



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

Processo n° 10580.730174/2014-84
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.857 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2019
Matéria Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física
Recorrente MIGUEL LUIZ ROSÁRIO LORENZO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Denny Medeiros da Silveira (Relator), Mauricio Nogueira Righetti e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luís Henrique Dias Lima.

Julgamento iniciado na sessão de 4/12/18, com início às 9h, e concluído na sessão de 16/1/19, com início às 9h.

(assinado digitalmente)
Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada em substituição ao conselheiro Paulo Sergio da Silva), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luís Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Júnior. Ausente o conselheiro Paulo Sergio da Silva.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcrevemos os seguintes excertos do Acórdão nº 06-60.534, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de Curitiba/PR, fls. 1.291 a 1.307:

1. Trata o presente processo de auto de infração de Multa, no montante de R\$ 11.540.464,63, pela distribuição de rendimentos de participações nos anos-calendário de 2010 a 2012, mesmo a pessoa jurídica estando em débito não garantido, por falta de recolhimento de tributo devido.

[...]

6. Concomitantemente à fiscalização da pessoa jurídica BOMIX, foram realizadas ações fiscais em relação às pessoas físicas dos sócios administradores da empresa, a saber: Cynthia Jordão Lorenzo de Rosário e Miguel Luiz Rosário Lorenzo (este último figurando como autuado no Auto de Infração que instrui o presente processo).

[...]

8. Conforme planilha e documentos enviados pela empresa fiscalizada (fls. 472 a 475, 492 a 495, 503 e 570 a 571), foram distribuídos lucros aos sócios durante o período analisado, os quais são confirmados pelas DIPJ da empresa e DIRPF dos beneficiários, bem como pelos "... registros contábeis [...]".

9. Entretanto, a Autoridade Fiscal constatou a existência de débitos tributários relativos às DCTFs apresentadas no período 01/2008 a 12/2012, conforme planilhas "Demonstrativo Débitos BOMIX" (fls. 684 a 692), nas quais, "... estão indicadas as origens de cada um dos débitos, com a indicação do número da DCTF e do correspondente processo de inscrição em dívida ativa da União".

[...]

13. Concluiu a Autoridade Fiscal que a empresa distribuiu lucros aos seus sócios, destacando a pessoa física autuada neste processo, durante todos os meses dos anos de 2010 a 2012, apesar de possuir débitos tributários com a Fazenda Pública Federal, infringindo o disposto no artigo 32 da Lei nº 4.357/64.

14. As multas impostas ao autuado, em decorrência da infração, são as previstas no Art. 32, §1º, inc. II, da Lei 4.357/64 e arts. 889 e 975 do RIR/99.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 697 a 717, alegando, em síntese:

- Nulidade por cerceamento do direito de defesa;
- Nulidade por vício material, uma vez que os débitos que ensejaram a presente autuação estariam com exigibilidade suspensa;
- Os débitos também estariam garantidos através da penhora de bens;
- Violação ao Princípio do Livre Exercício da Atividade Econômica e da Propriedade Privada;
- Violação ao Princípio da Proporcionalidade e da Razoabilidade;
- Caráter Confiscatório da Multa;
- Não incidência de juros sobre a multa.

Ao julgar a impugnação, a DRJ de Curitiba/PR, por unanimidade de votos, conclui pela sua improcedência, consignando a seguinte ementa em sua decisão:

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.
INCONSTITUCIONALIDADE.*

Não cabe ao Estado-Auditor declarar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, ainda que incidentalmente (inteligência das Súmula Vinculante nº 10 do STF e Súmula CARF nº 02).

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. ADMINISTRADORES BENEFICIÁRIOS

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, bem como a seus diretores e membros de sua administração superior, em montante igual a 50% das quantias distribuídas ou pagas indevidamente, limitada a 50% do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.

Cientificado da decisão de primeira instância, em 24/10/17, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 1.311, o contribuinte, por meio de seu advogado (procuração de fl. 1.341), interpôs o recurso voluntário de fls. 1.314 a 1.340, em 13/11/17, no qual repete, *ipsis litteris*, as alegações da sua impugnação em relação aos seguintes itens:

- Violação ao Princípio do Livre Exercício da Atividade Econômica e da Propriedade Privada;

- Violação ao Princípio da Proporcionalidade e da Razoabilidade;

- Caráter Confiscatório da Multa;

E acrescenta o que segue:

DO CONCEITO DE “DÉBITO NÃO GARANTIDO”

No acórdão recorrido a turma julgadora entendeu que o art. 32 da Lei nº 4.357/1964 dispõe que a pessoa jurídica estará impedida de distribuir lucro enquanto estiver com débitos não garantidos, entretanto, deixou de motivar o conceito de “débito garantido”.

[...]

Isso porque o comando normativo do art. 32 da Lei 4357/1964 é claro no sentido de que é vedada distribuição do lucro quando o débito tributário não está garantido, entretanto, não especificou a forma e a operacionalização das chamadas garantias [...].

[...]

Assim, pretende o Recorrente demonstrar que o fato de existir patrimônio suficiente para a garantia dos débitos seja à época da distribuição dos lucros ou à época da lavratura do auto de infração não há que se exigir a multa de 50%, vez que não se verificou a temerária dilapidação patrimonial.

Entende o Recorrente que um débito não é garantido apenas fisicamente (penhora, por exemplo), mas também quando a empresa possui patrimônio suficiente para saldá-lo.

Dessa forma, não há que se falar em aplicação de multa por distribuição de lucros diante da existência de débitos, vez que estes sempre estiveram garantidos em razão da existência de patrimônio suficiente da pessoa jurídica para a sua plena satisfação.

A INTENÇÃO DO LEGISLADOR ORDINÁRIO – O SENTIDO TELEOLÓGICO DA NORMA

Ainda sobre a natureza da norma, vale ressaltar que o próprio Código Tributário Nacional, visando a resguardar os interesses arrecadatórios do Estado, dispõe que todos os bens do sujeito passivo respondem pelo pagamento dos seus débitos, bem como, é claro ao dispor que não há fraude ao Erário acaso sejam resguardados bens suficientes ao total pagamento da dívida, [...].

[...]

Assim, autorização contida na Lei nº 4.357/64 não é para que todo e qualquer contribuinte que possua débito em aberto perante a União seja apenado com multa de 50%.

Se inexistente o risco de não recebimento do valor por parte da União, não é caso de presumir-se que a distribuição de lucros foi fraudulenta.

DO ARROLAMENTO DE BENS – DESCARACTERIZAÇÃO DA MULTA

Além de ter demonstrado que a pessoa jurídica possuía bens suficientes para exequibilidade dos débitos tributários, o Recorrente vem informar que no ano de 2012 foi lavrado termo de arrolamento de bens nos autos do processo administrativo de nº 10580.727290/2012-54.

[...]

Conclui-se então que, comprovado o arrolamento de bens, não se pode afirmar que os débitos não estavam garantidos.

OPÇÃO PELO REFIS DA LEI 12.996/2014

Cumprido, ainda, citar que quando da autuação fiscal em questão o Recorrente já havia optado ao REFIS de que trata a Lei 12.996/2014, conforme os recibos de opção e consolidação anexos.

[...]

Em outras palavras, se no momento da ação fiscal os débitos do 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.

DÉBITOS NÃO SE ENCONTRAVAM INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA

Frise-se que parte dos débitos não estava m, sequer, inscritos em dívida ativa quando da distribuição de lucros, como por exemplo o processo administrativo 10580.730609/2010-67.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Relator.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e foi apresentado por advogado devidamente constituído, porém, não serão conhecidas as alegações quanto ao conceito de débito garantido, quanto ao sentido teleológico da norma e quanto ao REFIS da Lei 12.996/2014¹, uma vez que não foram prequestionadas em sede de impugnação e seu exame, no presente julgamento, importaria em supressão de instância e afronta ao princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo tributário.

Das alegações repetidas da impugnação

Como visto no relatório acima, a Recorrente repete em seu recurso, *ipsis litteris*, as alegações quanto à violação ao Princípio do Livre Exercício da Atividade Econômica e da Propriedade Privada, da Proporcionalidade e da Razoabilidade, bem a alegação quanto ao caráter confiscatório da multa. Logo, nos termos do art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, com redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4/6/17, transcreveremos, no presente voto, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordamos e adotamos:

76. Segundo a pessoa física autuada, a multa prevista no art. 32 da Lei nº 4.357/64 afrontou os princípios constitucionais do Livre Exercício da Atividade Econômica e da Propriedade Privada, da Proporcionalidade, da Razoabilidade e o da não utilização de tributos com efeito confiscatório.

77. Conforme se observa no auto de infração, a multa em questão foi enquadrada conforme dispõe o 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

¹ Esclarecemos que a inclusão no parcelamento é posterior à distribuições de lucros. Se fosse contemporânea à distribuição, o que importaria na suspensão da exigibilidade do débito, no momento da distribuição, tal alegação teria sido conhecida no presente julgamento, mesmo não tendo sido prequestionada.

de recolhimento de impôsto, 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.

78. Veja-se que o dispositivo é claro. Caso a pessoa jurídica tenha débitos não garantidos junto à Fazenda Federal, não poderá distribuir lucros aos seus sócios, sob pena de lhe ser imputada multa de 50% dos valores distribuídos, limitada a 50% do total do débito fiscal, o mesmo tratamento sendo aplicável aos seus diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas. Este é exatamente a situação da pessoa física impugnante.

79. Entendo também que é inaplicável o conceito de confisco, de ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade ou qualquer outro mencionado pela empresa.

80. Isto porque a Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, § 1º, determina que os impostos serão graduados em função da capacidade contributiva do contribuinte. E mais, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Ocorre que tributo não deve ser confundido com penalidade.

81. O princípio que norteia a imputação penal, cujo caráter é agressivo, tem o condão de compelir o contribuinte a se afastar de cometer atos ou atitudes lesivos à coletividade. Nessa linha,

tem-se orientado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

Os princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade insculpidos pela Constituição Federal são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu. Nesta via administrativa é inoperante a arguição de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação tributária, material e formalmente válidos. Considerá-los é tarefa de competência exclusiva do poder Judiciário. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (Ac. 3803-000.995, sessão de 08/12/2010).

82. Outrossim, a aplicação da multa discutida está devidamente fundamentada na legislação tributária (art. 32 da Lei nº 4.357/1964). Pelo que, as alegações de ofensa a princípios constitucionais não podem ser oponíveis às autoridades administrativas, posto que estas se encontram totalmente vinculadas aos ditames legais (art. 116, inc. III, da Lei nº 8.112/1990), mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN).

83. Em verdade, de acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a autoridade fiscal encontra-se limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais restrições para examinar questões outras como as suscitadas na impugnação em exame. Cabe ao julgador administrativo simplesmente seguir a lei e obrigar seu cumprimento.

84. Impende, ainda, sobrelevar a impossibilidade do Estado-Auditor declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, ainda que incidentalmente, em razão do que fixam a Súmula Vinculante nº 10 do STF e a Súmula CARF nº 02.

Do arrolamento de bens

Quanto ao arrolamento de bens, realizado em 2012 e que segue no processo 10580.727290/2012-54, insta destacar que tal procedimento fiscal, por si só, não garante o crédito tributário, pois apenas relaciona os bens do sujeito passivo, suscetíveis de serem indicados como garantia, para fins de acompanhamento. Essa é a inteligência que se extrai do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.565, de 11/5/15:

Art. 1º O arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo para acompanhamento do patrimônio suscetível de ser indicado como garantia de crédito tributário e a representação para a propositura de medida cautelar fiscal devem ser efetuados com observância das disposições desta Instrução Normativa.

Dos débitos não inscritos em dívida ativa

O Recorrente alega que parte dos débitos sequer estavam inscritos em dívida ativa, quando da distribuição de lucros, citando como exemplo o processo administrativo 10580.730609/2010-67.

Pois bem, em face ao alegado, trazemos à baila o seguinte excerto da Nota Técnica Cosit² nº 2, de 1/2/06, que bem esclarece a questão em análise:

4. Com relação à primeira indagação, questiona-se se o “débito” a que se refere o caput do art. 32 retrocitado tem que estar constituído ou confessado, ou se é suficiente para a imposição da penalidade o não-pagamento do imposto pelo sujeito passivo no prazo de vencimento na modalidade de lançamento por homologação, na qual compete a este tomar todas as providências necessárias à antecipação do pagamento do tributo sem o prévio exame do fisco.

5. Como se sabe, ocorrido o fato gerador surge a obrigação tributária. A ocorrência do fato gerador instaura o vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Contudo, é o lançamento que constitui o crédito tributário, tornando-o líquido e certo e conferindo à Fazenda sua exigibilidade.

6. Ressalte-se, porém, que o art. 5º, § 1º, do Decreto-lei no 2.124, de 13 de junho de 1984, estabelece que o documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário (declaração de débitos), constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do crédito tributário.

6.1 É com espeque no aludido dispositivo legal que a SRF pode cobrar o débito confessado, por exemplo, na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, inclusive encaminhá-lo à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, sem a necessidade de lançamento de ofício do crédito tributário.

6.2 Dessa forma, não resta dúvida de que cabe a imposição da multa em questão nas situações em que o crédito tributário é constituído pelo lançamento ou confessado com amparo no art. 5º, § 1º, do Decreto-lei no 2.124, de 1984.

Conforme se observa na transcrição acima, débitos decorrentes de DCTF, que é o que ocorre no caso em análise (vide planilha de fl. 684), independente de inscrição em dívida ativa, justificam a imposição da multa prevista no art. 32, da Lei 4.357/64.

Dessa forma, a alegação de que parte dos débitos sequer teriam sido inscritos em dívida ativa não tem o condão de afastar o pressuposto de fato da penalidade imposta. Sendo assim, mantemos a multa ora discutida, na forma como aplicada pela fiscalização.

² Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – Portaria MF nº 430, de 9/10/17.

Conclusão

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Redator Designado.

Não obstante o bem fundamentado voto do i. Relator, dele divirjo quanto à aplicação da multa prevista no art. 32 da Lei n. 4.357/64.

O referido dispositivo legal, com a redação dada pela Lei n. 11.051/2004, prescreve de forma direta a aplicação de multa, conforme segue:

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 impôsto, 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)

O comando legal acima é reverberado no art. 889 do Decreto n. 3.000/99 - RIR/99, com a redação vigente à época dos fatos:

*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.

Com o advento do Decreto n. 9.580/2018, que aprovou o novo regulamento do imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, a matéria abrigou-se no art. 1.018, *verbis*:

*Art. 1.018. As pessoas jurídicas que, enquanto estiverem em débito, não garantido, por falta de recolhimento de **imposto sobre a renda** no prazo legal não poderão:*

I - distribuírem quaisquer bonificações a seus acionistas; ou

II - darem ou atribuírem participação de lucros a seus sócios ou quotistas, e a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.

*§ 1º a inobservância do disposto no **caput** acarretará multa que será imposta (Lei nº 4.357, de 1964, art. 32, § 1º e § 2º):*

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

II - aos diretores e aos demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a cinquenta por cento dessas importâncias.

*§ 2º A multa a que se refere os incisos I e II do **caput** fica limitada a cinquenta por cento do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica. (grifei)*

De plano, verifica-se que não há óbice à distribuição de dividendos, vez que o impedimento legal, repercutido no RIR99 (vigente à época dos fatos) e no RIR/2018 (atualmente em vigor), restringe-se apenas ao pagamento de bonificações e participação nos lucros, no qual se enquadra o caso em apreço.

Outrossim, merece destaque a expressão "**débito não garantido**" consignada no *caput* do art. 32 da Lei n. 4.357/64, com a redação dada pela Lei n. 11.051/2004, considerando-se que, em sua versão original (1964) este dispositivo é anterior ao CTN, o que remete a sua leitura à luz deste, bem assim da CF/88.

A teor do art. 32 da Lei n. 4.357/64, é razoável entender-se que as garantias dos débitos são aquelas elencadas no **art. 9º. da Lei n. 6.830/80 c/c art. 183 e ss. do CTN**, que pressupõem duas condições: a inscrição do débito em dívida ativa e que este débitos estejam em execução judicial.

Na esfera administrativa inexistente instituto com força bastante a caracterizar garantia do débito, tendo em vista que o arrolamento de bens e direitos, previsto nos art. 64 e 64-A da Lei n. 9.532/97 e disciplinado no plano infralegal atualmente pela Instrução Normativa RFB n. 1.565/2015, não implica em qualquer gravame ou restrição ao uso, alienação ou oneração dos bens e direitos do contribuinte, mas apenas, por meio de registro nos órgãos competentes, possibilita o acompanhamento do patrimônio suscetível de ser indicado como garantia de crédito tributário e a representação para a propositura de medida cautelar fiscal.

O Parecer PGFN/CAT n. 1265/2006, ao abordar o tema, assim se pronuncia:

[...]

*16. Em outras palavras, o caput do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, refere-se a contribuintes pessoas jurídicas inadimplentes, **que não são beneficiárias de moratória, que não depositaram integralmente o valor do débito, que não estejam discutindo administrativamente a questão, que não detenham liminar em mandado de segurança ou em qualquer outro provimento judicial, que não tenham débitos parcelados e que não tenham implementado a penhora que nos dá conta o art. 206 do mesmo CTN. Amplie-se o rol com pessoas jurídicas beneficiárias de parcelamentos que não demandem garantia, a exemplo do Parcelamento Especial (Paes).***

[...]

19. É entendimento exegético consolidado que o débito para com o fisco obstaculiza a livre distribuição de benesses, por parte da pessoa artificial devedora. E ainda, o sentido de débito suporta nuances circunstanciais, a exemplo de suspensão, a propósito da realização fática das instâncias vislumbradas no art. 151 do CTN. O portador de certidão positiva com efeitos de negativa é devedor que se beneficia da suspensão da exigência, dado que o direito brasileiro não consagra a odiosa cláusula do solve et repete.

[...](grifei)

Da leitura do inteiro teor do Parecer PGFN/CAT n. 1265/2006, reproduzido no que interessa à presente análise, peço vênha para observar que o referido documento não elucida o conceito e o alcance de "**débito garantido**" na esfera administrativa, nem muito menos os procedimentos a serem efetivados pelo devedor para o mister.

Com efeito, as circunstâncias elencadas no referido Parecer, **à exceção da penhora**, dizem respeito às hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no art. 151 do CTN, que não se confundem com as garantias previstas no art. 9º. da Lei n. 6.830/80 c/c art. 183 e ss. do CTN.

Na espécie, foi constituído crédito tributário em desfavor do Recorrente consubstanciado na multa prevista no art. 32 da Lei n. 4.357/1964 em virtude de distribuição de rendimentos de participações nos AC 2010 a 2012 por pessoa jurídica com débitos não garantidos à qual aquele se vincula.

Consta dos autos que os débitos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), que motivaram a presente autuação, foram constituídos pela própria pessoa jurídica à qual se vincula o Recorrente mediante confissão de dívida em DCTF e estão controlados em processos administrativos de cobrança. Não há notícia nos autos que tais débitos foram inscritos em Dívida Ativa da União e estejam em execução judicial. A respeito, assim se pronuncia a decisão recorrida:

[...]

93. Com relação ao processo judicial nº 18708-10.2012.4.01.3300, no qual estão sendo cobradas dívidas tributárias da pessoa jurídica, verifiquei que a dívida ativa executada é a das inscrições nºs 50.2.12.000093-62, 50.2.12.000094-43, 50.3.12.000004-78, 50.3.12.000005-59, 50.6.12.000292-30, 50.6.12.000293-11, 50.6.12.000294-00, 50.6.12.000295-83, 50.7.12.000115-17 e 50.7.12.000116-06 (fls. 1060 a 1069), as quais fazem parte dos processos administrativos nºs 10580.730609/2010-67 e 10580.732529/2011-27 (fls. 857 a 1018). (grifei)

94. Já na relação de débitos levantados pela fiscalização (fls. 684 a 692) constam os seguintes processos administrativos relativos à cobrança: 10580.722287/2008-68, 10580.730609/2010-67, 10580.732529/2011-27, 10580.728585/2011-67, 10580.722219/2012-85, 10580.726541/2012-83, 10580.720178/2013-73, 10580.720043/2014-99 e 10580.721278/2014-06. (grifei)

95. Considerando que a argumentação da empresa, nesse ponto, refere-se a uma suposta garantia que teria sido dada aos débitos executados no âmbito do processo judicial nº 18708-10.2012.4.01.3300, entendo que os processos de cobrança de nºs 10580.722287/2008-68, 10580.728585/2011-67, 10580.722219/2012-85, 10580.726541/2012-83, 10580.720178/2013-73, 10580.720043/2014-99 e 10580.721278/2014-06, os quais não estão incluídos na referida execução judicial, definitivamente não possuem garantia e, por isso, não há nenhum ajuste a fazer no auto de infração em análise. (grifei)

96. Relativamente aos processos administrativos executados no âmbito do já mencionado processo judicial, verifico que a penhora de bens deu-se em 27/05/2013, conforme documento de folha 1161 a 1163, ou seja, em período posterior a distribuição irregular de lucros (anos-calendário de 2010 a 2012). (grifos originais)

97. Note-se que a condição legal que determina a aplicação da multa regulamentar consiste na existência de débitos não garantidos, o que no caso concreto foi demonstrado pela

autoridade fiscal mediante os documentos juntados às folhas 684 a 692.

98. *A invalidação de tal condição (existência de débitos não garantidos) depende da comprovação, pela defesa, da inexistência ou quitação dos débitos apontados ou do oferecimento de garantia para os mesmos, no momento da distribuição dos lucros. Como a defesa admite a existência de tais débitos, lograr-se-ia o afastamento da multa somente se fosse trazida aos autos a comprovação de oferecimento de garantias para os débitos apontados na época da distribuição dos lucros.* (grifei)

Verifica-se das alegações acima que a hipótese de inexistência/quitação suscitada pela decisão *a quo* trata de modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156 do CTN) e não de garantia, observando-se ainda que a inteligência do art. 32 da Lei n. 4.357/1964 refere-se a débitos garantidos e não a débitos inexistentes ou extintos.

Outrossim, é relevante ainda destacar que à época do lançamento em litígio havia débitos garantidos inscritos em execução judicial, conforme a própria decisão recorrida afirma, sendo assim razoável deduzir-se que, embora parte dos débitos que deram origem à autuação em lide daquela execução não façam parte, exatamente pelo fato de ainda se encontrarem em cobrança administrativa, *prima facie*, é razoável o entendimento de que resta atendido o requisito do art. 32 da Lei n. 4.357/1964 (débitos garantidos), com mais razão ainda porque não há registro nos autos de que aqueles débitos, ora garantidos em execução, estivessem, **no momento da distribuição de lucros**, sem garantia e em execução judicial.

Assim resta decifrar como deveria proceder a pessoa jurídica à qual se vincula o Recorrente para oferecer garantias de débitos que se encontram em cobrança administrativa no momento da distribuição dos lucros.

Conforme já relatado, os débitos que deram azo ao lançamento em apreço encontravam-se controlados por processos administrativos de cobrança, que não dispõem dos mecanismos de garantia do crédito tributário previstos no art. 9º. da Lei n. 6.830/80 c/c art. 183 e ss. do CTN, vez que o arrolamento de bens e direitos não caracteriza garantia, consoante já esclarecido acima.

É cediço que a efetiva garantia, nos termos exatos do art. 9º. da Lei n. 6.830/80 e do art. 183 e ss. do CTN, ocorre na execução judicial, *verbis*:

Lei n. 6.830/80:

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;~~

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

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.

§ 1º - O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.

~~*§ 2º - Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros.*~~

§ 2º Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária, do seguro garantia ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

~~*§ 3º - A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro ou fiança bancária, produz os mesmos efeitos da penhora.*~~

§ 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

§ 5º - A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 6º - O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

Lei n. 5.172/66 - CTN:

Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.

Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

~~Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução.~~

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

~~Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida em fase de execução.~~

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Considerando-se que os débitos que deram suporte à autuação em litígio encontravam-se em cobrança administrativa, conforme denuncia a decisão recorrida, não se vislumbra como a pessoa jurídica devedora à qual o Recorrente vincula-se deveria proceder para garanti-los, vez que a iniciativa para o mister é da Administração Tributária, inclusive mediante inscrição em Dívida Ativa da União e respectiva execução judicial.

Como já se viu, o art. 32 da Lei n. 4.357/1964 não conceitua nem define o alcance de "**débito garantido**". Outrossim, também não esclarece os procedimentos a cargo do contribuinte para efetivar tal garantia quando o débito ainda encontra-se em cobrança administrativa e sem execução judicial em curso.

O Recorrente informa, para os AC 2010 a 2012, a disponibilidade patrimonial da pessoa jurídica devedora, à qual se vincula, em valores superiores aos débitos

confessados, atraindo assim o art. 184 do CTN. Tais informações, entretanto, não foram consideradas pela Fiscalização.

De se observar que o CARF é, em sua essência, um tribunal administrativo da cidadania fiscal, do que decorre, quando da análise das questões que lhe são submetidas, a apreciação sistêmica da legislação/normas correlatas ao melhor desfecho do litígio.

Nessa perspectiva, é forçoso concluir que a expressão "**débitos garantidos**" consignada no art. 32 da Lei n. 4.357/1964 restringe-se aos **débitos garantidos inscritos em dívida ativa da União em execução judicial**, na forma prevista na Lei n. 6.830/80 c/c art. 183 e ss. do CTN, não abrangendo os débitos em cobrança administrativa.

Coaduna com esse entendimento a vedação imposta pelo STF, nos termos dos Enunciados de Súmula n. 70, 323 e 547, à coação indireta para a cobrança de tributos na **esfera administrativa**:

Súmula 70

É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323

É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547

Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Desta forma, a imposição da multa prevista no art. 32 da Lei n. 4.357/1964 pressupõe que a pessoa jurídica, no momento em que distribuiu lucros aos sócios, tenha **débitos sem garantia 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, sendo incabível nos casos de débitos em cobrança administrativa.

Nesse sentido, resgato jurisprudência recente do CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

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

DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. ART. 32 DA LEI 4.357/64. POSSIBILIDADE. A vedação à distribuição dos lucros e/ou bonificações somente é aplicável aos casos em que há débito executado judicialmente e que não tenha sido garantido pela pessoa jurídica. (Acórdão n. 2803-004.087 - 3ª Turma Especial - Sessão de Julgamento de 11 fevereiro de 2015) (grifei)

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. (grifei)

Nesse contexto fático, e considerando-se a vinculação entre o Recorrente e a pessoa jurídica que distribuiu os lucros, do que decorreu a autuação em apreço, conclui-se, pelas razões acima delineadas, que resta prejudicado o lançamento em litígio, impondo-se o seu cancelamento.

Isto posto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima