



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12448.731540/2013-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-006.574 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de agosto de 2023  
**Recorrente** COCA COLA INDÚSTRIAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA REGULAMENTAR. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS POR EMPRESA COM DÉBITO NÃO GARANTIDO JUNTO À FAZENDA PÚBLICA. CONCEITO E ALCANCE

O depósito do montante integral tem o efeito de garantia do crédito tributário exigido para distribuição de lucros aos sócios, conforme previsto no art 32 da Lei n. 4.357/1964.

Os débitos garantidos previstos no art. 32 da Lei n. 4.357/1964 não se 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.

É cabível nos casos de débitos em cobrança administrativa a multa regulamentar prevista no art. 32 da Lei n. 4.357/1964, em virtude de distribuição de lucros aos sócios.

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, mas impedem o lançamento da multa prevista no § 1º do art 32 da Lei n. 4.357/1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, cancelando os lançamentos. Todos os Conselheiros da Turma acompanharam a Relatora pelas conclusões. O Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Ausente momentaneamente o Conselheiro Luciano Bernart.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda – Redator da Declaração de Voto

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Maurício Novaes Ferreira, Luciano Bernart, Jandir Jose Dalle Lucca, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ). Ao final, farei as complementações necessárias:

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em 13/12/2013, formalizando crédito tributário referente a multa regulamentar *em função de ter a empresa distribuído rendimentos de participações, estando em débito não garantido, por falta do recolhimento do imposto no prazo legal* (fls. 238-242).

(...)

A autoridade tributária elaborou o Termo de Verificação Fiscal (TVF) detalhando o procedimento fiscal, apresentando suas constatações, apontando as irregularidades detectadas, e, por fim, expondo suas conclusões que geraram os lançamentos em litígio (fls. 233-237).

Relata no referido Termo que, ao verificar que o fiscalizado havia efetuado distribuição de lucros nos anos de 2009, 2010 e 2011, e, tendo constatado que o mesmo possuía débitos inscritos em Dívida Ativa da União através do processo nº 15374.723502/2009-88, intimou-o a esclarecer qual a base legal que o autorizava a realizar tais distribuições (fl. 125).

Em resposta, o interessado esclareceu que o processo nº 15374.723502/2009-88, objeto da execução fiscal nº 0504756-40.2011.4.02.5101, estava em trâmite na Vara Federal de Execuções Fiscais no Rio de Janeiro, tendo sido garantido por meio de carta de fiança bancária, conforme fls. (126-146).

Informou ainda, que o Meritíssimo Juízo aceitou a garantia apresentada, declarando que o débito estava integralmente garantido, conseqüentemente, com sua exigibilidade suspensa, conforme decisão publicada em 17/06/2013 (fls. 147-167).

Deste modo, entendeu o contribuinte que não havia impedimento à distribuição de lucros dos referidos anos.

Analisando a documentação juntada aos autos, bem como os esclarecimentos prestados pelo fiscalizado, a autoridade fiscal constatou que a carta fiança foi apresentada em 31/01/2012, sendo esta aceita em 14/05/2013, data em que o Juízo responsável pela execução proferiu sentença declarando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Diante destas observações, a Fiscalização atestou que, na época em que a empresa pagou dividendos (anos de 2009, 2010 e 2011), os débitos constantes do processo nº 15374.723502/2009-88 não estavam suspensos, nem garantidos, visto que a suspensão somente ocorreu em 14/05/2013.

Observou também que tais débitos eram

objeto de Declarações de Compensação, reunidas no processo nº 15374.723501/2009-33, e estavam sendo compensados com saldo negativo de IRPJ de 2002.

Verificou que, em decorrência do exame das Declarações de Compensação, foi expedido Despacho Decisório reconhecendo em parte o direito creditório, e, conseqüentemente, homologando parcialmente as Declarações de Compensação (fls. 218-222).

Com isso, os débitos não compensados das Dcomps, em virtude de insuficiência do crédito, foram cobrados administrativamente, sendo facultado ao interessado a apresentação da manifestação de inconformidade da decisão, conforme os §§ 7º, 8º e 9º do art. 74 da Lei n.º 9.430/1996 (fls. 223-225).

Cientificado do Despacho Decisório, o interessado não efetuou o pagamento dos débitos, porém quedou-se inerte quanto à manifestação de inconformidade, logo, os débitos foram inscritos em Dívida Ativa da União através do supracitado processo n.º 15374.723502/2009-88 (fls. 226-232).

Assim sendo, a autoridade fiscal concluiu que, ao distribuir lucros estando em débito não garantido para com a União, o interessado infringiu a regra disposta no art. 32, alínea “b” da Lei n.º 4.357/1964, considerando que em nenhum momento a lei diz que é necessária a ciência do contribuinte da inscrição em Dívida Ativa para que a vedação da distribuição de lucros seja válida.

Segue o referido dispositivo legal:

*Lei n.º 4.357/1964:*

(...)

*Art 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 11.051, de 2004)***

Deste modo, a Fiscalização lançou as multas previstas no § 1º do art. 32 da Lei n.º 4.357/1964, nos montantes já discriminados no quadro apresentado no início deste Relatório.

O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 17/12/2013, e, inconformado, apresentou impugnação em 16/01/2014 contestando as multas aplicadas pelas razões que apresento a seguir (fls. 267-280):

Inicialmente, apresenta seu entendimento sobre o caput do art 32 da Lei n.º 4.357/1964, argumentando o seguinte:

*9) O que se percebe é que se trata, efetivamente, de questão interpretativa, pois a leitura que a fiscalização fez do artigo 32, parágrafo primeiro, I da Lei n.º*

4.357/64, foi no sentido de que a norma estabeleceria um marco e uma multa definitiva para o ato-fato da distribuição de lucro pela pessoa jurídica no momento em que estivesse em débito.

10) Com a máxima vênia, não é bem esse o sentido da norma. Como bem fixou o Superior Tribunal de Justiça o objetivo legal é o de forçar o contribuinte (ainda que sobre discutível validade) a garantir ou suspender a exigibilidade do crédito tributário e não de gravar definitivamente com multa uma determinada distribuição de lucros. Inclusive, é por isso que o caput do artigo 32 se refere a "enquanto" e não dispõe peremptoriamente que a multa incidirá. O vocábulo "enquanto" possui obviamente uma conotação de provisoriedade enquanto algo não é providenciado, ou seja, a providência visada pelo legislador: a garantia ou suspensão do crédito tributário.

Alega que apresentou a carta de fiança, a qual garantiu os débitos inscritos em Dívida Ativa, em 31/01/2012, sendo tal carta aceita como garantia pelo Juízo responsável em 14/05/2013.

Com isso, argumenta que o débito tributário estava garantido, suspenso ENQUANTO ocorreu a aplicação injustificada da multa, e cita situação, segundo seu entendimento, idêntica à julgada pelo STJ no Recurso Especial n.º 1.115.136-SC.

Conclui, neste ponto, que no momento da autuação, tal garantia já havia sido providenciada, portanto, as multas em tela são improcedentes.

Em seguida, faz uma análise do inciso I do § 1º do art. 32 da Lei n.º 4.357/1964 a fim de demonstrar a diferença entre dividendo e bonificação, visto que tal inciso não menciona a distribuição de dividendo.

Da mesma forma busca distinguir remunerações de dividendos, considerando que o referido inciso menciona a distribuição de remunerações, porém, não trata de dividendos.

Assim, afirma que:

18) No caso sob exame, a multa foi aplicada à Impugnante por ter ela pago DIVIDENDOS, como restou expresso no auto de infração.

19) Ocorre que a legislação societária estabelece distinções entre a distribuição de dividendos e a atribuição de bonificações ou participações nos lucros.

20) E essa distinção conceitual foi observada no projeto originário da Lei n.º 4.357/64, quando o Presidente Castello Branco vetou o termo "dividendo" que constava da alínea "a" do art. 32. pelos seguintes motivos:

"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 idéias, 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."

21) Assim, não pode restar dúvida de que a distribuição de dividendos NÃO FOI CONTEMPLADA na vedação constante da legislação invocada pelo auto de infração.

22) Ao contrário, no projeto original da Lei existia previsão expressa de que a distribuição de dividendos estaria vedada enquanto a pessoa jurídica estivesse com

*débitos não garantidos para com o Fisco, e a expressão foi extirpada do texto, por meio de veto presidencial.*

*23) Não se pode conferir à norma do §1º, inciso I do art. 32 da Lei nº 4.357 a interpretação pretendida pelo fisco, seja porque, nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional, a interpretação de norma que comina penalidades deve se dar da forma mais favorável ao acusado, seja porque houve vedação expressa à inclusão da expressão "dividendos" no texto da lei.*

*24) Na ausência de previsão legal que vede a distribuição específica de dividendos, a Impugnante tem a absoluta liberdade para deliberar e realizar o pagamento de tal verba,*

*25) Não existe, portanto, amparo legal à penalidade aplicada pela fiscalização, que deve ser cancelada.*

Prossegue, citando o acórdão proferido pelo STF na ADI nº 1.976-DF, que decidiu pela inadmissibilidade da exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição para aceitação de recurso administrativo; alegando ser esta situação análoga a presente, e por isso aplicável a esta lide.

Em 23 de junho de 2015, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) deu parcial provimento à manifestação de inconformidade. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000

CSLL. SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO.

O sujeito passivo tem direito à homologação de compensações declaradas, em relação a débitos regularmente admitidos, até o limite do saldo negativo disponível.

Cientificada (AR fls.430), a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 434/447, no qual reitera as alegações já suscitadas.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

### **1) BREVE RESUMO DA LIDE.**

Conforme exposto no relatório, trata-se de Auto de Infração lavrado em 13/12/2013 para lançamento de crédito tributário relativo a multa regulamentar “em função de

*ter a empresa distribuído rendimentos de participações, estando em débito não garantido por falta de recolhimento.*

De acordo com o TVF ao verificar que o fiscalizado havia efetuado distribuição de lucros nos anos de 2009, 2010 e 2011, e, tendo constatado que o mesmo possuía débitos inscritos em Dívida Ativa da União através do processo n.º 15374.723502/2009-88, intimou-o a esclarecer qual a base legal que o autorizava a realizar tais distribuições (fl. 125).

Em resposta, o interessado esclareceu que o processo n.º 15374.723502/2009-88, objeto da execução fiscal n.º 0504756-40.2011.4.02.5101, estava em trâmite na Vara Federal de Execuções Fiscais no Rio de Janeiro, tendo sido garantido por meio de carta de fiança bancária, conforme fls. (126-146).

Informou ainda, que o juiz aceitou a garantia apresentada, declarando que o débito estava integralmente garantido, conseqüentemente, com sua exigibilidade suspensa, conforme decisão publicada em 17/06/2013. (fls. 147-167).

Analisando a documentação juntada aos autos, bem como os esclarecimentos prestados pelo fiscalizado, a autoridade fiscal constatou que a carta fiança foi apresentada em 31/01/2012, sendo esta aceita em 14/05/2013, data em que o Juízo responsável pela execução proferiu decisão declarando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Diante destas observações, a Fiscalização atestou que, na época em que a empresa pagou dividendos (anos de 2009, 2010 e 2011), os débitos constantes do processo n.º 15374.723502/2009-88 não estavam suspensos, nem garantidos, visto que a suspensão somente ocorreu em 14/05/2013. Observou também que tais débitos eram objeto de Declarações de Compensação, reunidas no processo n.º 15374.723501/2009-33, e estavam sendo compensados com saldo negativo de IRPJ de 2002. Esclarece o TVF que:

Em 25/10/2013, mediante o Termo de Constatação e Intimação Fiscal, o sujeito passivo foi cientificado de que não obstante a carta de fiança apresentada no montante de R\$ 6.343.328,77 garantindo o débito, esta foi apresentada somente em 31/01/2012, portanto nos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, quando a empresa pagou dividendos à Pessoa Jurídica, no exterior, conforme informação prestada em suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), os débitos constantes do PAF n.º 15374.723502/2009-88 não estavam suspensos nem garantidos.

Por meio do referido Termo o sujeito passivo foi intimado a prestar informações documentadas relativas aos fatos apurados, até aquele momento, por esta fiscalização, no sentido de esclarecê-las ou justificá-las.

Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal, o sujeito passivo apresentou em 30/10/2013, carta resposta, informando, em resumo, que: a execução foi ajuizada em 20 de setembro de 2010 (0504756-40.2011.4.02.5101), mesma data das CDAs que a informam; o despacho para citação ocorreu em 17/07/2011, tendo-se a citação efetivada em 30/01/2012. O contribuinte alega, ainda, que antes de tal citação, na ação executiva, não poderia o contribuinte ser considerado em débito, não lhe sendo possível impor-se-lhe retroativamente, a penalidade prevista no art. 32 da Lei n.º 4.357/04. Aduz, também, que a garantia só não foi anteriormente oferecida por absoluto desconhecimento da existência de dívida tributária inscrita.

Juntamente com a carta resposta, o sujeito passivo apresentou cópias do Processo Judicial n.º 0504756-40.2011.4.02.5101.

Logo em seguida, concluiu o TVF que, de acordo com disposto no artigo 32 da Lei n.º 4.357/64, com a redação modificada pela Lei n.º 11.051/2004 *“basta o sujeito passivo estar em débito não garantido, com a União, por falta de recolhimento de tributo para que seja*

*vedada a distribuição ou dação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais e consultivos. Em nenhum momento a Lei impõe ao contribuinte a ciência da inscrição em dívida ativa.*

Em sua defesa o contribuinte alega, resumidamente, que, para aplicação da referida norma é imprescindível que o contribuinte já estivesse cientificado da Execução Fiscal em que se exige a garantia, bem como que tal exigência não seria aplicável à hipótese dos autos, uma vez que a expressão “*dividendos*” foi expressamente vedada pelo legislador.

A decisão recorrida, por sua vez, entendeu que a expressão “*dividendos*” aplica-se, exclusivamente, às sociedades por ações e, sendo assim, deveria ser mantida a exigência.

Verifica-se, portanto, a discussão do processo refere-se a interpretação do mencionado dispositivo legal devendo, fundamentalmente, serem resolvidos dois pontos:

- a) Qual o marco temporal da referida infração? A constituição definitiva do débito? A inscrição em dívida ativa? A citação da Execução Fiscal?
- b) Qual a abrangência dos verbos abrangidos pela mencionada norma ?

São as questões que procuraremos responder a seguir.

## 2) O MARCO TEMPORAL PARA INCIDÊNCIA DA NORMA DO ARTIGO 32 DA LEI Nº 4.537/64

Em sua análise ao caput do art. 32 da Lei nº 4.357/1964, o contribuinte alegou, quando da sua impugnação, que a palavra “*enquanto*” *possui obviamente uma conotação de provisoriedade enquanto algo não é providenciado, ou seja, a providência visada pelo legislador: a garantia ou suspensão do crédito tributário. E assim conclui que o débito tributário estava garantido, suspenso ENQUANTO ocorreu a aplicação injustificada da multa*

A decisão recorrida, por sua vez, rejeitou a mencionada alegação por entender que:

Pela leitura do artigo, verifica-se que o termo “*enquanto*” vincula o período em que o débito não está garantido com o ato de distribuir bonificações aos acionistas bem como de dar ou atribuir participação de lucros aos sócios ou quotistas; e não em relação ao ato de se aplicar ou não as penalidades previstas em seu § 1º.

Ou seja, enquanto o débito não estiver garantido a pessoa jurídica não poderá distribuir bonificações aos acionistas bem como dar ou atribuir participação de lucros aos sócios ou quotistas.

Diante da mencionada divergência, imprescindível a reprodução do artigo que serviu de fundamento para autuação fiscal questionada:

*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)**

Diante da divergência suscitada e para deixar mais claro raciocínio verifica-se que existem duas normas de conduta e duas normas sancionatórias., quais sejam:

A) Normas de conduta

Antecedente	Consequente
Às pessoas jurídicas com débito, <b>não garantido</b> , por falta de recolhimento de tributo para com a União ou autarquias é vedado	Distribuir bonificações a seus acionistas

Antecedente	Consequente
Às pessoas jurídicas com débito, <b>não garantido</b> , por falta de recolhimento de tributo para com a União ou autarquias é vedado	Dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos

B) Normas sancionatórias

Antecedente	Consequente
<b>Pessoas jurídicas</b> que <b>distribuírem</b> ou	Multa de 50% sobre as quantias distribuídas

pagarem bonificação ou remunerações	ou pagas indevidamente limitada ao valor de 50% do débito não garantido
-------------------------------------	---

Antecedente	Consequente
<b>Diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas</b>	Multa de 50% sobre as quantias recebidas limitada ao valor de 50% do débito não garantido

Verifica-se, assim, que a discussão central no presente processo refere-se à expressão “*débito não garantido*”. Nesse sentido, precisa a análise realizada pelo Conselheiro Luís Henrique Dias Lima no julgamento do Acórdão n.º 2402-006.857:

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. 9.º 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 64ª 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 n.º 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 vênia 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.

(...)

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*:

(...)

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.

Não se pode perder de vista que a finalidade da proibição estabelecida pelo dispositivo legal é assegurar ao sujeito ativo do crédito tributário o recebimento do valor que lhe é devido, impedindo que a empresa priorize os interesses de seus acionistas em detrimento do interesse público. Trata-se, portanto, de norma destinada ao combate à fraude a execução fiscal. É importante observar que a referida norma foi publicada em 1964, portanto, anterior ao Código Tributário Nacional. Esse, por sua vez, dispõe de norma específica para disciplina da

denominada fraude à execução fiscal. É o que consta do art. 185 abaixo transcrito, cuja redação original era a seguinte:

Art. 185 – Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou o seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito **regularmente inscrito em dívida ativa em fase de execução.** (grifamos)

A Lei Complementar nº 108/05 alterou a redação do dispositivo para determinar que para caracterizar a fraude à execução bastaria a inscrição em dívida ativa. Confira-se:

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) (grifamos)

De todo modo, o parágrafo único no mencionado artigo, tanto na redação original, quanto na redação alterada pela Lei Complementar nº 118/05, deixa claro que o mencionado dispositivo não se aplicaria na hipóteses de terem sido reservados pelo devedor bens suficientes ao pagamento da dívida. Confira-se:

#### Redação Original:

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.** (grifamos)

#### Redação alterada pela Lei Complementar nº 118/05

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** (grifamos)

Como mencionado pela decisão acima transcrita, não existindo procedimento de garantia administrativo, não é possível concluir que a simples confissão de dívida via DCTF ou mesmo a mera inscrição do crédito em dívida ativa, sejam suficientes para impedir a distribuição de lucros por parte da pessoa jurídica.

Se assim fosse, ficaria o contribuinte impedido de distribuir lucros em razão de uma providência que não cabe a ele tomar. Em outras palavras, não poderia a pessoa jurídica distribuir lucros enquanto a Fazenda Nacional não ajuizasse a execução fiscal. É princípio básico de hermenêutica que ninguém pode ser responsabilizado por ato de terceiro.

### 3) DO VETO À DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS

Em sua impugnação a ora Recorrente alega que na hipótese dos autos não haveria que se falar da incidência da norma em apreço, uma vez que a expressão “dividendos” foi expressamente vedada quando da publicação do artigo 32 da Lei nº 4.257/1964. Confira-se:

18) No caso sob exame, a multa foi aplicada à Impugnante por ter ela pago DIVIDENDOS, como restou expresso no auto de infração.

19) Ocorre que a legislação societária estabelece distinções entre a distribuição de dividendos e a atribuição de bonificações ou participações nos lucros.

20) E essa distinção conceitual foi observada no projeto originário da Lei nº 4.357/64, quando o Presidente Castello Branco vetou o termo "dividendo" que constava da alínea "a" do art. 32. pelos seguintes motivos:

"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 idéias, 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."

21) Assim, não pode restar dúvida de que a distribuição de dividendos NÃO FOI CONTEMPLADA na vedação constante da legislação invocada pelo auto de infração.

22) Ao contrário, no projeto original da Lei existia previsão expressa de que a distribuição de dividendos estaria vedada enquanto a pessoa jurídica estivesse com débitos não garantidos para com o Fisco, e a expressão foi extirpada do texto, por meio de veto presidencial

A decisão recorrida, por sua vez, reconheceu que o veto presidencial excluiu a expressão "dividendos" da alínea "a" do artigo 32, no entanto manteve a autuação por entender que, na hipótese de sociedade de responsabilidade limitada, seria aplicável a alínea "b" do mencionando dispositivo. Confira-se:

Verifica-se que a alínea "a" ao se referir a acionistas deixa claro que está tratando de empresas constituídas sob a forma de sociedade anônima (S/A).

Porém, o interessado é uma empresa sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, deste modo, não pode ser enquadrado em tal alínea.

No entanto, a alínea "b" deste mesmo artigo trata de sócios ou quotistas, ou seja, cuida das pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, logo, é a alínea aplicável ao interessado.

A alínea "b" veda a sociedade limitada de dar participação de lucros, ou seja, dividendos, aos seus sócios ou quotistas, enquanto estiver em débito não garantido com a União.

Destaco que a autuante teve o cuidado de indicar que a fundamentação legal da infração constatada era a alínea "b" do art. 32 da Lei nº 4.357/1964, o que significa que estava ciente da distinção que o legislador fez entre as alíneas "a" e "b" em relação ao tipo de pessoa jurídica tratada em cada uma delas.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do Acórdão n.º 9101-005.913, concluiu que a referida norma não se aplica ao sócio administrador de sociedade limitada. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTA REGULAMENTAR. DÉBITO NÃO GARANTIDO. ART. 32 DA LEI Nº 4.357/64. REMUNERAÇÃO DE DIRETORES E DEMAIS MEMBROS DA ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR DAS COMPANHIAS. SUJEITO PASSIVO. SÓCIO ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE LIMITADA. DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS. INOCORRÊNCIA DE HIPÓTESE LEGAL DA SANÇÃO. CANCELAMENTO DA PENA APLICADA.

A multa prevista no art. 32 da Lei nº 4.357/64, nos termos de seu §1º, incisos I e II, é dirigida, cumulativamente, à *pessoa jurídica* transgressora e aos *diretores e demais membros da administração superior*. Não existe previsão legal para se sancionar o sócio administrador de sociedades limitadas.

Ainda, a infração ocorre quando são pagas *bonificações, remuneração ou participação nos lucros*, não se confundindo tais figuras com os *dividendos* devidos pelas empresas aos seus sócios, recebimento este de natureza societária, tendo sido a ocorrência de tal *fato* deliberada e expressamente vetada pelo Legislador como hipótese de punição, quando da edição da Lei nº 4.357/64.

Do voto do Conselheiro Relator Caio Cesar Nader Quintella transcreve-se os seguintes trechos:

Posta tal assertiva e posição, fica claro que o tema é exclusivo de hermenêutica legislativa, referente ao alcance subjetivo da sanção veiculada no art. 32 da Lei nº 4.357/64, cabendo, neste momento, a este Conselheiro, proceder à mesma análise do referido texto legal. Confira-se seu teor:

(...)

Verificando a estrutura do dispositivo, fica muito evidente que a controvérsia *orbita* o inciso II do §1º do referido art. 32.

Tal partícula dessa prescrição legal - que junto do inciso I, compõe parte de uma *norma primária*, dentro da tradicional classificação kelseniana - trata dos sujeitos que serão punidos, a quem se *destina* a pena pela prática da conduta descrita no *caput* e alíneas “a” e “b”.

Além da própria *pessoa jurídica* que promove tal *pagamento* vedado - conforme o inciso I - o inciso II, seguinte, no qual, de forma textual, fundamentou-se o presente lançamento de ofício, dirige a multa, cumulativa e expressamente, *aos diretores e demais membros da administração superior*.

Não obstante, em termos de hermenêutica, o dispositivo aqui tratado se apresenta exclusivamente como ferramenta punitiva do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contida no sistema jurídico tributário), ficando sujeita aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa *penal* do Poder Público.

Assim, em ambiente de julgamento e *revisão*, se a norma que veicula tal sanção, cotejada com as circunstâncias específicas do caso, outras normas do sistema jurídico, bem como as suas respectivas consequências, permite uma interpretação mais favorável ao *apenado* do que aquela inicialmente adotada pela Autoridade aplicadora – inclusive

de forma que dispensaria a punição - merece, então, prevalecer esta hermenêutica que minimiza os atos punitivos do Estado. Registre-se que tal axiologia informa a norma contida no art. 112 do CTN, sendo inquestionável o seu prestígio pelo Legislador complementar de 1966 naquele *Codex*.

Pois bem, nessa esteira, de tal redação e sob tal hermenêutica de observação necessária pelo aplicador da Lei Tributária, pode-se extrair duas conclusões: **1)** os sócios **não** estão arroladas como sujeitos de tal pena e **2)** a locução *diretores e demais membros da administração superior* transparece alusão a figuras típicas e obrigatórias da gestão das sociedades anônimas.

No presente caso, consta da própria folha do Auto de Infração (não existe TVF) que o fundamento para sancionar o Sr. Assis Gurgacz, ora Recorrente, arrima-se no suposto fato de que: *o sujeito passivo, acima identificado, na qualidade de membro da administração superior recebeu rendimentos de participações de empresa ASGEL - ASSIS GURGACZ EMPREENDIMENTOS LTDA CNPJ 04.238.704/0001-58, a qual encontrava-se em débito não garantido por falta de recolhimento de imposto no prazo legal (fls. 05).*

(...)

Ora, em primeiro lugar, o sócio administrador de uma empresa constituída sob a forma de *sociedade limitada* **não** se confunde com os cargos de diretoria e do Conselho de Administração (típicos das sociedades anônimas, repita-se).

Não sendo a “ASGEL – Assis Gurgacz Empreendimentos Ltda” uma sociedade anônima e, por motivo lógico, o Contribuinte, aqui sancionado, nem *diretor* e nem membro de *administração superior* era; este foi indevidamente Autuado no presente caso, mostrando-se, desde já, procedente a tese alegada em Recurso Especial.

Além disso, em acréscimo, temos que aquilo cujo pagamento aos *diretores e demais membros da administração superior* é vedado e punido pela norma são, expressamente, como previsto no art. 32 da Lei nº 4.357/64, as *bonificações* ou as *remunerações* e, aos *sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos a participação nos lucros*.

Como a própria prova trazida nos autos pela Fiscalização em relação à função do Contribuinte atesta (*vide* fls. 41) este **apenas recebeu dividendos**. Dividendos não se confundem conceitualmente com *bonificações, remuneração* ou *participação nos lucros*.

A *remuneração, a bonificação e a participação nos lucros* têm natureza de contraprestação ao trabalho ou a determinado esforço, contribuição, em favor do resultado da empresa. Os recebimentos percebidos pelo Sr. Assis Gurgacz foram apenas e unicamente em relação à sua condição jurídica de titular de quotas e, logo, *sócio* da empresa, sendo um recebimento de natureza puramente societária.

Historicamente, como registrado na própria jurisprudência dos antigos E. Conselhos de Contribuinte e deste E. CARF, temos que o termo *dividendos* constava do projeto original da norma sob análise (mais precisamente na alínea “a” do art. 32), mas foi **vetado** quando da promulgação da Lei nº 4.357/64. Certamente, então, difere-se o recebimento de *dividendos* dos demais pagamentos mencionados na norma promulgada – se não, estaria o Julgador, do Poder Executivo, na verificação de legalidade da conduta da Fiscalização, afastando e derrubando o veto promovido há mais de 50 (cinquenta).

Embora discorde do conselheiro Caio Quintella no sentido de que a norma questão se aplicaria somente às sociedades por ações, entendo, assim como o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, que não é possível equiparar a “distribuição de lucros” à expressão “participação de lucros” prevista na norma. Confira-se:

Como se observa aplica-se multa quando houver **(a) a distribuição de quaisquer bonificações a seus acionistas; e (b) seja dada ou atribuída participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.**

Fica clara que **a distribuição de lucros não se enquadra como participação de lucros a seus sócios ou quotistas, pois a participação nos lucros e resultados é figura jurídica distinta que possui regulamentação própria.**

A distribuição de lucros também não se enquadra como bonificação distribuída aos acionistas.

**Diante da falta evidente de subsunção da distribuição de lucros às hipóteses previstas no artigo 32 retromencionado, não há que se falar em aplicação de multa.**

Cumprir destacar ainda que na redação original do projeto de lei que gerou o art. 32 da Lei nº 4.357/64 havia previsão de distribuição de dividendos na alínea (a), no entanto, tal dispositivo foi vetado, de forma que não há como se aplicar uma hipótese de comando normativo que nem chegou a se concretizar por conta do veto presidencial.

Ou seja, em razão dos motivos acima elencado, já consigo formar o meu juízo no sentido de não aplicação da multa.

Ao contrário do conselheiro relator, ainda não me sinto totalmente convencido de que o artigo 32, alínea a, da Lei nº 4.357/64 se aplicaria tão somente às sociedades por ações, embora não possa olvidar que o relator trouxe uma série de evidências em seu voto e nas discussões durante a sessão no sentido de que o referido dispositivo (alínea a) se utiliza de terminologia típica das sociedades por ações, tais como “dividendos” (ainda que tal palavra tenha sido vetada), “bonificações a acionistas” (titulares de ações de sociedades anônimas) e “acionistas minoritários” (que consta nas motivações do veto à expressão dividendos), evidências estas que apontam para inaplicabilidade de tal dispositivo para as sociedades limitadas. Todavia, ainda estou em evolução com relação a esse ponto e para esse momento ainda não me sinto totalmente convencido. (grifamos)

#### 4) CONCLUSÃO DA TURMA SOBRE O PROVIMENTO DO RECURSO

Tendo em vista que a turma acompanhou a relatora pelas conclusões é necessário qual a motivação que determinou o provimento do recurso.

Como exposto durante a sessão de julgamento, o débito que motivou a imposição da multa esteve com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 127 da Lei nº 12/2491, desde a *adesão* da empresa ao parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941/2009, oportunidade em que a empresa apenas manifestava sua intenção de aderir, sem indicar os débitos a serem incluídos, até a data da *consolidação*, em 06/2011, quando, somente então, a empresa relacionava tais débitos.

Tal suspensão foi o que permitiu que a empresa obtivesse, durante todo esse período, certidão positiva com efeitos de negativa de débitos federais, o que afasta qualquer possibilidade de aplicação da multa do art. 32 da Lei nº 4.357/64.

A Recorrente fez a juntada aos autos das mencionadas certidões às fls. 460/467 dos autos.

#### 5) CONCLUSÃO

Diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio

## **Declaração de Voto**

Embora concorde com as conclusões da I. Relatora do presente Acórdão, divirjo quanto ao fato de que a pessoa jurídica poderia dar ou atribuir participação nos lucros antes que Fazenda Nacional não ajuizasse a execução fiscal de seus débitos perante ao fisco. Diante deste fato passo a redigir esta Declaração de Voto.

Muito embora não existisse nenhuma lei que regulamentasse a época da publicação da Lei n.º 4.357/64 qual o procedimento a ser adotado pela pessoa jurídica para garantir o crédito tributário, conforme estabelece o seu art. 32 ,para que fosse permitido a ela dar ou atribuir participação de lucros, tal exigência não era especificada na citada lei. Isto é, não havia a exigência de regulamentação para que o referido artigo fosse perfeitamente aplicável.

Desta maneira, se existir qualquer procedimento, dentro da legislação tributária, que permita a garantia do crédito tributário, a pessoa jurídica estaria sujeita a obrigação contida no art. 32 da Lei n.º 4.357/64.

Restou, portanto, estabelecer o alcance do conceito da expressão “débito não garantido” presente no caput do art. 32.

Inexistindo determinação legal vinculando a dita expressão a qualquer definição por ato normativo, se pode afirmar que “débito não garantido” seria todo aquele que, a depender do resultado do processo em que ele está sendo discutido, poderá resultar em prejuízo aos cofres públicos.

Dito isso temos que, o art. 151, Inciso II, da Lei N.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN) definiu como uma das formas de suspensão do crédito tributário o depósito do montante integral.

Observa-se que o depósito do montante integral, que pode ser efetivado antes da execução fiscal, embora seja uma das hipóteses de suspensão do crédito tributário previstas no CTN, também tem o efeito garantidor do débito perante a União. Isto porque, independente do processo em que ele está sendo discutido, a União não terá prejuízo, pois, no caso de confirmação da pertinência na exigência do crédito tributário, ele estará garantido pelo depósito do montante integral.

Destaca-se que a administração tributária, por meio da Nota Técnica Cosit n.º 2/2006, possui o mesmo entendimento.

Isto porque, embora a referida Nota Técnica busque esclarecer se os débitos parcelados estão sujeitos à obrigação estabelecida no art. 32, ela afirma, em seus fundamentos, que o depósito do montante integral seria uma forma de garantia do crédito tributário, conforme o item 9, abaixo transcrito:

9. Ainda relacionada à primeira indagação, outra pergunta que se faz é quanto ao sentido da expressão “débito não garantido”. Como se sabe, a legislação tributária federal, como regra, não exige garantia, ressalvadas algumas garantias previstas legislação aduaneira e o depósito administrativo, que é uma faculdade do contribuinte, de forma que, ao que parece, tendo o sujeito passivo efetuado o depósito ou prestado garantia por exigência da legislação tributária, estaria eximido da aplicação da penalidade de que se trata.

Desta forma, tendo em vista a possibilidade da garantia do crédito tributário, por meio de depósito do montante integral, entendo que é cabível a multa estabelecida no § 1º do art. 32 da Lei 4.357/64, por descumprimento do estabelecido em seu caput, quando não estão presentes nenhuma das hipóteses de suspensão previstas no art. 151 do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda – Redator da Declaração de Voto