



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

Processo n° 16062.720041/2016-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.860 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2019
Matéria Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física
Recorrente RUI DA SILVA ANTUNES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

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.

SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO.

A adesão a parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, VI, do CTN, mesmo após o ajuizamento do débito inscrito em Dívida Ativa da União, e, se ocorrida em momento anterior à constituição do lançamento, este prejudica.

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: Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Denny Medeiros da Silveira, Gregório Rechmann Junior, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luís Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, e Renata Toratti Cassini. 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 15-43.719, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de Salvador/BA, fls. 770 a 778:

Trata-se de impugnação ao auto de infração de fls. 2/7, relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, correspondente aos anos-calendário 2012, 2013 e 2014, para exigência da multa regulamentar prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, no valor de R\$5.457.897,70, sendo R\$1.889.722,76 referente ao ano-calendário 2012, R\$1.797.911,31, referente ao ano-calendário 2013, e R\$1.770.263,63, referente ao ano-calendário 2014.

Conforme a descrição dos fatos, em procedimento de auditoria interna de DCTF efetuado na pessoa jurídica Via Veneto Roupas Ltda (CNPJ 47.100.110/0001-99), cujo sujeito passivo supracitado é sócio administrador, foi verificada a distribuição de lucros referentes aos anos-calendário 2012, 2013 e 2014, estando a referida pessoa jurídica em débito com a Fazenda Nacional, por falta de recolhimento do imposto no prazo legal, distribuição esta que é vedada pela legislação tributária. Verificada a infração foi aplicada ao contribuinte a multa prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, por ter recebido lucros distribuídos por pessoa jurídica em débito com a Fazenda Nacional, nos períodos autuados. O valor da multa é de 50% (cinquenta por cento) da importância indevidamente recebida pelo contribuinte, sócio administrador da empresa. A Distribuição de Lucros foi informada pela pessoa jurídica em suas declarações (DIPJ e ECF) e confirmada nas declarações do sujeito passivo (DIRPF). Integram o auto de infração os documentos de fls. 9/640.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 646 a 675, alegando, em síntese:

-
- nulidade do auto de infração por não ter observado as exigências do art. 142 do CTN, e, no mérito, impõe a cobrança de multa isolada em patamares claramente confiscatórios;
 - falta de descrição detalhada dos fatos que ensejou a autuação constitui vício material que torna absolutamente improcedente o lançamento, além de configurar cerceamento de defesa do impugnante. Nem se alegue que a “descrição do fato” e a “capitulação legal da infração” indicados na peça de autuação seriam motivação suficiente;
 - divergência entre os valores dos dividendos distribuídos e informados pelo impugnante na DIRPF e os declarados na DIPJ e ECF pela empresa do qual é sócio, denotando a iliquidez e incerteza da autuação;
 - o auto de infração foi lavrado por autoridade incompetente, pois o auditor atuante exerce suas funções na Delegacia da Receita Federal em São José dos Campos e o domicílio do contribuinte é no Município de São Paulo, o que torna a Delegacia da Receita Federal desta cidade a competente para fiscalizar seus documentos fiscais e, se for o caso, lavrar o auto de infração. E não se alegue que o agente autuante tenha adquirido esta competência por ter sido, no âmbito do processo de auditoria interna da DCTF retificadora enviada pelo impugnante, o primeiro servidor público a tomar conhecimento da infração à legislação tributária, pois a formalidade do art. 12 do Decreto nº 70.235/73 não foi atendida;
 - quanto ao mérito, observa-se que o art. 32 da Lei nº 4.357/64 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, por ofensa aos princípios da livre iniciativa, da segurança jurídica, do devido processo legal e do contraditório. A distribuição de dividendos é ato perfeitamente lícito, previsto nas leis comerciais, e decorre unicamente da decisão dos sócios de uma atividade empresarial bem-sucedida repartir entre si os resultados positivos da empreitada, tornando-se ilegal qualquer norma que tente frear ou limitar o exercício deste direito;
 - a vedação contida no art. 32 da Lei nº 4.357/64 é limitada aos programas empresariais de pagamento de bonificações e participação de lucros e não se estende à distribuição de lucros e dividendos. A documentação anexada à impugnação comprova que os valores recebidos pelo impugnante ao longo de 2012/2014 têm natureza de dividendos distribuídos pela empresa da qual o impugnante era sócio e administrador;
 - os débitos tributários não-garantidos indicados no auto de infração não impediam a distribuição dos dividendos ao autuado, pois aqueles débitos tributários não haviam sido sequer inscritos em dívida ativa, muito menos executados judicialmente, o que impossibilitava a prestação de garantia idônea por parte da devedora principal. A vedação prevista na Lei nº 4.357/64 é voltada às pessoas jurídicas que possuam débitos tributários já executados, e por qualquer motivo, não garantidos;

- os débitos tributários não-garantidos indicados no auto de infração foram incluídos no REFIS da Copa, conforme documentação anexada, o que retira por completo o prejuízo causado ao erário e desqualifica a imposição da multa objeto da presente autuação, Tudo restou regularizado com a adesão ao REFIS;

- a multa objeto do auto tem caráter confiscatório, por ser desproporcional em relação à infração que se pretendia coibir, e absorver o patrimônio do contribuinte impugnante;

- resta caracterizado o “bis in idem”, na cobrança de uma mesma multa sobre a mesma infração para a empresa e o sócio, pois a distribuição e o recebimento irregular de dividendos são duas faces indissociáveis da mesma moeda, que devem ser apenados uma única vez obviamente na figura da sociedade.

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

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Não há de se falar em nulidade da ação fiscal realizada se não restaram violados quaisquer incisos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal.

MULTA REGULAMENTAR.

É devida a multa de 50% sobre o valor distribuído aos sócios quando houver débito não garantido, nos termos do art. 32 da Lei 4.357/64, com a redação dada pela Lei 11.051/2004.

Cientificado da decisão de primeira instância, em 9/11/17, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 812, o contribuinte, por meio de sua advogada (procuração de fl. 679), interpôs o recurso voluntário de fls. 786 a 809, em 1/12/17, no qual, à exceção da alegação de *bis in idem* e do requerimento para produção de provas, que não foram trazidos em seu recurso, repete, *ipsis litteris*, as alegações da sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira – Relator.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6/3/72. Assim, dele tomo conhecimento.

Das alegações recursais

Como visto no relatório acima, à exceção da alegação de *bis in idem* e do requerimento para produção de provas, que não foram trazidos em seu recurso, o Recorrente repete, *ipsis litteris*, as alegações da sua impugnação. 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:

Da alegação de nulidade do auto de infração

O contribuinte alega nulidade do auto de infração, pelos motivos que expõe ao se defender da infração referente à multa regulamentar.

A arguição de nulidade nos remete, inicialmente, às exigências para a validade do auto de infração, preconizadas no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que regula o processo administrativo fiscal, in verbis:

Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O auto de infração ora impugnado e o relatório fiscal que o acompanha (fls.595/602) atendem a todas as prescrições do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e descreve adequadamente os fatos que deram suporte ao lançamento, mencionando os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal e as irregularidades apuradas.

Além disso, verifica-se que foram apontadas as disposições legais infringidas e determinada a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal.

Não obstante, ainda que omissões dessa natureza tivessem ocorrido, elas não seriam suficientes para eivar de nulidade o Auto de Infração em comento. O próprio Decreto nº 70.235/72, assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Outras irregularidades não importariam nulidade. Simplesmente deveriam ser sanadas se capazes de prejudicar o contribuinte ou se influíssem na solução do litígio, circunstância que não se verificou nos autos, conforme se esclarece a seguir.

O impugnante também alega que o auto de infração é nulo porque foi lavrado por autoridade incompetente, pois o auditor atuante exerce suas funções em Delegacia da Receita Federal diversa daquela em que o contribuinte tem o domicílio. A simples leitura do §2º do art. 9º Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcrito, mostra que não assiste razão ao contribuinte:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio

tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) (Grifei)

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em decorrência de fiscalização relacionada a regime especial unificado de arrecadação de tributos, poderão conter lançamento único para todos os tributos por eles abrangidos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica às contribuições de que trata o art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Quanto à alegação de que há iliquidez e incerteza da autuação em razão de divergência entre os valores dos dividendos distribuídos e informados pelo impugnante e aqueles declarados pela empresa do qual é sócio, também não assiste razão ao impugnante, visto que os valores declarados pela empresa referente à distribuição de lucros para o contribuinte relativos aos anos-calendário 2012 (DIPJ 2013), 2013 (DIPJ 2014) e 2014 (DIPJ 2015, coincidem com os valores declarados pelo próprio contribuinte como recebido da Via Veneto Roupas Ltda, nas suas declarações de ajuste anual dos exercícios 2013 a 2015 na rubrica “Rendimentos isentos e não tributáveis”.

Como já mencionado antes, o auto de infração foi lavrado por AFRFB, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal.

Verifica-se, ainda, pelo exame do processo, que foram atendidas todas as exigências legais supracitadas, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito ao contraditório e ampla defesa, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização. Tendo o contribuinte ingressado com a impugnação e demonstrando de forma clara e inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal, percebe-se que teve pleno conhecimento do ilícito tributário e pôde exercer, sem qualquer restrição, seu direito de defesa e também ao contraditório, estando obedecido o devido processo legal. Corroborar tal conclusão o conteúdo da impugnação

apresentada, que contestou cada ponto da imposição fiscal, insurgindo-se não só quanto às questões preliminares, mas com relação ao mérito da autuação em si. Afasta-se, assim, a alegação de nulidade.

Do Mérito

Quanto ao mérito o contribuinte alega: a inconstitucionalidade do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964 e que a vedação contida no referido artigo é voltada às pessoas jurídicas que possuam débitos tributários já executados, e por qualquer motivo, não garantidos contida, além de não se estender à distribuição de lucros e dividendos. Alega ainda: que os débitos tributários não-garantidos indicados no auto de infração foram incluídos no REFIS da Copa, o que retira por completo o prejuízo causado ao erário e desqualifica a imposição da multa; que a multa tem caráter confiscatório, por ser desproporcional em relação à infração que se pretendia coibir, e absorver o patrimônio do contribuinte impugnante; [...].

Cabe observar que as decisões judiciais citadas pelo contribuinte não fazem coisa julgada sobre aqueles que não são partes, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e das que foram objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417/2006. Quanto à doutrina transcrita, cumpre observar que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Ressalte-se, ainda, que as alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade não podem ser apreciadas na esfera administrativa porque são prerrogativas exclusivas do Poder Judiciário, pelo princípio constitucional da unicidade da jurisdição.

No que concerne à aplicação da multa da multa regulamentar objeto do auto de infração, deve-se ter em mente que a obrigação de pagar tributo decorre de uma norma jurídica. A não realização do comportamento devido, ou seja, o não cumprimento de tal dever, implica em prejuízo a toda a sociedade.

A infração à ordem jurídica não se confunde com as demais normas de conduta, cujo cumprimento não é obrigatório. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

Ressalte-se que em nosso sistema jurídico as leis gozam da presunção de constitucionalidade, sendo impróprio acusar de confiscatória a sanção em exame, quando é sabido que, nas limitações ao poder de tributar, o que a Constituição veda é a utilização de tributo com efeito de confisco. Esta limitação não se aplica às sanções, que atingem tão-somente os autores de

infrações tributárias plenamente caracterizadas, e não a totalidade dos contribuintes.

No caso presente, a aplicação da multa regulamentar decorreu de expressa previsão legal.

O citado normativo dispõe, “in verbis”:

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)

A alegação de que a referida lei não se estende à distribuição de lucros e dividendos a sócios não tem qualquer cabimento, pois o pagamento de participação no lucro da empresa a sócios nada mais é do que a distribuição de lucros e os dividendos representam uma parcela do lucro.

Também a alegação de que a vedação prevista na referida lei é voltada às pessoas jurídicas que possua débitos tributários já executados e não garantidos, assim como a alegação de que os débitos não garantidos indicados no auto de infração teriam sido incluídos posteriormente no REFIS da Copa, e portanto, não houve prejuízo ao erário, não podem ser acolhidas, pois não encontram qualquer amparo legal. A multa foi aplicada porque a autoridade autuante demonstrou claramente que o contribuinte

estava em débito não garantido, no momento da distribuição de lucros, para com a União, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal. O contribuinte, por sua vez, não apresentou qualquer documentação e/ou comprovação de que, no momento da distribuição de lucros a empresa não possuía os débitos indicados pela Fiscalização.

Quanto ao alegado caráter confiscatório da multa, gostaríamos de acrescentar que o princípio do não-confisco, estabelecido na Constituição Federal de 1988, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico, por inconstitucional.

Além do mais, independente do seu *quantum*, a multa, ora em análise, decorre de lei e deve ser aplicada, pela autoridade tributária, sempre que for identificada a subsunção da conduta à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do CTN:

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos dela decorrentes.

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 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.

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 2012 a 2014 por pessoa jurídica com débitos não garantidos à qual aquele se vincula.

Consta dos autos que os débitos que motivaram a presente autuação, foram constituídos pela própria pessoa jurídica à qual se vincula o Recorrente mediante confissão de dívida em DCTF. A respeito, assim se pronuncia a decisão recorrida:

[...]

Conforme a descrição dos fatos, em procedimento de auditoria interna de DCTF efetuado na pessoa jurídica Via Veneto Roupas Ltda (CNPJ 47.100.110/0001-99), cujo sujeito passivo supracitado é sócio administrador, foi verificada a distribuição de lucros referentes aos anos-calendário 2012, 2013 e 2014, estando a referida pessoa jurídica em débito com a Fazenda Nacional, por falta de recolhimento do imposto no prazo legal, distribuição esta que é vedada pela legislação tributária. Verificada a infração foi aplicada ao contribuinte a multa prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, por ter recebido lucros distribuídos por pessoa jurídica em débito com a Fazenda Nacional, nos períodos autuados. O valor da multa é de 50% (cinquenta por cento) da importância indevidamente recebida pelo contribuinte, sócio administrador da empresa. A Distribuição de Lucros foi informada pela pessoa jurídica em suas declarações (DIPJ e ECF) e confirmada nas declarações do sujeito passivo (DIRPF). Integram o auto de infração os documentos de fls. 9/640.

[...]

Também a alegação de que a vedação prevista na referida lei é voltada às pessoas jurídicas que possuam débitos tributários já executados e não garantidos, assim como a alegação de que os débitos não garantidos indicados no auto de infração teriam sido incluídos posteriormente no REFIS da Copa, e portanto, não houve prejuízo ao erário, não podem ser acolhidas, pois não encontram qualquer amparo legal. A multa foi aplicada porque a autoridade autuante demonstrou claramente que o contribuinte estava em débito não garantido, no momento da distribuição de lucros, para com a União, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal. O contribuinte, por sua vez, não apresentou qualquer documentação e/ou comprovação de que, no momento da distribuição de lucros a empresa não possuía os débitos indicados pela Fiscalização.

[...]

De se observar que não consta dos autos qualquer informação denunciando que, **no momento da distribuição de lucros**, a pessoa jurídica, à qual se vincula o Recorrente, respondesse por débitos não garantidos inscritos em Dívida Ativa da União em execução judicial. Bem ao contrário, as informações de apoio para emissão de certidão (e-fls. 475/487) informam débitos, referentes aos AC 2006, 2012, 2013, 2014 e 2015, em cobrança administrativa (controlados pelo sistema SIEF), débitos com exigibilidade suspensa (controlados pelo sistema SIEF), débitos com exigibilidade suspensa por parcelamento excepcional (PAEX - RFB), débitos com exigibilidade suspensa na PGFN (SIDA) e débitos com exigibilidade suspensa (PAEX-PGFN).

Outrossim, as inscrições em Dívida Ativa da União n. 80 5 13 009937-80 (e-fls. 488/490) e n. 80 5 13 011387-78 (e-fls. 491/493) referem-se a débitos de natureza trabalhista já extintos. Por sua vez, a inscrição em Dívida Ativa da União n. 80 7 14 013905-03 (e-fls. 494/496) dizem respeito a débitos de PIS e encontra-se ajuizada e parcelada (Lei n. 12.996/14), portanto, com a exigibilidade do crédito tributário suspensa (art. 151, VI, do CTN).

É dizer, **no momento da distribuição dos lucros, a pessoa jurídica à qual se vincula o Recorrente, não respondia por débitos não garantidos inscritos em Dívida Ativa da União em execução judicial.**

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 não se encontravam na condição de débitos não garantidos inscritos em Dívida Ativa da União em execução judicial, vez que parte deles se encontrava em cobrança administrativa e parte com exigibilidade suspensa na RFB e na PGFN, conforme informado nos autos, 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.

É oportuno destacar 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)

Ademais, consta dos autos que a pessoa jurídica à que se vincula o Recorrente, **antes do lançamento em lide**, aderiu ao parcelamento instituído pela Lei n. 12.996/14 (REFIS da Copa) com a inclusão dos débitos apurados no lançamento em litígio, **fato não contestado pela instância de piso**. Nesse contexto, não obstante o entendimento acima esposado, é forçoso admitir-se, também, que resta prejudicado o lançamento em apreço por perda de objeto, vez que o parcelamento é hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, forte no art. 151, VI, do CTN.

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