



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16062.720134/2018-93
ACÓRDÃO	9101-007.199 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ISCP - SOCIEDADE EDUCACIONAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

MULTA REGULAMENTAR. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS POR PESSOA JURÍDICA EM DÉBITO COM A FAZENDA NACIONAL. DÉBITO NÃO GARANTIDO.

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, sob pena da incidência da multa de que trata o art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964. Considera-se débito não garantido aquele relativo a crédito tributário definitivamente constituído, independentemente da sua inscrição em dívida ativa ou execução, que não esteja, no momento da distribuição, com a sua exigibilidade suspensa.

MULTA REGULAMENTAR. DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS.

O veto presidencial à expressão “dividendos” na alínea “a” do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, implicou na opção pela exclusão desse tipo de rendimento próprio de acionistas de uma sociedade anônima, não abrangendo as participações nos lucros distribuídas nos demais tipos societários.

MULTA REGULAMENTAR. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA (CPEN).

A emissão de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CPEN) atesta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não podendo ser desconsiderada pela administração tributária para fins de aplicação da multa prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, ainda que tenha resultado de defasagem na atualização dos sistemas fazendários. Aplicação

dos princípios da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva e da segurança jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa, e por fundamentos distintos, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

1.O litígio versa sobre Auto de Infração lavrado em 08.08.2018 em face de ISCP - SOCIEDADE EDUCACIONAL LTDA., formalizando crédito tributário referente à multa regulamentar prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, segundo o qual é vedado às pessoas jurídicas distribuírem lucros 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. Foram responsabilizados tributariamente REDE INTERNACIONAL DE UNIVERSIDADES LAUREATE LTDA., com base no art. 124, I e II e art. 135, III do CTN, e EDUARDO MOREIRA GIESTAS e EDUARDO PAZ DIZ DE ARAUJO, com base no art. 135, III do CTN.

2.A DRJ houve por bem, por unanimidade de votos, julgar: a) procedentes em parte as impugnações de ISCP - SOCIEDADE EDUCACIONAL LTDA. e da responsabilizada REDE INTERNACIONAL DE UNIVERSIDADES LAUREATE LTDA., para o fim de redimensionar o cálculo da multa devida e restringir a responsabilidade desta última ao artigo 124, I do CTN; e b) procedentes

as impugnações dos responsabilizados EDUARDO MOREIRA GIESTAS e EDUARDO PAZ DIAS DE ARAÚJO, exonerando-os da responsabilização atribuída pela Autoridade Fiscal.

3. Apreciando o Recurso de Ofício e os Recursos Voluntários interpostos, o colegiado de 2ª instância decidiu, por unanimidade de votos, (i) rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de piso, (ii) dar provimento ao Recurso da responsável solidária, e (iii) negar provimento ao Recurso de Ofício; e, por maioria de votos, dar parcial provimento ao Recurso da contribuinte, tão somente para reconhecer a exclusão dos mútuos da base de cálculo da multa aplicada, conforme Acórdão nº 1401-006.237, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

MULTA REGULAMENTAR. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS POR PESSOA JURÍDICA EM DÉBITO COM A FAZENDA NACIONAL.

As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos. A inobservância dessa restrição importa em multa que será imposta às pessoas jurídicas, em montante igual a 50% das quantias distribuídas ou pagas indevidamente, limitada a 50% do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica. Excluem-se, entretanto, os mútuos da base de cálculo da multa aplicada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA.

A sócia controladora da Autuada foi considerada como responsável solidária tributária em vários artigos do CTN, carecendo, entretanto, da necessária identidade legal entre a subsunção dos fatos constatados aos dispositivos elencados, de forma que fica insubsistente a responsabilidade solidária que lhe foi atribuída.

4. Cientificadas as partes, a Autuada ISCP - SOCIEDADE EDUCACIONAL LTDA. opôs Embargos de Declaração, rejeitados nos termos despacho de fls. 17474/14484.

5. Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Especial em relação à seguinte matéria:

Caracterização da hipótese legal que autoriza a imposição da penalidade prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964 – conceito de débito tributário não garantido, em face dos paradigmas 1201-005.199 e 2402-006.859.

6. O despacho de admissibilidade de fls. 17557/17562 atestou a tempestividade do apelo e lhe deu seguimento, reconhecendo a divergência jurisprudencial em relação aos Acórdãos paradigmas nºs 1201-005.199 e 2402-006.859, conforme se depreende dos seguintes excertos:

(...)

E a despeito da similitude fática, chegou-se no Acórdão recorrido a conclusão diametralmente oposta àquela alcançada nos paradigmas, no que tange à interpretação da hipótese prevista pelo legislador ao utilizar a expressão “débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de impôsto, taxa ou contribuição”.

Em ambos os **paradigmas**, firmou-se o entendimento de que, sob esse contexto legal, “débito não garantido” significa crédito tributário inscrito em dívida ativa e objeto de execução fiscal, com devedor citado e sem oferecimento de garantia, sendo incabível nos casos de débitos

em cobrança administrativa. É o que evidenciam as próprias ementas das decisões ora apontadas como paradigmas, reproduzidas abaixo na parte pertinente ao exame ora empreendido:

Acórdão nº 1201-005.199

Considera-se débito não garantido aquele que tem como objeto crédito tributário líquido, certo e exigível, que decorra de regular inscrição em dívida ativa e seja objeto de execução fiscal onde o contribuinte tenha sido regularmente citado. Inexiste ilegalidade na distribuição de resultados ou concessão de bonificações ou remunerações a acionistas de pessoa jurídica cujos débitos fiscais estejam com exigibilidade suspensa ou que ainda não tenham sido inscritos em dívida ativa, seja pelo caráter transitório e não definitivo dos débitos não inscritos, seja para assegurar ao contribuinte a possibilidade de controvertê-los e questioná-los amplamente, mediante impugnações e recursos administrativos, seja para viabilizar o regular exercício da livre iniciativa e da liberdade econômica.

[...]

Acórdão nº 2402-006.859

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.

[...]

Por outro lado, no **Acórdão recorrido** adotou-se entendimento diametralmente oposto, no sentido de que é legítima a imposição da penalidade em tela na hipótese dos autos, em que a distribuição de lucros ocorreu em período anterior à data de inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

Segundo o entendimento que prevaleceu na decisão recorrida, o argumento da Recorrente de que a existência de débitos em cobrança administrativa não atrairia a aplicação do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, “é totalmente contrário ao que estabelece a norma da penalidade em questão”. Ainda segundo o entendimento que prevaleceu na decisão recorrida, “um débito confessado e não discutido administrativamente é um débito não garantido, e, como tal, fica vedada a distribuição de lucros em período em que o referido débito estava exigível, nos termos do art.32 da Lei nº 4.357/64.”

Dessa forma, em se tratando de cenários fático análogos, e tendo a decisão recorrida chegado à conclusão diametralmente oposta àquela alcançada nos paradigmas quanto à interpretação da expressão “débito não garantido”, no contexto dado pelo art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente.

Ante o exposto, uma vez demonstrada a divergência jurisprudencial, e tendo sido atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, entendo que deve ser **dado seguimento ao Recurso Especial**.

7.A PGFN apresentou contrarrazões às fls. 17564/17569, abordando exclusivamente o mérito recursal.

8.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

9.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade de fls. 17557/17562, tendo sido admitido em relação à seguinte matéria:

Caracterização da hipótese legal que autoriza a imposição da penalidade prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964 – conceito de débito tributário não garantido, em face dos paradigmas 1201-005.199 e 2402-006.859.

10.O Acórdão recorrido chancelou a decisão de piso no que concerne ao afastamento da responsabilidade solidária atribuída aos diretores e às exclusões relativas aos débitos que estavam com sua exigibilidade suspensa, não constituídos ou confessados, bem como em razão do FGTS não possuir natureza tributária, desprovendo, por conseguinte, o Recurso de Ofício.

11.Quanto ao Recurso Ordinário, foi-lhe dado parcial provimento para afastar a responsabilidade solidária de Rede Internacional de Universidades Laureate Ltda. e excluir da incidência da penalidade os valores de empréstimos concedidos pela Recorrente, considerados pela fiscalização como distribuição disfarçada de lucros, sob o entendimento de que o inciso V do art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977¹, sequer consta do RIR/99, *“uma vez que totalmente inaplicável desde a extinção da correção monetária de balanço e isenção dos lucros distribuídos”*, além de entender *“equivocado o procedimento fiscal em transportar o conteúdo do artigo supra (a situação fática) para fins de apuração da multa em questão. Tratam-se de duas situações distintas, enquanto a DDL contempla várias situações que acarretam tributação de IRPJ sobre determinados valores originários das hipóteses de incidência indicadas no art.60 do DL 1.598/77, a multa ora aplicada recai apenas sobre distribuição de lucros nos termos do art.32 da Lei 4.357/64, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004”*.

12.No mais, a decisão vergastada manteve o lançamento em relação ao único débito (remanescente) não garantido, oriundo do processo administrativo fiscal nº 19679.005804/2005-73, com base nos seguintes fundamentos extraídos do voto condutor:

- Referido crédito tributário teve a sua exigibilidade suspensa por decisão judicial em 08.12.2016, portanto no período entre 31.12.2013 até 31.12.2015 encontrava-se na condição de débito não garantido.
- os débitos do processo 19679.005804/2005-73 originaram-se de débitos confessados em DCOMP, que não tiveram a sua compensação homologada

¹ D.L. 1.598/1977: *“Art 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica: (...) V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros; (...)”*

por força da intempestividade da Manifestação de Inconformidade, tendo o crédito tributário tornado exigível na data de 17.12.2011.

- As Certidões Positivas com Efeitos de Negativa de Débitos relativos aos Tributos Federais e à Dívida Ativa da União apresentadas pela Recorrente datam de 28.08.2013, 21.02.2014, 04.12.2014 e 10.11.2015. Conforme apurou a DRJ, houve apenas uma defasagem na inscrição de cobrança do débito na Receita Federal, pois *“Em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, verifica-se, entretanto, que o processo 19679.005.804/2005-73, inicialmente cadastrado em 29/08/2011, teve sua cobrança ativada nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil em 27/11/2015”*.
- Não procede a alegação da Recorrente de que *“o mero fato de o débito estar em cobrança administrativa não torna a distribuição de lucros uma infração”*, pois *“Este entendimento da Recorrente é totalmente contrário ao que estabelece a norma da penalidade em questão. Como já evidenciado e bem demonstrado pela decisão de piso, o débito então em cobrança nos períodos já citados, deveu-se a débito incluído em PER/DCOMP, cuja compensação não foi homologada. Em assim sendo, vimos que a eventual sequência do processo de compensação fora interrompida por razões processuais, tornando o débito definitivo na esfera administrativa, uma vez que a DCOMP tem caráter de confissão de dívida”*.
- Referido débito permaneceu em aberto, em cobrança administrativa, não tendo havido no período entre 31.12.2013 até 31.12.2015 qualquer inconformismo de sua parte no sentido de evitar que a cobrança se consumasse, na forma do art. 151 do CTN.
- Um débito confessado e não discutido administrativamente é um débito não garantido, e, como tal, fica vedada a distribuição de lucros em período em que o referido débito estava exigível, nos termos do art. 32 da Lei nº 4.357/64.

13. Já os paradigmas, em síntese, enfrentaram a matéria com esteio nas seguintes razões:

Acórdão nº 1201-005.199:

- A decisão apreciou duas situações distintas, conforme diligência previamente realizada: **[situação 1]** débitos que foram objeto de parcelamento, e **[situação 2]** débitos que foram inscritos em dívida ativa antes do lançamento da multa.

- **Em relação à [situação 1]**, com base no relatório de diligência, verificou-se que a grande maioria dos débitos foram parcelados mediante deferimento em 22.08.2018, retroagindo seus efeitos à data da respectiva solicitação, que ocorreu em 04.08.2014.
- A distribuição de lucros (2010 a 2012) ocorreu antes do pedido de parcelamento (04.08.2014), porém, estes débitos não estavam inscritos em Dívida Ativa, porquanto ainda estarem com exigibilidade suspensa em razão de questionamentos administrativos.
- Inexiste ilegalidade na distribuição de resultados ou concessão de bonificações ou remunerações a acionistas de pessoa jurídica cujos débitos fiscais estejam com exigibilidade suspensa ou que ainda não tenham sido inscritos em dívida ativa, seja pelo caráter transitório e não definitivo dos débitos não inscritos, seja para assegurar ao contribuinte a possibilidade de controvertê-los e questioná-los amplamente, mediante impugnações e recursos administrativos, seja para viabilizar o regular exercício da livre iniciativa e da liberdade econômica.
- Portanto, em relação aos débitos que não chegaram a ser inscritos em Dívida Ativa e foram parcelados posteriormente, inexiste em relação a estes quaisquer óbices à distribuição de lucros nos respectivos períodos de existências.
- **Quanto à [situação 2]**, a diligência apontou que, *“em que pese a informação de inscrição de apenas alguns dos débitos na dívida ativa, não foi informado se, na época da distribuição do lucro, as execuções já haviam sido ajuizadas e o executado já teria sido citado para ofertar bens em garantia. Com efeito, essa informação é de fundamental importância para que a autuação seja validada ou cancelada, uma vez que há farta jurisprudência sobre a impossibilidade de vedação da distribuição de lucro por força de débitos que não estavam sendo discutidos em executivo fiscal”*.
- A própria administração tributária assume desconhecer as informações essenciais à realização do lançamento, cabendo-lhe o indissociável e eficiente ônus probatório de comprovar que existiam execuções fiscais propostas à época da autuação e que o contribuinte já fora citado para garantir o Juízo.
- Inadmite-se presumir que o sujeito passivo estivesse em débito não garantido à época dos fatos geradores, pois o próprio fisco reconhece desconhecer as circunstâncias que precederam ao lançamento tributário, deixando de comprovar a materialidade da infração.

- Cabe à administração tributária comprovar a materialidade da infração ou do fato gerador que faz nascer a obrigação tributária, de forma que a ausência de eficiente cumprimento do ônus probatório pela administração pública enseja a desconstituição do lançamento.
- Ainda que a materialidade estivesse demonstrada – e, de fato, entendo que não está –, tem-se que a legislação que fundamenta o lançamento em análise não se aplica aos casos de distribuição de dividendos, uma vez que art. 32 da Lei nº 4.357/64, cujo projeto originalmente previa tal hipótese, sofreu veto da Presidência da República em relação a esse ponto.
- A lei promulgada deixou de contemplar a proibição da distribuição de dividendos a sócios de pessoas jurídicas que estejam em débito, não garantido, com a União, mercê da expressa redação do veto da Presidência da República, objeto da Mensagem nº 244, de 16 de julho de 1964, conforme Solução de Consulta Cosit nº 30, de 27 de março de 2018.

Acórdão nº 2402-006.859:

- não há óbice à distribuição de dividendos, vez que o impedimento legal, repercutido no RIR/99 (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.
- A teor do art. 32 da Lei nº 4.357/64, é razoável entender-se que as garantias dos débitos são aquelas elencadas no art. 9º da Lei nº 6.830/80 c/c art. 183 e ss. do CTN, que pressupõem duas condições: a inscrição do débito em dívida ativa e que estes 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 nº 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.
- 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 e 2013 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.
- 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. 474/486) 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.
- 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.
- 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 se encontra em cobrança administrativa e sem execução judicial em curso.
- 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 nºs 70, 323 e 547, à coação indireta para a cobrança de tributos na esfera administrativa.
- Ademais, consta dos autos que a pessoa jurídica a que se vincula o Recorrente, antes do lançamento em lide, aderiu ao parcelamento instituído pela Lei nº 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.

14.Verifica-se, dessarte, que a divergência interpretativa foi satisfatoriamente caracterizada, uma vez que, em sentido contrário ao que decidiu o Acórdão recorrido, ambos os paradigmas evidenciaram o entendimento de que “débito não garantido”, para fins de aplicação do disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, deve ser entendido como crédito tributário inscrito em dívida ativa e objeto de execução fiscal, com devedor citado e sem oferecimento de garantia, não se estendendo aos casos de débitos em cobrança administrativa.

15.Nesse passo, destaque-se que a circunstância de o Acórdão paradigma nº 1201-005.199, diante do veto presidencial à alínea “a” do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, ter deduzido considerações a respeito da não aplicação da multa em questão aos casos de distribuição de dividendos, não é suficiente para espargir a comparabilidade das decisões. Isso porque se trata de argumento adicional, desvinculado das conclusões anteriores.

16.Diante da dissidência jurisprudencial claramente caracterizada, resta autorizado o trânsito do Recurso Especial, nos termos do despacho de admissibilidade de fls. fls. 17557/17562, razão pela qual dele conheço.

MÉRITO

17.Sustenta a Recorrente a injuridicidade da multa aplicada com base no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, uma vez que apresentou Certidões de Regularidade Fiscal (Positivas com efeitos de Negativas) para todo o período objeto de fiscalização, além de que o débito não garantido somente foi inscrito em dívida ativa após a distribuição dos lucros.

18.Espera, desse modo, seja prestigiada a interpretação conferida pelos arestos paradigmas, no sentido de que somente pode ser considerado como “débito não garantido”, para fins de aplicação da penalidade em exame, o crédito tributário que já tenha sido inscrito em dívida ativa e objeto de execução fiscal, com devedor citado e sem oferecimento de garantia, situação que não se amolda aos casos de débitos em cobrança administrativa.

19.Primeiramente, cumpre reconhecer que a expressão “débito, não garantido”, insculpida no *caput* do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964², abarca dois conceitos distintos: o primeiro, de “débito”, e, o segundo, “não garantido”.

20.Quanto ao que deve ser considerado como “débito”, a jurisprudência consolidada na Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça é categórica ao dispor que “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

² 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 de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão: (...)”

21. Em verdade, uma vez constituído definitivamente o crédito tributário, haverá débito, iniciando-se o prazo prescritivo para o ajuizamento de ação de cobrança, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional³, independentemente da sua inscrição em dívida ativa.

22. Em segundo lugar, o principal aspecto que deve ser levado em consideração para o deslinde da questão proposta nos autos reside em saber se o contribuinte com débito em cobrança administrativa, isto é, cuja exigibilidade não se encontre suspensa por uma das razões a que alude o artigo 151 do CTN⁴, tem meios de efetivar a respectiva garantia e, assim, ficar protegido contra a aplicação da multa em questão.

23. De acordo com o entendimento acolhido pelas decisões paradigmáticas, o ajuizamento de execução fiscal seria necessário, nos termos da Lei nº 6.830, de 1980, para permitir que a garantia fosse prestada.

24. Nessa ordem de ideias, como a Certidão de Inscrição em Dívida Ativa (CDA) é o título indispensável para aparelhar o executivo fiscal⁵, tem-se que, sem a inscrição em dívida ativa, não se viabilizaria o ajuizamento da ação executiva e, sendo assim, não haveria como o sujeito passivo proceder à garantia do débito.

25. Durante o transcurso do eventual litígio administrativo, é factível a realização de depósito administrativo nos termos da Lei nº 9.703, de 1998, que dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais, regulamentada pelo Decreto nº 2.850, do mesmo ano. Todavia, uma vez encerrado o processo desfavoravelmente ao contribuinte, o depósito será transformado em pagamento definitivo⁶, não prestando, dessa forma, para garantir o débito no caso de interesse de sua discussão judicial.

26. No outro extremo, depois de ajuizada a ação de execução fiscal, o executado poderá oferecer garantias, nos termos do art. 9º da Lei nº 6.830, de 1980.

27. Sabe-se que, no interstício de tempo entre o encerramento do processo administrativo fiscal (ou do lançamento, caso esse não tenha sido instaurado) e o ajuizamento da execução fiscal, não há mecanismo administrativo que permita a garantia de débitos tributários

³ CTN: “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.”

⁴ CTN: “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001). Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.”

⁵ L. 6.830/1980: “Art. 6º - A petição inicial indicará apenas: (...) § 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.”

⁶ L. 9.703/1998: “Art. 1º. Omissis. (...) § 3º Mediante ordem da autoridade judicial ou, no caso de depósito extrajudicial, da autoridade administrativa competente, o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, será: (...) II - transformado em pagamento definitivo, proporcionalmente à exigência do correspondente tributo ou contribuição, inclusive seus acessórios, quando se tratar de sentença ou decisão favorável à Fazenda Nacional.”

federais. Tão pouco o arrolamento de bens e direitos de que trata a Lei nº 9.532, de 1997⁷, pode ser considerado como garantia, na acepção jurídica do termo, pois não implica em gravame ou restrição ao uso, alienação ou oneração dos bens e direitos do contribuinte.

28.Contudo, na esfera judicial, é assegurado o direito do contribuinte de se valer de ação de antecipação de garantia para evitar a inscrição de seu nome em cadastros de inadimplentes (Cadin, Serasa e outros) e protestos extrajudiciais, além de lhe permitir obter certidões de regularidade fiscal.

29.Em verdade, a tutela cautelar poderá ser requerida com o objetivo de assegurar o direito do sujeito passivo de manter sua regularidade fiscal até que a execução fiscal seja ajuizada, oportunidade em que a garantia se transferirá para aquele feito, permitindo então o oferecimento de embargos.

30.Com o advento do CPC/2015, a tutela de urgência cautelar pode ser postulada na própria petição inicial, juntamente com o pedido de providência satisfativa. Até então, a mesma providência poderia ser obtida por meio da antiga ação cautelar inominada. As lições de James Marins são suficientemente elucidativas⁸:

“Sob a égide do CPC/2015 esse raciocínio sobre a utilização da medida cautelar para antecipação de garantia à execução não se altera, pois remanescem existindo os mesmos problemas decorrentes da inércia da Fazenda Pública para a propositura da execução fiscal, o que enseja, *mutatis mutandis*, o aproveitamento da solução doutrinária e jurisprudencial ao novo regime”.

31.A orientação pretoriana consolidada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça tem por premissa o fato de soar iníquo e irrazoável sujeitar o contribuinte à espera do ajuizamento da execução fiscal ao longo de vários anos, a partir da constituição definitiva do crédito tributário (depois de eventualmente cessadas as causas suspensivas do art. 151 do CTN), para que só então possa garantir a execução fiscal e, em decorrência, ter sua regularidade fiscal reestabelecida. Atenta a tais circunstâncias, ao apreciar o REsp nº 1.123.669/RS em julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos, a Corte Cidadã fixou a tese do Tema nº 237, segundo a qual:

“Tema 237: É possível ao contribuinte, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa.”

32.Deste julgamento, merecem destaque os seguintes trechos de sua ementa:

⁷ L. 9.532/1997: “Art. 64. A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido. (...) Art. 64-A. O arrolamento de que trata o art. 64 recairá sobre bens e direitos suscetíveis de registro público, com prioridade aos imóveis, e em valor suficiente para cobrir o montante do crédito tributário de responsabilidade do sujeito passivo. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001).”

⁸ Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial, 10, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2017, pp. 618/619.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. AÇÃO CAUTELAR PARA ASSEGURAR A EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. INSUFICIÊNCIA DA CAUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa. (Precedentes: **EDcl no AgRg no REsp** 1057365/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/08/2009, DJe 02/09/2009; **EDcl nos EREsp** 710.153/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 01/10/2009; **REsp** 1075360/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009; **AgRg no REsp** 898.412/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 13/02/2009; **REsp** 870.566/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 11/02/2009; **REsp** 746.789/BA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2008, DJe 24/11/2008; **EREsp** 574107/PR, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA DJ 07.05.2007)

2. Dispõe o artigo 206 do CTN que: *"tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa."* A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo.

3. É viável a antecipação dos efeitos que seriam obtidos com a penhora no executivo fiscal, através de caução de eficácia semelhante. A percorrer-se entendimento diverso, o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco não se voltou judicialmente ainda.

4. Deveras, não pode ser imputado ao contribuinte solvente, isto é, aquele em condições de oferecer bens suficientes à garantia da dívida, prejuízo pela demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para a cobrança do débito tributário. Raciocínio inverso implicaria em que o contribuinte que contra si tenha ajuizada ação de execução fiscal ostenta condição mais favorável do que aquele contra o qual o Fisco ainda não se voltou judicialmente.

5. *Mutatis mutandis* o mecanismo assemelha-se ao previsto no revogado art. 570 do CPC, por força do qual era lícito ao devedor iniciar a execução. Isso porque as obrigações, como vínculos pessoais, nasceram para serem extintas pelo cumprimento, diferentemente dos direitos reais que visam à perpetuação da situação jurídica nele edificadas.

(...)

33. Ressalte-se que a decisão acima foi concebida sob a égide do CPC de 1973, em vigor na ocasião dos fatos que ensejaram a aplicação da multa em discussão nos presente autos, que previa a medida cautelar como instrumento processual apto para o proteger o direito de antecipação da garantia. Não obstante, a jurisprudência posterior tem sido intensa ao indicar que, no âmbito no CPC de 2015, aplica-se a tutela de urgência para o mesmo desiderato, como exemplificam as seguintes ementas:

TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA – INDEFERIMENTO - EXPEDIÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA MEDIANTE OFERECIMENTO DE SEGURO GARANTIA – POSSIBILIDADE – Execução fiscal ainda não ajuizada – Pretensão que não se confunde com a declaração de inexigibilidade de débito tributário e encontra respaldo no ordenamento jurídico vigente – Presença dos requisitos autorizadores – Apólice de seguro em valor suficiente a garantir o débito e em concordância com as exigências da Procuradoria do Estado – Risco de dano à atividade empresarial – Reforma da decisão para determinar a expedição da certidão requerida e obstar eventuais protestos e inscrição no cadastro de inadimplentes – Precedentes – Recurso provido.

(TJSP, 8ª Câmara de Direito Público, Agravo de Instrumento nº 2248482-97.2019.8.26.0000, Rel. Des. PERCIVAL NOGUEIRA)

APELAÇÃO – Ação destinada à tutela provisória de urgência cautelar antecedente – Antecipação de garantia até a efetivação de penhora em execução fiscal ainda não ajuizada, mas com dívida ativa já inscrita (ICMS atrelado à AIIM), para a emissão de certidão positiva de débito com efeito de negativa – Interesse de agir e admissibilidade da via eleita, no novo CPC – Sentença que extinguiu a demanda anulada. **RECURSO PROVIDO**, com determinação para prosseguimento do feito, na origem.

(TJSP, 1ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. VICENTE DE ABREU AMADEI, Apelação nº 1008133-54.2020.8.26.0053)

34. Assim, considerando que o ajuizamento de ação autônoma para o oferecimento de caução como garantia ao débito tributário definitivamente constituído, como instrumento do restabelecimento da regularidade fiscal, é direito amplamente reconhecido ao contribuinte, não procede a afirmação de que somente após a inscrição em dívida ativa é possível a efetivação de garantia.

35. Por oportuno, não é despidendo ressaltar que o veto presidencial da expressão “dividendos” contida na alínea “a” do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, não beneficia a Recorrente, que se reveste da forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, não sujeita, portanto, à distribuição de dividendos. Nesse sentido, dividendos são “*o rendimento que cabe aos acionistas de uma sociedade anônima, em proporção ao capital que possuem na mesma sociedade. É a parte da divisão do lucro destinado à distribuição entre os acionistas de uma companhia*”⁹.

⁹ MARTINS, Fran. Comentários à lei e sociedades por ações, Volume 2, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1984, p. 720.

36.Com efeito, “dividendos” correspondem à parcela de lucros tipicamente paga por sociedades anônimas, não se confundindo com a participação nos lucros cabíveis aos sócios de outros tipos societários, como, *v.g.*, sociedades simples, sociedades em comandita simples e sociedades limitadas. É o que se depreende, entre outros, do disposto no artigo 201 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A) e nos artigos 997, 1.006, 1.007, 1.008, 1.049 e 1.059 do Código Civil, *litteris*:

L. 6.404/1976:

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.

§ 1º A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

§ 2º Os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que em boa-fé tenham recebido. Presume-se a má-fé quando os dividendos forem distribuídos sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste.

Código Civil:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

(...)

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

(...)

Art. 1.006. O sócio, cuja contribuição consista em serviços, não pode, salvo convenção em contrário, empregar-se em atividade estranha à sociedade, sob pena de ser privado de seus lucros e dela excluído.

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

(...)

Art. 1.049. O sócio comanditário não é obrigado à reposição de lucros recebidos de boa-fé e de acordo com o balanço.

Parágrafo único. Diminuído o capital social por perdas supervenientes, não pode o comanditário receber quaisquer lucros, antes de reintegrado aquele.

Art. 1.059. Os sócios serão obrigados à reposição dos lucros e das quantias retiradas, a qualquer título, ainda que autorizados pelo contrato, quando tais lucros ou quantia se distribuírem com prejuízo do capital.

37.Deste modo, tendo em vista que a existência de crédito tributário definitivamente constituído é suficiente para a configuração de “débito” e que há instrumento jurídico-processual que possibilite a prestação de garantia antes da propositura do executivo fiscal, é cabível a multa estabelecida no §1º do art. 32 da Lei 4.357, de 1964, por descumprimento do estabelecido em seu *caput*, quando não estiverem presentes nenhuma das hipóteses de suspensão previstas no art. 151 do CTN.

38.Sem embargo, o presente processo traz uma peculiaridade que é determinante para o provimento do apelo.

39.De fato, a Recorrente obteve, nos períodos em que ocorreu distribuição de lucro, Certidão de Regularidade Fiscal (Positiva com efeitos de Negativa). Neste ponto, o voto condutor do Acórdão recorrido assim entendeu:

Em outra alegação, sustenta que sempre obteve nos períodos citados, uma Certidão de Regularidade Fiscal (Positiva com efeitos de Negativa) e sempre renovada pela própria Receita Federal (anexa as cópias de certidões em seu recurso).

Como já relatado, os débitos do processo **19679.005804/2005-73** originaram-se de débitos confessados em DCOMP que não teve a sua compensação homologada por força da intempestividade da Manifestação de Inconformidade, tendo o crédito tributário tornado exigível na data de 17/12/2011.

As certidões apresentadas pela Recorrente datam de 28/08/2013, 21/02/2014, 04/12/2014 e 10/11/2015 e tratam-se de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos relativos aos Tributos Federais e à Dívida Ativa da União, o que, aparentemente, dá a impressão do acerto da colocação da Recorrente.

Entretanto, conforme apurou a DRJ, houve apenas uma defasagem na inscrição de cobrança do débito na Receita Federal. Com a palavra a decisão de piso:

33. Em sua impugnação, o contribuinte apresentou diversas Certidões Negativas de Débito, alegando não possuir qualquer crédito tributário exigível, abrangendo os períodos de 28/08/2013 a 24/02/2014, 21/02/2014 a 20/08/2014, 04/12/2014 a 02/06/2015, e 10/11/2015 a 08/05/2016 e 08/12/2016 a 06/06/2017(fls. 206/211);

34. Em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, verifica-se, entretanto, que o processo 19679.005.804/2005-73, inicialmente cadastrado em 29/08/2011, teve sua cobrança ativada nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil em 27/11/2015:

(...)

40.Ora, apesar de a decisão *a quo*, com apoio na decisão de piso, ter entendido que o fato de ter havido “*apenas uma defasagem na inscrição de cobrança do débito na Receita Federal*” era bastante para desacreditar as certidões emitidas pelas autoridades tributárias, não se pode conceber que o contribuinte receba informação oficial, certificada pelo Poder Público, que, mais tarde, venha a ser desdita e ignorada pela fiscalização para fins de aplicação de penalidade pecuniária.

41.Efetivamente, à mingua de vícios na produção do documento, a não ser a alegada “defasagem” temporal, não se pode olvidar que as situações jurídicas certificadas pela administração tributária devem ser consideradas na mitigação da eventual conduta infracional atribuída ao contribuinte, sob pena de grave contrariedade ao princípio da proteção da confiança legítima, que “*leva em conta a boa-fé do cidadão, que acredita e espera que os atos praticados pelo Poder Público sejam lícitos e, nessa qualidade, serão mantidos e respeitados pela própria Administração e por terceiros*”¹⁰.

¹⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 22ª ed., São Paulo: Atlas, 2009. pp. 85-86.

42.A propósito do reflexo das manifestações da administração pública na órbita dos particulares, confirmam-se as lições de Luís Flávio Neto¹¹, para quem:

“Ao mesmo tempo em que a certeza do direito é fundamental, ‘a interpretação é inesgotável, o que importa reconhecer que os processos de geração de sentido continuam, incessantemente’¹⁸. De um mesmo texto legislado, interpretações variadas podem dar origem a normas jurídicas diferentes. Não são raras as vezes que compreensões antagônicas são sustentadas por parte do Fisco e do contribuinte.

No âmbito do Direito tributário, o relacionamento entre a Administração Pública e o particular ganha cores ainda mais vivas, posto que rotineiro e, nos dias atuais, de intensidade elevada. Nesse ambiente, é essencial que o cidadão-contribuinte tenha condições de pautar-se de boa-fé na forma como a Administração Fiscal interpreta e aplica reiteradamente uma certa norma jurídica para, assim, organizar as suas atividades e os seus investimentos, sem o risco de vir a ser tributado de forma mais severa ou mesmo punido caso adote tais diretrizes. A passagem do status de súdito para cidadão racional garante ao indivíduo o direito à previsibilidade de seus atos, de tal forma que, ao conhecer a perspectiva do Fisco sobre o Direito posto, seja possível ter segurança jurídica quanto às consequências que devem ser experimentadas a partir das condutas praticadas.

Quando o Fisco emite um ato administrativo, tornando transparente a sua interpretação quanto à mais correta aplicação do Direito a uma determinada situação, instala-se um farol em meio à tempestade de incertezas em que muitas vezes navegam os particulares: o contribuinte passa a ter a legítima expectativa quanto à forma como a outra parte da relação jurídico-tributária deverá atuar. Sob um ponto de vista pragmático, tais atos administrados, dotados de presunção de legitimidade, têm o potencial de induzir grande parte da coletividade a adotar igual interpretação sem maiores questionamentos.

Aplicam-se, também no Direito tributário, os mesmos princípios suscitados acima, na análise de outros ramos do Direito, traduzidos em uma norma geral de não autuação de condutas condizentes com interpretações oficiais do Fisco.

O elevado grau de complexidade do Direito tributário brasileiro, contraposto ao direito fundamental à segurança jurídica, exige que se atribua relevância às interpretações manifestadas pela Administração Tributária, com a proteção da legítima confiança do contribuinte e a consequente proibição de comportamentos contraditórios pelas autoridades fiscais.

A validade, a vigência e a eficácia das normas tributárias, como bem suscita Humberto Ávila¹⁹, devem ser investigadas sob ‘perspectiva que conjugue equilibradamente o modo, o ritmo e a intensidade do exercício dos direitos fundamentais com o modo, o ritmo e a intensidade da atuação estatal’. A segurança jurídica, nessa condição de princípio-condição, torna essencial a preservação da confiança e da não surpresa quanto aos atos administrativos: ‘o Estado não pode nem se afastar injustificadamente das suas próprias posições, nem pode deixar de atribuir tratamento uniforme a todos os cidadãos’, afinal, ‘como os atos administrativos se revestem de força normativa, também a confiança daqueles que acreditaram na sua aparência de legitimidade deve ser protegida’, leciona Ávila.

A segurança jurídica, na feliz colocação de Leandro Paulsen²⁰, representa ‘valor supremo’ do Estado Democrático, como ‘qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção’, encontrando dimensões variadas, entre as quais a ‘confiança no tráfego jurídico’, que prescreveria a proteção da boa-fé e da aparência.

A tutela da boa-fé e da legítima confiança, com a consequente proibição de comportamentos contraditórios da Administração Fiscal, também encontra fundamento no princípio da legalidade, cuja proteção se estende àqueles que utilizam o Direito como fundamento para o

¹¹ FLÁVIO NETO, Luís, “Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: nemo potest venire contra factum proprium”, Revista Direito Tributário Atual nº 36, 2016. IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

direcionamento de livre arbítrio que lhes é inerente²¹. Leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho²² que, ‘dado que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei, a segurança jurídica a que faz jus o contribuinte entronca diretamente com a tese ou princípio da ‘proteção da confiança’ ”.

¹⁸CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, prefácio à 13. ed.

¹⁹ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no direito tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2009, p. 486; 491; 765.

²⁰PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 98 e seg.

²¹Nesse sentido, vide: ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica no direito tributário – entre permanência, mudança e realização. Tese apresentada no concurso de professor titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2009, p. 487-95.

²²COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 397 e seg.

43.As Certidões Positivas com Efeitos de Negativa têm seu fundamento de validade nos artigos 205 e 206 do CTN, *in verbis*:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

44.Portanto, ainda que porventura o débito em questão, a rigor, não estivesse com a exigibilidade suspensa, é indene de dúvidas que a administração pública, ao certificar o contrário, induzindo o contribuinte a erro, não pode vir posteriormente a aplicar penalidade sobre uma situação contrária àquela que ela própria admitiu.

45.Dessarte, infere-se que assiste razão à Recorrente quanto ao fato de que, estando munida de CPENs vigentes à época da distribuição do lucro, e em atenção aos princípios da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva e da segurança jurídica, não há como ser mantida a multa que tem por pressuposto a existência de débito não garantido.

CONCLUSÃO

46.Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte e lhe dou provimento.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento para questionar o Acórdão nº 1401-006.327 na parte em que manteve a multa aplicada pela distribuição de lucros por pessoa jurídica em débito com a União. O Colegiado *a quo* desconsiderou a distribuição disfarçada de lucros mediante empréstimos aos sócios e a pessoas jurídicas por estes controladas, bem como confirmou a exclusão dos efeitos de débitos que estariam garantidos, apurados pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Em síntese, a acusação fiscal prevaleceu em relação aos lucros distribuídos nos períodos de 2014 e 2015, quando o débito referente ao processo administrativo nº 19679.005804/2005-73 não estaria garantido. Apesar da redução do montante afirmado como distribuído, na medida em que o remanescente em 2014 ainda era superior ao débito não garantido, subsistiu a multa equivalente a 50% do valor deste (R\$ 13.152.965,94). Já em 2015, os lucros distribuídos eram, originalmente, inferiores a metade do débito não garantido, razão pela qual foi mantida integralmente a exigência de R\$ 10.789.258,90.

A divergência jurisprudencial foi admitida em face dos paradigmas nº 1201-005.199 e 2402-006.859 nos quais, como sintetizado no exame de admissibilidade, *firmou-se o entendimento de que, sob esse contexto legal, “débito não garantido” significa crédito tributário inscrito em dívida ativa e objeto de execução fiscal, com devedor citado e sem oferecimento de garantia, sendo incabível nos casos de débitos em cobrança administrativa*. O acórdão recorrido, por sua vez, encampou o entendimento de que *um débito confessado e não discutido administrativamente é um débito não garantido*.

O débito em questão teve a exigibilidade suspensa por decisão judicial em 08/12/2016, depois de sua inscrição em Dívida Ativa da União em 16/02/2016. Como justificativa para sua conduta de distribuir lucros ao longo de 2014 e 2015, a Contribuinte afirmou que possuía Certidão Positiva com efeitos de Negativa expedida pela Receita Federal em 28/08/2013, 21/02/2014, 04/12/2014 e 10/11/2015. A autoridade julgadora de 1ª instância aferiu que o processo administrativo nº 19679.005804/2005-73 teve sua cobrança reativada em 27/11/2015, mas que sua exigibilidade havia sido restaurada em 17/12/2011, em face da intempestividade da manifestação de inconformidade apresentada contra a não homologação de débitos confessados em DCOMP naqueles autos.

Assim é que o voto condutor do acórdão recorrido conclui que:

Como já evidenciado e bem demonstrado pela decisão de piso, o débito então em cobrança nos períodos já citados, deveu-se a débito incluído em PER/DCOMP, cuja compensação não foi homologada.

Em assim sendo, vimos que a eventual sequência do processo de compensação fora interrompida por razões processuais, tornando o débito definitivo na esfera administrativa, uma vez que a DCOMP tem caráter de confissão de dívida.

Referido débito permaneceu em aberto, em cobrança administrativa, não tendo havido no período entre 31/12/2013 até 31/12/2015 qualquer inconformismo de sua parte nº sentido de evitar que a cobrança se consumasse, na forma do art.151 do CTN.

De forma que um débito confessado e não discutido administrativamente é um débito **não garantido**, e, como tal, fica vedada a distribuição de lucros em período em que o referido débito estava exigível, nos termos do art.32 da Lei nº 4.357/64. *(destaque do original)*

O voto divergente declarado no acórdão recorrido primeiro invoca a necessária aplicação do art. 112 do CTN em face da dúvida quanto às circunstâncias de fato que motivam a penalidade, dado a Contribuinte demonstrar que agiu *amparado por certidão de regularidade fiscal*. Adiciona, ainda, *que assim que os débitos da recorrente foram enviados para cobrança, a interessada providenciou em seguida os meios necessários para garanti-los, evidenciando-se ainda uma preocupação em não deixar os débitos sem garantia*.

O paradigma nº 1201-005.199 afastou multa aplicada em razão de distribuições de lucros entre 2010 e 2012, quando o sujeito passivo se encontrava com débito não garantido. Segundo relatório do paradigma, a acusação fiscal teve em conta que os débitos somente foram parcelados a partir de 2013. O julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência, e com base nas informações apresentadas o voto condutor do paradigma adota as seguintes premissas de decisão:

- Para a maior parte dos débitos, cujo parcelamento foi pleiteado em 2014 e deferido em 2018, na medida em que a distribuição de lucros aconteceu antes da inscrição dos débitos em Dívida Ativa da União, não se verificaria a hipótese do art. 32 da Lei nº 4.357/64 *uma vez que a lei impede as pessoas jurídicas de distribuam benefícios quando estiverem em débito não garantido, assim entendido aquele que tem como objeto crédito tributário líquido, certo e exigível, que decorra de regular inscrição em dívida ativa e seja objeto de execução fiscal onde o contribuinte tenha sido regularmente citado*. Como a presunção de validade do crédito tributário só se estabeleceria com a inscrição em Dívida Ativa da União, inexistiria *ilegalidade na distribuição de resultados ou concessão de bonificações ou remunerações a acionistas de pessoa jurídica cujos débitos fiscais estejam com exigibilidade suspensa ou que ainda não tenham sido inscritos em dívida ativa, seja pelo caráter transitório e não definitivo dos débitos não inscritos, seja para assegurar ao contribuinte a possibilidade de controvertê-los e questioná-los amplamente, mediante impugnações e recursos*

administrativos, seja para viabilizar o regular exercício da livre iniciativa e da liberdade econômica; e

- Para os demais débitos, inscritos em Dívida Ativa da União entre 2012 e 2014, a acusação fiscal seria insuficiente, por não ser possível apurar *se, na época da distribuição do lucro, as execuções já haviam sido ajuizadas e o executado já teria sido citado para ofertar bens em garantia.*

Subsidiariamente, o voto condutor do paradigma ainda adiciona que mesmo se demonstrada a materialidade da infração, deveria se considerar que o art. 32 da Lei nº 4.357/64 não se aplicaria a distribuição de dividendos. Embora o sujeito passivo autuado fosse uma sociedade limitada, em alguns momentos os fatos do processo estão referidos como “distribuição de dividendos a sócios”, e esta imprecisão conceitual, inclusive, foi elevada à ementa do julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

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

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

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

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

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

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

A administração tributária pode realizar o lançamento de ofício se entender que detém elementos suficientes à constituição do crédito tributário, assumindo os ônus e os bônus decorrentes dos acertos ou erros resultantes de suas escolhas e avaliações.

De toda a sorte, ainda que este argumento subsidiário pudesse expressar o entendimento de que também a distribuição de lucros a sócio de sociedade limitada estava fora das hipóteses do art. 32 da Lei nº 4.357/64, sua dedução no paradigma não pode ser compreendida como determinante para a decisão unânime do outro Colegiado do CARF, sem ressalva de fundamentos por quaisquer dos Conselheiros, mormente quando consignada depois da expressa afirmação de que as ocorrências anteriores já seriam suficientes para infirmar a materialidade da infração.

Assim, a divergência jurisprudencial resta demonstrada em face da premissa de decisão adotada para maior parte dos débitos contemplados no paradigma: *a lei impede as pessoas jurídicas de distribuam benefícios quando estiverem em débito não garantido, assim entendido aquele que tem como objeto crédito tributário líquido, certo e exigível, que decorra de regular inscrição em dívida ativa e seja objeto de execução fiscal onde o contribuinte tenha sido regularmente citado*. Como no presente caso a inscrição em Dívida Ativa da União dos débitos tratados no processo nº 19679.005804/2005-73 somente aconteceu em 16/02/2016, depois de distribuídos os lucros em 2014 e 2015, é possível concluir que o outro Colegiado do CARF também entenderia que não há, aqui, infração punível.

Releva notar que a Contribuinte não invoca a segunda premissa do paradigma nº 1201-005.199 para suscitar dissídio jurisprudencial acerca da dúvida quanto à exigibilidade do débito configurado no processo nº 19679.005804/2005-73 à época da distribuição dos lucros em 2014 e 2015. Embora refira, ao longo de seu recurso especial, a apresentação de Certidões de Regularidade Fiscal emitidas à época, o dissídio jurisprudencial foi erigido apenas sob a ótica de que *a aplicação da multa exige que o débito não garantido esteja inscrito em dívida ativa no momento da distribuição dos lucros, o que efetivamente não ocorreu no presente caso, já que os débitos somente foram inscritos em dívida ativa em 18.02.2016*.

De toda a sorte, foram opostos embargos de declaração ao acórdão recorrido arguindo, dentre outros vícios, *omissão quanto à aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte, na forma do art. 112, II do CTN*, e na rejeição esta alegação reafirmou-se como premissa fática do presente caso que:

Conforme se viu na análise relativa ao primeiro vício arguido pela embargante (“contradição quanto à exigibilidade dos débitos do processo administrativo nº 19679.005804/2005-73”), o acórdão embargado reconheceu que houve uma defasagem entre as datas de início da exigibilidade de fato dos débitos relativos ao processo nº 19679.005804/2005-73 e da ativação da cobrança destes débitos nos sistemas da Receita Federal do Brasil, o que possibilitou a expedição de

certidões de regularidade fiscal pela contribuinte, inclusive em períodos compreendidos nos anos de 2014 e 2015.

Tal fato, contudo, não foi reputado pelo acórdão embargado como razão suficiente para afastar o juízo de que os referidos débitos da contribuinte estiveram, sim, exigíveis durante aqueles dois anos, o que ampararia a aplicação da multa prevista no art. 32 da Lei nº 4.357/1964, uma vez que houve distribuição de lucros naquele período.

Assim, ainda que a decisão recorrida reste controvertida sob a ótica estreita da divergência jurisprudencial demonstrada, a solução do dissídio não está vinculada a uma das teses confrontadas. Para aqueles que discordam da condução do paradigma, mas têm ressalvas, no caso concreto, ao conceito de “débito não garantido” firmada no recorrido, é possível adentrar os aspectos específicos aqui presentes para solução da divergência jurisprudencial. Os limites estabelecidos pela divergência jurisprudencial apenas dispensam ampliação da análise por aqueles para os quais é desimportante a circunstância diferenciada do caso recorrido. Neste sentido, inclusive, foi a ponderação posta no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.894 por esta Conselheira:

Assim, a divergência jurisprudencial do tópico A.4.II - *Impropriedade da classificação do ágio MJS como "ágio interno" (ÁGIO MJS)* resta demonstrada em face do paradigma nº 1302-002.060, mas **não impõe** que se adentre à discussão se o ágio seria, ou não, interno. É certo que para os que entendem que a possibilidade de amortização fiscal do ágio interno depende da forma como ele se constitui no grupo econômico, a decisão acerca da sua dedutibilidade antes da Lei nº 12.973/2014 **poderá demandar a análise** da constituição do ágio amortizado. Mas isto não significa que este Colegiado, no exercício da sua competência de solução de dissídios jurisprudenciais, **esteja obrigado** a se manifestar acerca da caracterização, como interno, do ágio aqui em debate. Para aqueles que entendem pela inadmissibilidade da amortização fiscal do ágio interno mesmo antes da Lei nº 12.973/2014, o dissídio jurisprudencial pode ser solucionado **sem que se adentre aos contornos da operação**, mormente na hipótese em que a Contribuinte **não logrou constituir a divergência em outros pontos fáticos comuns** entre os acórdãos comparados, senão em razão de a formação ter se dado internamente ao grupo econômico. (*destacou-se*)

Com respeito ao paradigma nº 2402-006.859, a discussão da legislação tributária se dá no contexto reverso, de penalidade aplicada ao sócio beneficiário dos lucros distribuídos. Embora esta penalidade esteja prevista em outro inciso do art. 32, §1º da Lei nº 4.357/64, os fundamentos do voto vencedor do paradigma estão centrados, apenas, na conceituação de “débitos não garantidos”, trazida indistintamente no *caput* e no §2º do referido art. 32. E, quanto a este aspecto, a conclusão adotada pelo outro Colegiado do CARF é oposta à do Colegiado *a quo*:

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.

Adicione-se que, também neste paradigma, há argumento subsidiário deduzido no voto vencedor do paradigma que merece consideração acerca de sua repercussão na decisão lá adotada. Ao final do voto, depois da invocação da jurisprudência que confirma a conclusão antes transcrita, consta que:

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. *(destaques do original)*

Embora as passagens do primeiro parágrafo acima possam indicar que a pessoa jurídica que distribuiu os lucros optou por parcelar a multa lançada contra o sócio, eventualmente concebida como “débitos apurados no lançamento em litígio”, os demais apontamentos são no sentido da suspensão da exigibilidade dos “débitos não garantidos” por parcelamento posterior ao lançamento. Neste sentido, também, é a alegação transcrita no voto vencido do paradigma:

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; e que a cobrança de uma mesma multa sobre a mesma infração para a empresa e o sócio configura um “bis in idem”, 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. *(destacou-se)*

Assim, impõe-se reconhecer que o entendimento expresso neste segundo paradigma também se prestaria a reverter a decisão do acórdão recorrido.

Por tais razões, o presente voto se alinha sem ressalvas ao do I. Relator, para CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

No mérito, esta Conselheira adota fundamentos distintos do I. Relator para interpretação da legislação tributária questionada, pois vislumbra a vedação legal de distribuição de lucros como meio de assegurar a manutenção do patrimônio da pessoa jurídica que tem dívida com a Fazenda Nacional. Ao dirigir a vedação a pessoas jurídicas que estão em *débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social*, o legislador exclui da restrição, apenas, aqueles cujos débitos, ainda que exigíveis, estejam garantidos.

Nesta ótica, a garantia demandada presta-se à liberação para livre disposição daquele patrimônio que não é mais essencial para satisfação da dívida. Se o débito é exigível, mas o sujeito passivo não quer quitá-lo e não alcança meio para suspensão da sua exigibilidade, não lhe é permitido reduzir seu patrimônio em benefício de seus sócios. O patrimônio da pessoa jurídica deve ser mantido como garantia da dívida em aberto que não dispõem de outras garantias para seu pagamento.

Com a devida vênia à condução dada pelo I. Relator, compreende-se que não se trata, aqui, de avaliar se o sujeito passivo tem possibilidade de garantir o débito exigível. A lei define como garantia primeira deste débito os lucros retidos no patrimônio da pessoa jurídica, e só os libera para livre disposição quando outra garantia é oferecida para a dívida.

A tese firmada no paradigma nº 1201-005.199 acaba por inverter o conteúdo do art. 204 do CTN ao indicar que a certeza e liquidez são atributos conferidos ao crédito tributário em razão da inscrição em Dívida Ativa da União. A certeza e liquidez referidas no art. 204 do CTN opera como presunção relativa em favor da União, dispensando-a de provar a constituição do crédito tributário inscrito.

Em regra, os débitos não garantidos apontados nos litígios debatidos no CARF têm origem em declaração do próprio sujeito passivo, e são dotados de liquidez e certeza a partir de sua materialização mediante declaração com efeitos de confissão de dívida no exercício da atividade prevista no art. 150 do CTN. Constituído o crédito tributário por esta modalidade, dispõe o CTN que:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Esgotado o prazo para pagamento do crédito tributário constituído, há débito passível de inscrição em Dívida Ativa na União na forma também expressa pelo Código Tributário Nacional:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de

esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Débito não garantido, portanto, é todo o crédito tributário constituído e não pago no vencimento, que se sujeita a acréscimos legais na forma do art. 161 do Código Tributário Nacional e correlata cobrança, esta ressalvada, apenas, se caracterizada uma das hipóteses de suspensão de exigibilidade na forma do art. 151 do Código Tributário Nacional. Neste sentido, inclusive, é o Parecer PGFN/CAT nº 1.265/2006, citado no paradigma nº 2402-006.859

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*.

[...]

Distintamente do que compreendeu o voto vencedor daquele paradigma, tem-se por suficiente a definição e alcance, não de “débito garantido”, mas de “débito não-garantido”, que é o que basta para aplicação do dispositivo legal em debate: são os débitos (créditos tributários constituídos em face de ou por “contribuintes pessoas jurídicas”, consideradas “inadimplentes” por não terem pago tais valores até o vencimento) não alcançados por moratória, depósito integral, recursos administrativos que conferem suspensão da exigibilidade, liminar em mandado de segurança ou outro provimento judicial, parcelamento ou penhora em execução fiscal.

Como bem observa a Contribuinte *a finalidade da norma do art. 32 não é a de impedir a distribuição de lucros, mas a de resguardar o Erário contra possíveis distribuições que*

impeçam a satisfação do crédito tributário, daí porque a lei prevê que a garantia do crédito afasta o impedimento da distribuição.

Neste sentido, inclusive, a Contribuinte refere outra disposição do CTN:

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 inscrita. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Esta hipótese, porém, mais ampla, que afeta qualquer redução patrimonial, tem lugar somente depois de o crédito tributário estar inscrito em Dívida Ativa da União. O art. 32 da Lei nº 4.357/64, com espectro mais estreito, alcança apenas a liberdade de distribuir lucros a sócios da pessoa jurídica.

Irrelevante, assim, se os débitos foram garantidos depois da distribuição dos lucros. Se no momento da distribuição havia débitos não-garantidos, constituídos pelo próprio sujeito passivo e não pagos até o vencimento, dissociados de uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade, ou de penhora em execução fiscal, a penalidade se impõe.

Neste sentido, inclusive, já se manifestou a 2ª Turma da CSRF no Acórdão nº 9202-008.690, nos termos do voto condutor da ex-Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri:

Conforme exposto, trata-se de recurso especial por meio do qual se discute a vedação imposta pelo art. 52 da Lei nº 8.212/91. Referido dispositivo proíbe que empresas, enquanto estiverem em débito não garantido com a União, distribuam bonificações ou dividendos a acionistas. Desde a edição da Lei nº 11.941/2009, a multa aplicada no caso do descumprimento da determinação está descrita no 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 de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão: DF a) distribuir 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:

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

II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias.

§ 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.

A lide reside no sentido a ser atribuído à expressão “enquanto estiverem em débito, não garantido”.

Compartilho do entendimento de que a expressão comporta uma interpretação sistemática, sendo necessário observar qual o objetivo da norma. Neste cenário 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. Tem-se norma voltada para o combate da sonegação fiscal.

Assim, a expressão “débito não garantido” vai muito além da análise acerca da existência de penhora, depósito ou fiança bancária, previstas no artigo 9º da Lei 6.830/80, o débito aqui – como exposto pelo acórdão recorrido – compreende a ideia de crédito tributário exigível, ou seja, a vedação não se aplica aos contribuintes que possuam débitos com a exigibilidade suspensa, hipóteses que estão descritas no art. 151 do Código Tributário Nacional.

Essa ideia era defendida pelo professor Hiromi Higuchi que na clássica obra “Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática” (Atualizado até 15-02-2017, p. 523). Após destacar que a vedação existe desde 1964 o autor esclarece que “A vedação para distribuir bonificações em dinheiro ou lucros tem aplicação quando a pessoa jurídica tiver débito, não garantido, de imposto, taxa ou contribuição por falta de recolhimento no prazo legal. A lei não faz distinção se o débito é de um dia ou um ano. O débito com a exigibilidade suspensa não é considerado débito para esse fim. Não entra, também, na vedação o débito garantido por depósito integral em dinheiro ou em bens.”

O Superior Tribunal de Justiça ratifica o entendimento acima, tendo decidido que débito parcelamento – mesmo sem garantia – por ser hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito expressamente descrita pelo Código Tributário Nacional, não impede a distribuição de lucros e dividendos pelas empresas. Neste sentido REsp 1.115.136/SC:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ART. 32 DA LEI 4.357/65. PESSOA JURÍDICA COM “DÉBITO NÃO GARANTIDO”. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DF CARF MF Fl. 194 Documento nato-digital Fl. 4 do Acórdão n.º 9202-008.690

- CSRF/2ª Turma Processo nº 11251.000038/2009-93 DIVIDENDOS. PROIBIÇÃO QUE NÃO SE APLICA AO CASO DE PARCELAMENTO.

1. O artigo 32 da Lei n.º 4.357/65 proíbe as pessoas jurídicas com débitos não garantidos para com o Fisco de distribuírem lucros e dividendos a sócios e acionistas, bem como prevê a aplicação de multa pelo seu descumprimento.

2. Tendo a empresa aderido a parcelamento, a exigibilidade dos seus débitos encontra-se suspensa, nos termos do previsto no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

3. O parcelamento não é mera suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Para aderir ao parcelamento, o contribuinte se compromete a: (a) honrar a dívida fracionadamente, com os consectários decorrentes do decurso de prazo; (b) observar todas as imposições legais aplicáveis a esse regime especial de pagamento; (c) renunciar a qualquer direito ou impugnação que possa se contrapor ao crédito tributário; e (d) desistir das ações judiciais em curso e das impugnações e recursos administrativos.

4. O crédito tributário não é garantido apenas "fisicamente", como ocorre na penhora ou no depósito, mas por outras medidas que lhe assegurem exequibilidade. No caso do parcelamento, a confissão de dívida constitui o crédito eventualmente ainda não lançado, que poderá ser inscrito em dívida ativa e cobrado judicialmente em caso de inadimplemento. Contra o crédito assim constituído e cobrado não caberá, em tese, impugnações de mérito, já que se exige renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação. Ademais, a dívida objeto do parcelamento é atualizada e sobre ela incidem os encargos da mora, sem qualquer prejuízo de ordem temporal ao Fisco.

5. A pessoa jurídica não pode ser impedida de distribuir lucros e dividendos a sócios e acionistas quando está em situação de regularidade com o fisco, o que ocorre quando cumpridos os termos do parcelamento.

6. Caso o parcelamento seja descumprido, nada impede que, a partir da exclusão do contribuinte desse regime especial de pagamento, seja vedada a distribuição de lucros e dividendos, até que outra garantia seja apresentada ao crédito.

7. Recurso especial não provido.

Também a Instrução Normativa RFB nº 971/2009 em seu art. 475, §2º, reproduzindo os dizeres da então vigente IN SRP Nº 3/2005, esclarece que a vedação não abrange débitos com exigibilidade suspensa:

Art. 475. Por infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212, de 1991, exceto no que se refere aos prazos de recolhimento de contribuições, da Lei nº 8.213, de 1991 e da Lei nº 10.666, de 2003, fica o responsável sujeito a multa variável, conforme a gravidade da infração, limitada a um valor

mínimo e um valor máximo previstos no RPS e atualizados mediante Portaria Interministerial, aplicada da seguinte forma:

I - a partir do valor mínimo, limitada ao valor máximo estabelecido em Portaria Interministerial, para as infrações previstas no inciso I do art. 283 do RPS;

II - a partir de 1/10 (um décimo) do valor máximo estabelecido em Portaria Interministerial, ao qual se limita, para as infrações previstas no inciso II do art. 283 do RPS;

III - no valor mínimo, por segurado não inscrito, para a infração prevista no § 2º do art. 283 do RPS;

IV - no valor mínimo, para as infrações para as quais não haja penalidade expressamente cominada, conforme o § 3º do art. 283 do RPS;

V - à empresa que estiver em débito não garantido com a União, no valor de 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas a título de quaisquer bonificações ou participação nos lucros, conforme disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964;

VI - aos diretores e demais membros da administração superior, no valor de 50% (cinquenta por cento) das importâncias de que trata o inciso V, recebidas indevidamente da empresa que estiver em débito não garantido com a União, conforme disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964.

§ 1º As multas referidas nos incisos V e VI do caput ficam limitadas, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da empresa.

§ 2º Consideram-se débitos, para fins das multas previstas nos incisos V e VI do caput, desde que não estejam com a exigibilidade suspensa, a NFLD, a Notificação de Lançamento e o Auto de Infração transitados em julgado na fase administrativa, o LDC inscrito em dívida ativa, o valor lançado em documento de natureza declaratória não recolhido e a provisão contábil de contribuições sociais não recolhidas.

A parte final do citado §2º - *o valor lançado em documento de natureza declaratória não recolhido e a provisão contábil de contribuições sociais não recolhidas* - nos traz informação que também merece reflexão: se a limitação para distribuição dos lucros está condicionada à existência de débito exigível, devemos analisar se esses casos de débitos declarados ou lançados em provisão contábil assumem essa condição.

Para tanto essencial ter em mente entendimento já pacificado e sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de que débito declarado pelo contribuinte dispensa a realização de lançamento tributário nos termos do art. 142 do CTN,

admitindo a imediata remessa do mesmo para inscrição em dívida ativa. Essa foi a tese fixada por meio da Súmula do STJ nº 436:

Súmula 436

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. (Súmula 436, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010)

Neste cenário podemos afirmar que a jurisprudência do STJ é assente *no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, é despicienda a instauração de prévio processo administrativo ou notificação para que haja a constituição do crédito tributário, **tornando-se exigível a partir da declaração feita pelo contribuinte*** (AREsp 1.534.770/RJ).

No caso concreto, como destacado pelo lançamento, o débito foi caracterizado a partir da conta contábil do Contribuinte e também a partir das GFIPs relativas ao período. Assim, diante do entendimento da súmula e da existência de GFIPs por meio das quais os valores foram declarados, é inegável a existência de débito tributário quando da distribuição dos valores aos acionistas, não tendo o contribuinte feito prova em contrário seja pela inexistência do débito ou mesmo de uma das hipóteses previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional. *(destaques do original)*

Tal precedente apreciou questionamento da PGFN contra a exclusão da penalidade baseada na tese aqui defendida nos paradigmas invocados. Conforme ementa do acórdão lá recorrido: *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*. Assim, constatada a existência de débitos declarados e não pagos, para os quais o sujeito passivo não provou a suspensão de sua exigibilidade, foi dado provimento ao recurso fazendário e restabelecida a penalidade aplicada.

Aqui, como bem expõe o I. Relator, há a peculiaridade de a Contribuinte deter certidões positivas com efeitos de negativa expedidas em 28/08/2013, 21/02/2014, 04/12/2014 e 10/11/2015, indicativas de que os débitos da Contribuinte não seriam exigíveis nos períodos em que distribuídos os lucros. A dúvida a partir daí evidenciada foi solucionada no acórdão recorrido a partir da constatação de *que o processo 19679.005.804/2005-73, inicialmente cadastrado em 29/08/2011, teve sua cobrança ativada nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil em 27/11/2015*.

A autoridade julgadora de 1ª instância, porém, apurou que: i) o processo administrativo tratava de pedido de restituição e declarações de compensação que restaram não homologadas em despacho decisório emitido em 14/09/2011; ii) a Contribuinte foi cientificada do despacho decisório em seu domicílio eletrônico em 24/11/2011; iii) foi apresentada manifestação de inconformidade em 01/12/2013; iv) em 27/11/2015 foi expedida intimação noticiando a

intempestividade da manifestação de inconformidade e cobrando os débitos indevidamente compensados; v) a Contribuinte foi cientificada desta intimação em seu domicílio eletrônico em 07/12/2015.

Neste contexto, a autoridade julgadora de 1ª instância conclui que:

32. Todos os documentos acima apresentados comprovam que o contribuinte tinha ciência de que as DCOMPs apresentadas em função do pedido de restituição indeferido no bojo do processo 19679.005.804/2005-73 haviam sido consideradas não-homologadas, e que o crédito tributário associado estava exigível desde 17/12/2011;

[...]

36. Entretanto, apesar das certidões negativas apresentadas pelo contribuinte, verifica-se que o crédito tributário referente ao processo 19679.005.804/2005-73 estava materialmente exigível (tanto é que o prazo prescricional para a sua cobrança estava correndo) no período compreendido entre 17/12/2011 e 07/12/2016: assim, correta a Autoridade Fiscal ao considerar o referido crédito tributário exigível para os períodos entre 31/12/2013 e 31/12/2014 e entre 31/12/2014 e 31/12/2015 - o mesmo não pode ser dito para o período entre 31/12/2015 e 31/12/2016, por conta da suspensão da exigibilidade efetuada em 08/12/2016;

Contudo, a manifestação de inconformidade foi apresentada em 01/12/2013 e rejeitada, como recurso, em notificação cientificada à Contribuinte em 07/12/2015.

A autoridade local, ao expedir tal notificação, invocou o Ato Declaratório Normativo nº 15, de 12/07/1996, segundo o qual “impugnação intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar”. Contudo, enquanto não há notificação declarando que a manifestação de inconformidade intempestiva não suscitou a tempestividade como preliminar, há um recurso administrativo com potencialidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Tanto assim era, que foram expedidas Certidões Positivas com efeitos de Negativas, indicando a inexistência de débitos exigíveis ao menos até 10/11/2015.

E foi neste intervalo entre a apresentação da manifestação de inconformidade e a notificação negando-lhe efeitos que se verificou a conduta aqui punida. E isto também porque, como observando na decisão de 1ª instância, a autoridade fiscal adotou um “critério anual” para apuração da infração, segundo o qual era necessário que o débito subsistisse durante todo o período considerando entre 31/12/2013 a 31/12/2014 e de 31/12/2014 a 31/12/2015, para que a penalidade fosse aplicada.

Sob esta ótica, inclusive, a autoridade julgadora de 1ª instância afastou a penalidade aplicada em 2016, vez que provada a garantia do débito apontado em 08/12/2016. Veja-se:

38. Do exposto, conclui-se que, de todos os valores apontados pela Autoridade Fiscal como fundamento para a aplicação da multa prevista pelo artigo 32 da Lei 4.357/64, **apenas o processo 19679.005.804/2005-73 permaneceu exigível segundo o critério anual adotado pela fiscalização, nos períodos de 31/12/2013 a 31/12/2014 e de 31/12/2014 a 31/12/2015**, conforme tabela abaixo, que também possui uma linha indicando o limite da referida multa, prevista pelo artigo 32, § 2º da Lei 4.357/64(50% do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica):

[...]

44. Com relação à data das distribuições de dividendos/lucros pela impugnante ISCP ao sócio-controlador LAUREATE, e considerando o critério anual utilizado pela Autoridade Fiscal para a verificação da existência de créditos tributários exigíveis que ensejariam à aplicação da multa, verifica-se que:

44.1. A Ata de “Reunião Geral Ordinária de Sócios”, realizada em 25/11/2015 (fls. 074/096), informa que, do valor de R\$ 94.804.461,65(conforme a tabela do item 43, distribuídos como Lucro em 2014): i) o montante de R\$ 35.489.248,09, foi pago como dividendos intermediários no exercício social findo em 2014; ii) o montante de R\$ 57.700.175,00 foi pago a título de antecipação dos dividendos propostos de 2014; e iii) que o valor de R\$1.615.038,56 será pago ao sócio-controlador LAUREATE assim que a ISCP tiver o recursos necessários - Como tais distribuições ocorreram durante o ano-calendário 2014, período em que o processo 19679.005.804/2005-73 estava exigível(conforme tabela do item 38), correta a aplicação da multa prevista pelo artigo 32 da Lei 4.357/64 sobre esses valores;

44.2. A distribuição de R\$ 20.000.000,00 (conforme a tabela do item 43, distribuídos como Lucro em 2015), foi determinada pela "Reunião de Sócios", realizada em 26/11/2015, conforme Ata às fls. 116/117, Anexo IV), e ratificada pela "Reunião de Sócios", realizada em 30/12/2016, conforme Ata às fls 109/110, Anexo IV) - Como tal distribuição ocorreu durante o ano-calendário 2015, período em que o processo 19679.005.804/2005-73 estava exigível(conforme tabela do item 38), correta a aplicação da multa prevista pelo artigo 32 da Lei 4.357/64 sobre esse valor;

44.3. A distribuição de lucros de R\$ 46.319.440,33(conforme a tabela do item 43, distribuídos como Lucro em 2016), foi aprovada pela "Reunião de Sócios", realizada em 30/12/2016, conforme Ata às fls 109/110, Anexo IV - a **mesma Ata informa que o valor de R\$ 5.884.961,44 foi pago antecipadamente em 26/08/2016; Entretanto, como se depreende do ponto 38, pelo critério utilizado pela fiscalização, não há créditos tributários exigíveis durante todo o ano-calendário de 2016** - Assim, não se verifica correta a aplicação da multa do artigo 32 da Lei 4.357/64 sobre os valores distribuídos como lucro para o citado ano-calendário. *(destacou-se)*

Reputa-se válida tal conclusão, vez que a autoridade fiscal assim consigna ao detalhar os cálculos da multa aplicada:

Para simplificar o cálculo e evitar a duplicidade de multas, consideramos como devedor apenas os débitos que **estavam na situação no início do ano e assim se mantiveram até o final do ano**, exemplifico abaixo:

- Para o limite da multa relativa a distribuição dos lucros no ano-calendário 2014, foram considerados apenas os débitos que estiveram em cobrança desde 31/12/2013 até 31/12/2014;
- Tal procedimento evita que pequenos valores, ou descompasso nas declarações do contribuinte acarretem em multa contra este; (*destacou-se*)

Sob esta ótica, portanto, há dúvida se o processo nº 19679.005804/2005-73 estava exigível durante todos os anos-calendário de 2014 e 2015. A manifestação de inconformidade apresentada em 01/12/2013 somente foi declarada intempestiva na notificação de 27/11/2015, cientificada à Contribuinte em 07/12/2015.

Neste contexto, impõe-se concluir, como expresso no voto vencido do acórdão recorrido, que há dúvida quanto às circunstâncias de fato, o que impõe, nos termos do art. 112, inciso II do Código Tributário Nacional, o afastamento da penalidade aplicada.

Estas as razões, portanto, para acompanhar o I. Relator em sua conclusão, e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa