



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16062.720335/2013-86
ACÓRDÃO	1004-000.334 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RK2 TRANSPORTES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2011, 31/12/2012

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que votou por dar provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

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, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão de fls. 196/201, que, por unanimidade, rejeitou a preliminar de nulidade, e, no mérito, julgou improcedente a impugnação de fls. 142/168 para manter o lançamento da multa.

2. Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

1. Trata o processo de auto de infração de Multa Administrativa.

Da fiscalização.

2. Os principais fatos descritos pelo auditor-fiscal no Auto de Infração de fls. 3/7 estão abaixo:

2.1. Aduziu que o presente procedimento fiscal teve início em procedimento de auditoria interna de DCTF.

2.2. Afirmou que foi verificada a distribuição de lucros, mesmo estando em débito, não garantido, com a Fazenda Nacional, e que em razão disso efetuou lançamento de multa. Declarou que a multa está prevista no art. 32 da Lei 4.357/1964, que proíbe a distribuição de lucros por pessoas jurídicas em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social.

2.3. Relatou que a distribuição de lucros foi informada pelo sujeito passivo em sua declaração (DIPJ), e confirmada nas declarações dos sócios (DIRPF).

2.4. Quanto aos débitos, aduziu que podem ser verificados no extrato devedor de conta corrente, e que é do conhecimento do sujeito passivo, por estarem confessados em DCTF como “saldo a pagar”.

Do lançamento.

3. O auto de infração de Outras Multas Administradas pela RFB (fls. 3/7) exige o recolhimento de R\$ 259.363,13.

O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foi apurada a seguinte infração:

Infração: Distribuição de rendimentos de participações por empresa em débito. Fato gerador: 31/12/2011 e 31/12/2012. Enquadramento legal: Arts. 889 e 975 do RIR/99 e Lei 4.357/1964, art. 32, p1, I, da redação dada pela Lei 11.051/2004.

Da impugnação

4. A contribuinte após ciência do Auto de Infração apresentou a impugnação de fls. 142/168. As alegações e os pedidos apresentados, de forma sucinta, estão abaixo:

4.1. Inicialmente fez uma contextualização fática do auto de infração.

4.2. Declarou que a cobrança de multa em razão da distribuição de lucro é um meio ilegítimo e impróprio para cobrança do débito tributário, e, por isso, ofende aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

4.3. Aduziu que a multa administrativa de 100% sobre o valor do lucro distribuído caracteriza *bis in idem* em razão do crédito tributário exigido, que é o motivo da aplicação da multa administrativa, sofrer incidência da multa moratória.

4.4. Afirmou que houve violação ao princípio constitucional da vedação ao confisco, porque a soma da multa aplicada contra os sócios, que corresponde ao percentual de 50% sobre o valor do lucro distribuído, e a multa aplicada contra a pessoa jurídica fiscalizada, que também corresponde a 50% sobre o valor do lucro distribuído, totalizam 100%. Citou jurisprudências.

4.5. Declarou que a aplicação da multa por distribuição de lucro é ofensa à livre iniciativa prevista na constituição Federal, pois a distribuição de lucros é consequência direta da atividade empresarial. Citou jurisprudência do STF contrária à cobrança indireta de crédito tributário.

4.6. Asseverou que a aplicação da multa por causa da distribuição de lucro é inconstitucional por ser sanção política estatal. Colacionou julgados do STF que afastou sanção política estatal.

4.7. Em seu pedido, requereu a extinção da cobrança da multa de 50% sobre o lucro, e seja assegurada a aplicação dos princípios, conforme transcrito abaixo:

Extinguir a cobrança da multa de 50% do lucro por se tratar de meio coercitivo e indireto de cobrar crédito tributário da União, ao arrepio das medidas próprias à satisfação do crédito, garantindo o exercício do princípio do devido processo legal, bem como seja assegurado o princípio da vedação ao *bis in idem* com o fim de declarar a nulidade da dupla sanção sofrida pelo contribuinte quando por um lado cobra juros e multa de mora pelo inadimplemento do tributo e por outro multa em 100% do lucro da empresa sob o pretexto de cobrar tributos. Deve ainda este órgão julgador assegurar o princípio da vedação de tributo confiscatório nesse sentido, em razão da multa em 1000/o do lucro da empresa, percentual que representa a soma das multas administrativas imputadas ao contribuinte e sócios. Assim, garantir o direito que lhe assiste de distribuição do lucro previsto contratualmente e fazer prevalecer os princípios gerais da atividade econômica, em especial a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano, da mesma forma cessar constrangimento sofrido pelo contribuinte visto que a cobrança de multa administrativa é desproporcional e abusiva, o que configura sanção política afastada pelo Supremo Tribunal Federal.

3. A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2011, 31/12/2012

NULIDADE. LANÇAMENTO DE MULTA ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA.

O lançamento de multa administrativa não viola os princípios do devido processo legal, contraditório e a ampla defesa, e, assim, não há que se falar em nulidade de lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2011, 31/12/2012

BIS IN IDEM. MULTA ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre *bis in idem* na aplicação de multa administrativa pela distribuição de lucro por empresa em débito com a Fazenda Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIAÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 211/233, via do qual reedita e reforça os argumentos lançados na sua impugnação, com lastro nos seguintes tópicos:

- inaplicabilidade do artigo 32 da Lei 4.357, de 1964.
- veto presidencial à palavra "dividendos".
- distinção entre dividendos e participação nos lucros.
- violações constitucionais:
 - ofensa ao devido processo legal.
 - caracterização de *bis in idem*.
 - violação ao princípio da vedação ao confisco.
 - ofensa à livre iniciativa.

5. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6. O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7. Conforme se depreende da leitura do auto de infração de fls. 03/07, trata-se de lançamento da multa prevista no artigo 32 da Lei 4.357, de 1964, que veda expressamente a distribuição de lucros por empresas em situação de débito não garantido perante a Fazenda Nacional.

8. O procedimento fiscalizatório teve origem em auditoria interna de DCTF realizada pela Delegacia da Receita Federal de São José dos Campos, conforme previsto na Instrução Normativa RFB 1.110, de 2010. Durante esta verificação, a fiscalização constatou que a empresa havia distribuído lucros aos seus sócios nos exercícios de 2011 e 2012, mesmo mantendo débitos tributários em aberto junto à União.

9.A infração caracterizou-se pela distribuição de R\$ 116.818,75 em 2011 e R\$ 142.544,38 em 2012, totalizando R\$ 259.363,13 em valores distribuídos irregularmente. A empresa encontrava-se em débito não garantido com a Fazenda Nacional por falta de recolhimento de impostos, taxas ou contribuições no prazo legal, situação que impedia legalmente qualquer forma de distribuição de resultados aos sócios.

10.A instrução do auto de infração seguiu os procedimentos administrativos estabelecidos, sendo acompanhada de documentação probatória consistente. O Fisco juntou ao processo quadro resumo dos valores distribuídos, declarações da pessoa jurídica, extratos de débitos, jurisprudência favorável, dados cadastrais e contrato social da empresa.

11.Apreciando a impugnação oportunamente apresentada pela interessada, a DRJ rejeitou a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, manteve integralmente o lançamento da multa, considerando demonstradas tanto a distribuição de lucros quanto a existência de débitos pela pessoa jurídica.

12.A seu turno, a Recorrente insiste quanto à inaplicabilidade do artigo 32 da Lei 4.357, de 1964. Argumenta que no momento da distribuição dos dividendos (31.12.2011 e 31.12.2012), a empresa não possuía débitos inscritos em dívida ativa da União nem estava em execução fiscal. O extrato de devedor juntado pela própria Receita Federal em 27.05.2013 comprovaria que nada constava para débito em cobrança, processo fiscal em cobrança ou pendência na PGFN. Sustenta que a aplicação da multa prevista no artigo 32 pressupõe que a pessoa jurídica tenha débitos sem garantia inscritos em dívida ativa e em execução judicial no momento da distribuição.

13.Destaca que, originalmente, o artigo 32, alínea "a", da Lei 4.357, de 1964, vedava "distribuir dividendos ou quaisquer bonificações a seus acionistas". Contudo, por força de veto presidencial, a palavra "dividendos" foi expurgada do dispositivo, permanecendo apenas a vedação a "quaisquer bonificações", demonstrando que a intenção legislativa não era impedir a distribuição de dividendos, mas apenas outras formas de participação. A Consulta COSIT nº 30, de 2018, confirmaria expressamente que a vedação do artigo 32 não alcança a distribuição de dividendos em razão do veto presidencial.

14.Enfatiza que existe diferença conceitual fundamental entre dividendos e participação nos lucros. A distribuição de dividendos constitui direito dos sócios decorrente da atividade empresarial, enquanto a participação nos lucros prevista na alínea "b" do artigo 32 refere-se exclusivamente ao modelo de PLR (Participação nos Lucros e Resultados) conferido aos trabalhadores. A empresa realizou distribuição de dividendos aos sócios, não participação nos lucros a empregados, sendo inadequado o enquadramento na alínea "b" do artigo 32.

15.Alega que a exação acarreta diversas violações constitucionais. Nesse sentido, aduz que a Receita Federal utilizou a multa administrativa como forma coercitiva para obter satisfação do crédito tributário, ao invés de utilizar os meios legítimos previstos no ordenamento jurídico, como execução fiscal, arrolamento de bens ou ação cautelar fiscal.

16. Entende que sofreu dupla sanção pela mesma irregularidade: além de juros de mora e multa moratória pelo inadimplemento do débito fiscal, foi imputada multa administrativa de 100% do lucro distribuído (50% à empresa e 50% aos sócios administradores).

17. Defende que a multa de 100% do lucro distribuído é confiscatória, expropriando bens da empresa sob mera presunção de risco de inadimplemento, bem como que penalização por distribuição de dividendos cercearia a livre iniciativa e o livre exercício da atividade econômica, constituindo sanção política vedada pelo Supremo Tribunal Federal.

18. Pois bem, cumpre inicialmente referir que as questões constitucionais invocadas pela Recorrente não comportam conhecimento. Com efeito, a multa foi aplicada em conformidade com legislação vigente, válida e eficaz, sendo que, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, *“No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”*, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2¹ e no artigo 98, *caput*, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023².

19. No mais, merece ser prestigiada a decisão *a quo*, nos exatos termos dos fundamentos constantes do voto que proferi no Acórdão nº 9101-007.199³, que adoto como razões de decidir, conforme os excertos seguintes:

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”*.

21. Em verdade, uma vez constituído definitivamente o crédito tributário, haverá débito, iniciando-se o prazo prescricional 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.

¹ Súmula CARF nº 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

² RICARF, artigo 98: *“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.”*

³ 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, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

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 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 remanesce 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:

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”⁴.

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.

⁴ MARTINS, Fran. Comentários à lei e sociedades por ações, Volume 2, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1984, p. 720.

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.

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: (...)”

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 conseqüentes.”

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.”

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.

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

20. Em resumo:

- Não havendo notícias nos autos sobre a ocorrência de qualquer das hipóteses de suspensão previstas no art. 151 do CTN, a existência de débito se configura pela constituição definitiva do crédito tributário, conforme consolidado pela Súmula 436 do STJ, que dispensa qualquer providência

adicional do fisco após a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo o débito fiscal.

- Uma vez constituído definitivamente, inicia-se o prazo prescritivo para cobrança, independentemente da inscrição em dívida ativa. Não é necessário aguardar a inscrição em dívida ativa para viabilizar a garantia do débito, conforme entendimento fixado pelo STJ no Tema 237, oriundo do julgamento do REsp 1.123.669/RS sob o rito dos recursos repetitivos, que estabelece ser possível ao contribuinte garantir o juízo de forma antecipada após o vencimento da obrigação e antes da execução fiscal, para obter certidão positiva com efeito de negativa.
- Durante o período entre o encerramento do processo administrativo e o ajuizamento da execução fiscal, o contribuinte pode valer-se de ação de antecipação de garantia na esfera judicial. Sob a égide do CPC/1973, utilizava-se a ação cautelar inominada. Com o advento do CPC/2015, a tutela de urgência cautelar pode ser postulada na própria petição inicial, mantendo-se a mesma finalidade de assegurar a regularidade fiscal. Essa orientação jurisprudencial baseia-se na premissa de que seria iníquo sujeitar o contribuinte solvente à espera do ajuizamento da execução fiscal por anos, criando situação em que aquele contra quem já foi ajuizada execução fiscal possui condição mais favorável que aquele ainda aguardando a iniciativa do fisco.
- O veto à expressão "dividendos" da alínea "a" do artigo 32 não beneficia sociedades limitadas (como é o caso da Recorrente), uma vez que dividendos constituem rendimentos específicos de sociedades anônimas, não se confundindo com a participação nos lucros de outros tipos societários.

21. Outrossim, verifica-se que a Solução de Consulta COSIT nº 30, de 2018, limita-se a afastar a aplicação da multa de que trata o art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, **quando os débitos estiverem parcelados**, configurando uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário elencadas no art. 151 do CTN (inciso VI). Além disso, também reconhece a não aplicação da penalidade no caso de distribuição de dividendos, que, como visto acima, são próprios das sociedades anônimas. Vale dizer, não tem o alcance que quer lhe emprestar a Recorrente. Confira-se a respectiva ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. DÉBITOS NÃO GARANTIDOS E COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

PROIBIÇÃO QUE NÃO SE APLICA AO CASO DE PARCELAMENTO. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO À DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS. A pessoa jurídica que possui débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que sejam objeto de parcelamento, independentemente da exigência de apresentação de garantia para este,

poderá distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas, e dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou cotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos, sendo, portanto, inaplicável, na espécie, a vedação constante do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, com a redação introduzida pela Lei nº 11.051, de 2004, visto que o parcelamento constitui hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, abrigada no inciso VI do art. 151 do Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172, de 1966, com redação da Lei Complementar nº 104, de 2001. Outrossim, por outro lado, ressalte-se que a vedação prevista no dito art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, não alcança a distribuição de dividendos, em razão do veto presidencial oposto à sua redação original.

VINCULAÇÃO PARCIAL À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 570, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2017, COM EMENTA PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 02 DE JANEIRO DE 2018, SEÇÃO 1, PÁGINA 39.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), arts. 151 e 155-A; Lei nº 8.212, de 1991, art. 52, com redação da Lei nº 11.941, de 2009; Parecer PGFN/CAT nº 1.265, de 2006.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), arts. 151 e 155-A; Lei nº 8.212, de 1991, art. 52, com redação da Lei nº 11.941, de 2009; Parecer PGFN/CAT nº 1.265, de 2006.

22. Por fim, quanto ao alegado *bis in idem*, adoto os fundamentos bem lançados pela decisão de piso, no sentido de que *“O que caracteriza o Bis in Idem é a cobrança de mais de um tributo por um ente federado sobre um mesmo fato jurídico tributário, e no presente caso isso não aconteceu, porque o que foi lançado não foi tributo, mas uma multa por distribuição de lucro por empresa em débito. Ademais, a multa do presente processo e o débito tributário e sua multa moratória possuem fatos jurídicos tributários distintos, e, assim, não há que se falar em Bis in Idem”*.

CONCLUSÃO

23. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de negar provimento ao recurso voluntário porque também o havia acompanhado em sua conclusão na condução do Acórdão nº 9101-007.199, declarando voto nos seguintes termos:

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 n.º 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 a 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 Sócias”, 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.

Assim, a penalidade se impõe na distribuição de lucros na presença de 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.

No presente caso, a autoridade lançadora apurou que houve distribuição de lucros em 31/12/2011 e 31/12/2012, e o extrato de e-fls. 57/76 evidencia débitos de IRRF e de CSRF com vencimento a partir de 20/01/2011, de Contribuição ao PIS e Cofins com vencimento a partir de 24/09/2010, bem como de IRPJ e CSLL com vencimento a partir de 29/04/2011, mantidos em aberto de forma consistente e continuada. Irrelevante, assim, se era possível a Contribuinte se antecipar à execução fiscal para garantir os débitos. Expirado o prazo de pagamento dos tributos confessados há débito não-garantido que, na hipótese de distribuição de lucros, atrai a aplicação da penalidade prevista em lei.

Estas as razões para acompanhar o I. Relator em sua conclusão e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa