



---

## Solução de Consulta nº 30 - Cosit

**Data** 27 de março de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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.

## Relatório

Trata-se de consulta formalizada pela pessoa jurídica em epígrafe, uma sociedade anônima, como comprovado nos autos. Inicialmente, esta refere possuir débitos fiscais, previdenciários e não previdenciários, junto à Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Articula que tais dívidas tributárias encontram-se com sua exigibilidade suspensa, seja por força de impugnações da exigência, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, seja em razão de parcelamentos, mormente daquele previsto na Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014.

2. Frisa, porém, que tais débitos, apesar de estarem com sua exigibilidade suspensa, não estão garantidos. Alega ter dúvidas sobre a proibição de distribuição de lucros prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004. Informa não ter realizado distribuições de lucro, no aguardo da solução da presente consulta.

3. De seguida, interroga se pode fazer distribuição de lucros e dividendos sem incorrer nas penalidades do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, com redação da Lei nº 11.051, de 2004, ainda que possua débitos fiscais não garantidos para com a União, cuja exigibilidade se encontra suspensa por força de impugnação, de conformidade com o Decreto nº 70.235, de 1972, e, em sua maior parte, em razão do parcelamento especial previsto na Lei nº 12.996, de 2014.

4. A final, a requerente presta as declarações de que trata o art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

5. É o relatório, em apertada síntese.

## Fundamentos

6. Inicialmente, cumpre sublinhar que este feito preenche os requisitos de admissibilidade pertinentes, razão por que esta Autoridade deve dele conhecer. Nada obstante, salienta-se que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações nela apresentadas, sem prejuízo do poder-dever da Autoridade Administrativa de verificar o efetivo enquadramento na hipótese abrangida pela respectiva solução, por meio de procedimento fiscal, a teor do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

7. Neste sentido, recorde-se que a 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, e íntegra disponível no sítio deste Órgão na internet, dotada de força vinculante no âmbito da Receita Federal, na forma do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, cujo inteiro teor se dá, *brevitatis causa*, por aqui reproduzido e integrado, preconiza nestes termos:

14. Ora bem. **Dispõe o art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, alterado pela Lei nº 11.051, de 2004:**

**Art. 32.** As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

a) distribuir ... (VETADO) ... quaisquer bonificações a seus acionistas;

b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;

c) (VETADO).

§ 1º A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A multa referida nos incisos I e II do § 1º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

15. Cumpre salientar que o art. 52 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, estabelece que se aplica o disposto no aludido art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, às empresas, enquanto estiverem em débito não garantido para com a Seguridade Social.

16. Outrossim, ressalte-se que a matéria em apreço já foi enfrentada por esta Coordenação-Geral através da Nota Técnica Cosit nº 2, de 1º de fevereiro de 2006, que preconizou o seguinte:

*A [...] formulou consulta a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) acerca da interpretação da proibição de distribuir rendimentos de participações de que trata o art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, e a imposição da multa prevista no parágrafo único desse dispositivo, com as alterações promovidas pelo art. 17 da Lei nº 11.051, 29 de dezembro de 2004.*

*2. A matéria foi objeto de discussão na [...], podendo-se resumir as indagações e discussões em dois pontos, quais sejam:*

*a) qual a exegese da expressão contida no caput do art. 32 retrocitado “... débito não garantido, por falta de recolhimento do imposto no prazo legal...”;*

*b) aplicabilidade da penalidade prevista no parágrafo único do art. 32 da mencionada lei, nos casos em que o débito esteja com sua exigibilidade suspensa, na forma do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).*

3. Para melhor compreensão da matéria, transcreve-se o art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964 [com redação da Lei nº 11.051, de 2004]:

[...]

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

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

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

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

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

7. Resta definir se o não pagamento do tributo no prazo legal, sem que este débito esteja sequer confessado, respaldaria a aplicação da penalidade, tendo em vista a expressão constante do caput do art. 32 retrocitado: débito não garantido, por falta de recolhimento do imposto.

8. Cumpre ressaltar que a questão relativa à proibição de distribuir rendimentos de participações de que trata o dispositivo em comento já foi enfrentada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes por meio do Acórdão 1.5-0.496, de 17.04.75. Originou-se o respectivo processo da falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamento de dividendo de ações nominativas e ao portador não identificado. Argumentou o sujeito passivo, em sua defesa, que para a existência de débito seria necessário a existência de crédito tributário e este só se constitui por meio do lançamento do imposto, conforme art. 142 do CTN. A decisão, não acolhendo sua tese, afirma que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Conclui o mencionado acórdão que o lançamento é um simples ato declaratório de ocorrência do fato gerador, pois desde esse momento já é devido o tributo,

*afirmando que, no caso, deveria ter sido recolhido o imposto de fonte sem o prévio exame da autoridade administrativa, que depois o homologaria, se fosse o caso, extinguindo a obrigação sem o prévio lançamento, como prevê o art. 150 do CTN.*

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

*10. A segunda indagação refere-se à imposição da penalidade de que se trata quando o débito estiver com a sua exigibilidade suspensa, figura que não existia à época da edição da Lei nº 4.357, de 1964. Trata, o caso concreto, especificamente, de valores parcelados no Parcelamento Especial (Paes), que não exige garantias, regra geral.*

*11. O Código Tributário Nacional, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, dispõe:*

*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; (Inciso incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

*VI – o parcelamento.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.*

*12. Ora, estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, com base no disposto no art. 151 do CTN, o mesmo efeito jurídico deve ser assegurado ao contribuinte que esteja adimplente e ao que esteja com débito cuja exigibilidade esteja suspensa. [...]*

*13. Em face dessas indagações, sugere-se que o assunto seja submetido à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, tendo em vista suas atribuições de consultoria e assessoramento jurídico previstas no art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.*

*17. Recorde-se que, em resposta, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional exarou o Parecer PGFN/CAT nº 1.265, de 26 de junho de 2006, nestes termos:*

*O Memo SRF/GAB/Nº 272/06, assinado pelo Senhor Secretário Adjunto da Receita Federal, suscita pedido de apreciação da Nota Técnica Cosit nº 2, de 1º de fevereiro de 2006. Por força de disposição normativa capitulada no Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, art. 19, esta Coordenação-Geral de Assuntos*

*Tributários detém competência rationae materiae, o que justifica as considerações que seguem.*

2. *A referida Nota Técnica Cosit nº 2, de 1º de fevereiro de 2006, responde a consulta formulada pela [...]. Trata-se de tema referente a distribuição de rendimentos de participações quando o débito estiver com exigibilidade suspensa, assunto afeto ao cânone do art. 151 do Código Tributário Nacional.*

3. *Substancialmente, o pano de fundo da questão reporta-se à correta interpretação da proibição de distribuição de rendimentos de participações, de que trata o art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, a par da imposição de multa prevista no parágrafo único do mesmo dispositivo, por força das modificações decorrentes da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.*

4. *A Nota Técnica Cosit nº 2, de 2006, desenvolveu linha de raciocínio que teria sido engendrada na 3ª Reunião de Tributação de 2005, e que se reportaria a duas questões nucleares. Havia dúvidas relativas ao alcance do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, bem como em relação a penalidades a serem impostas, quando os débitos estejam com exigibilidade suspensa.*

5. *No que tange ao primeiro problema, a Nota Cosit em apreço principia por identificar no substantivo débito, tal qual encontrado no art. 32 da Lei 4.357, de 1964, eventual necessidade de se implicar débito confessado ou débito constituído. Ainda, problematiza-se a propósito da imposição de penalidade tributária por conta do simples inadimplemento da obrigação tributária principal, no prazo de vencimento na modalidade de lançamento por homologação. Com base em percepção tributária elementar, que nos dá conta de que a obrigação tributária surge com o fato gerador (art. 113, § 1º, do CTN), mas sob o prisma conceitual de que é o lançamento que constitui o crédito tributário (arts. 119 e ss. do CTN), reporta-se ao art. 5º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, de modo a se alcançar a prestabilidade da DCTF- Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, inclusive com vínculo implícito do procedimento ao art. 3º da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.*

6. *Com fundamento neste raciocínio é que a Nota Técnica Cosit nº 2, de 2006, concluiu, em relação a este tópico, que não resta dúvida de que cabe a imposição da multa em questão nas situações em que o crédito tributário é constituído pelo lançamento ou confessado com amparo no art. 5º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.124, de 1984.*

7. *Em seguida, a Nota Técnica sob exame se propôs a definir se o não pagamento do tributo no prazo legal, sem que este débito esteja sequer confessado, respaldaria a aplicação da penalidade, tendo em vista a expressão constante do caput do art. 32 retrocitado: débito não garantido, por falta de recolhimento do imposto (grifos no original). Com este objetivo, a Nota Técnica reportou-se a questão debatida no Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão 1.4-0.496, de 17 de abril de 1975. Ao que consta, ainda nos termos da Nota examinanda, decidiu-se que o lançamento é um simples ato declaratório de ocorrência do fato gerador, pois desde esse momento já é devido o tributo, afirmando que, no caso, deveria ter sido recolhido o imposto*

*de fonte sem o prévio exame da autoridade administrativa, que depois o homologaria, se fosse o caso, extinguindo a obrigação sem o prévio lançamento, como prevê o art. 150 do CTN.*

*8. Na continuidade, a Nota Técnica avaliou o problema da imposição da penalidade em face de débito com exigibilidade suspensa, figura que não existia à época da Lei nº 4.357, de 1964. E a Nota Técnica revelou caso concreto, de valores parcelados em regime de moratória especial (Paes), que não exige garantias, em princípio. Abraçou-se o comando do art. 151 do CTN, projetando-se ao contribuinte ao qual a regra suspensiva é aplicada os mesmos efeitos que a pragmática outorga ao contribuinte adimplente. E outra não poderia ser a solução. [...].*

*9. Por fim, a Nota Técnica qualifica as bens colocadas considerações que enceta como indagações e dá azo ao envio da documentação à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. A documentação ainda se faz acompanhada por cópia da Solução de Consulta SRRF/4ª RF/DISIT nº 82, de 25 de outubro de 2005, lançada no processo nº [...], ementada na forma como segue:*

*A pessoa jurídica que possui débitos parcelados para com a União, relativos a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, pode, sim, distribuir bonificações a seus acionistas, 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, ainda que o respectivo parcelamento não exija a prestação de garantia, visto que este suspende a exigibilidade do crédito tributário.*

*10. A citada decisão administrativa fez-se com base no art. 151, VI, do CTN, com redação dada pelo art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 2001, combinado com o art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, do modo como alterado pelo art. 17 da Lei nº 11.051, de 2004.*

*11. Entendimento doutrinário de ampla aceitação dá conta de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário veda a cobrança do respectivo montante do contribuinte, bem como a oposição do crédito mesmo, e.g., com vista à compensação de ofício pela Administração com débitos seus perante o contribuinte ou como fundamento para o indeferimento de certidão de regularidade fiscal (art. 206 do CTN). A suspensão da exigibilidade, pois, afasta a situação de inadimplência, devendo o contribuinte ser considerado em situação regular. Por certo que, tendo ocorrido lançamento, existe o crédito tributário formalmente constituído, mas não pode ser oposto ao contribuinte<sup>1</sup>.*

*12. Também já se decidiu que estando o crédito tributário suspenso, não pode ser proposta ação de execução fiscal para cobrança dessa mesma dívida<sup>2</sup>. Além do que, presentemente em âmbito de depósito, decidiu-se que o depósito previsto no art. 151, II, do Código Tributário Nacional é um direito do contribuinte (...) o juiz não pode ordenar o*

<sup>1</sup> Leandro Paulsen, *Direito Tributário*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 1064.

<sup>2</sup> Tribunal Regional Federal da 1ª Região, 3ª Turma, REO 96.01.33020-8/GO, relatado por Tourinho Neto.

*depósito, nem o indeferir<sup>3</sup>, mesmo porque é direito do contribuinte, em ação cautelar, fazer o depósito integral de quantia em dinheiro para suspender a exigibilidade do crédito tributário<sup>4</sup>. Ressalte-se o depósito administrativo, dado que é constitucional a exigência de depósito prévio da multa para a interposição de recurso administrativo, nas hipóteses previstas pelo art. 93 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 8.870/94 – e pelo art. 636, § 1º, da CLT<sup>5</sup>.*

*13. Diga-se o mesmo da liminar em mandado de segurança, porque lei que pretendeu suprimir os efeitos imediatos da sentença no mandado de segurança é inconstitucional<sup>6</sup>. Registre-se a distinção entre a liminar no rito do mandamus e o depósito implementado ao longo do mesmo feito. Isto porque são causas distintas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, o depósito de seu montante integral e a concessão de liminar em mandado de segurança (...) não sendo de exigir-se o depósito como condição de concessão de medida liminar<sup>7</sup>.*

*14. Conclui-se que todos os ângulos que permitem leitura do art. 151 do Código Tributário Nacional suscitam regra cogente. Trata-se de lei complementar, que determina a inexigibilidade de recolhimento tributário, ou de quaisquer outras medidas no interesse da Administração, em face daqueles que são alcançados pela regra, e que detém autorização normativa para obtenção de certidões positivas com efeitos de negativa.*

*15. A vedação da distribuição de rendimentos prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, curva-se ao art. 151 do CTN, porque se trata de lei ordinária que genuflete em face de lei complementar, porque se trata de norma pretérita que deve se ajustar a norma superveniente, não obstante trate-se de norma especial, que preferiria norma geral. Necessário que se faça um juízo de adequação temporal, de atualização, de modo que o art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, seja lido a partir de regra superior do CTN, cristalizada no art. 151.*

*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).*

*17. O assunto já foi no passado objeto de manifestação desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Trata-se de entendimento exteriorizado no*

<sup>3</sup> Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma, unânime, REsp 324.012/RS, relatado pelo Ministro Humberto Gomes de Barros.

<sup>4</sup> Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Súmula nº 2.

<sup>5</sup> Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Súmula nº 55.

<sup>6</sup> Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Plenário AIMS 90.04.26238-5/PR, relatado por Ari Pargendler.

<sup>7</sup> Tribunal Regional Federal da 1ª Região, 3ª Turma, AG 0115719, relatado por Daniel Paes Ribeiro.



---

*Parecer PGFN/CAT nº 136/2005, quando se respondeu a consulta formulada pela Secretaria do Tesouro Nacional, a propósito de alteração no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, por força do comando da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004. A questão então ainda se desenhava em âmbito de vedação de distribuição de bonificações a acionistas, bem como de distribuição de lucros, a par do lançamento de multas, na hipótese de pulverização de valores, pendentes débitos para com a Fazenda Pública.*

*18. Escreveu-se que a proibição da distribuição de bonificações e de lucros por empresas devedoras do fisco e da previdência é orientação consagrada em nosso Direito (...). Em passo marcadamente conclusivo, anotou-se então que*

*A expressão débito, como escrita no caput do art. 37 da Lei nº 4.357, de 1964, identifica os valores regularmente apurados em favor do fisco, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional. Conseqüentemente, depende de lançamento efetivado, a ser eventual e hipoteticamente obstaculizado pelas normas indicativas de suspensão de exigibilidade, nos termos do art. 151 do mesmo Código Tributário Nacional. É que, se o contribuinte é devedor, se há débito, em contrapartida, por vínculo lógico, o Estado detém crédito. É credor, sic et simpliciter. Por essa razão, a distribuição de lucros, de bonificações e de dividendos, exige certidão positiva com efeitos de negativa, por força do art. 151 combinado com o art. 205, ambos do Código Tributário Nacional.*

*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.*

*20. Neste sentido, registre-se a adequação da Solução de Consulta SRRF/4ª RF/DISIT nº 82, de 2005, bem como a linha argumentativa também adequadamente deduzida na Nota Técnica Cosit nº 2, de 2006. Ao que consta, e salvo engano, exegese aqui concebida, com base em referenciais de literalidade e de teleologia amparam a compreensão explicitada no item 15 do presente expediente. Bem entendido, se a constituição do crédito é definitiva, se os valores são efetivamente devidos, e se a Administração aguarda o esgotamento do prazo para pagamento, com vistas a inscrever os valores em dívida ativa, com o objetivo de perseguir judicialmente sua pretensão.*

*21. No entanto, insista-se, todos os pontos aqui indicados, e em especial adesão à Nota Técnica Cosit em apreço, exigem fundamentação na correta compreensão de crédito tributário. Em outras palavras, é a inteligência do art. 142 do Código Tributário Nacional que ilustra eventuais apreensões, dado que, ainda mais importante do que o alcance da suspensão da exigibilidade crédito, seria o próprio sentido de crédito, por questão de ordem lógica, ex nihilo nihil.*

22. O crédito exige lançamento, isto é, o implemento de procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, e sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. É a dicção do art. 142 do CTN. A par das modalidades convencionais de lançamento, por homologação, por declaração ou de ofício, a pragmática tem também constatado a prestabilidade das confissões de débito, especialmente por conta do uso das DCTFs, Declarações de Contribuições e Tributos Federais.

23. A regular constituição do crédito, e não mero procedimento de aferição de valores, seria a instância justificadora de limitações à distribuição de bônus e de demais valores, por parte das pessoas jurídicas que a Nota Técnica Cosit sob comento alcança. Há produção pretoriana que ilustra todos os contornos da concepção de lançamento, e conseqüentemente de créditos, travada com mecanismos de suspensão de exigibilidade.

24. O Superior Tribunal de Justiça decidiu<sup>8</sup> em matéria previdenciária que estando regular o parcelamento, com o cumprimento, no prazo, das obrigações assumidas pelo contribuinte, não pode ser negado o fornecimento de CND, sob a alegação de que inexistente garantia para a transação firmada. E ainda, se o credor não exige garantia para a celebração do acordo de parcelamento, não pode, no curso do negócio jurídico firmado, inovar. E a propósito da relação entre crédito devidamente constituído e tratativa de parcelamento, este mesmo sodalício decidiu que a inexistência de crédito tributário definitivamente constituído que impeça o fornecimento de Certidão Negativa de Débito- CND- requerida, mormente quando o débito encontra-se com o parcelamento em dia.

25. É no mesmo aresto que se lê que analisando-se a sistemática do CTN, tem-se o seguinte raciocínio: parcelamento como obtido pela embargante é modalidade de moratória (art. 152 e segs.); a moratória suspende a exigibilidade do crédito tributário; a certidão de que consta a suspensão do crédito tributário equipara-se, “ou tem os mesmos efeitos”, à CND (art. 206, c/c o art. 205), culminando na inarredável conclusão, que se aplica ao caso em apreço, de que quem obteve parcelamento de seus débitos tem direito à obtenção de certidão, nos termos do art. 206, do CTN. Os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito são muito claros, e não há como se negar ao beneficiário da suspensão os efeitos que o benefício produz.

26. Conclui-se, pelo abono ao conteúdo da Nota Técnica Cosit nº 2, de 2006, no que o referido texto de norma complementar vincula efeitos restritivos à interpretação do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, a crédito devidamente constituído, e efetivamente devido, ou também confessado, respeitando-se, sempre, o contraditório e demais prescrições constitucionais e legais que acenam para com relação entre fisco e contribuinte marcada pelos parâmetros da mais absoluta legalidade.

<sup>8</sup> Superior Tribunal de Justiça, AGRESP, Agravo Regimental em Recurso Especial, 572703- SC, Primeira Turma, em 5 de fevereiro de 2004.

18. Depreende-se que o art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, com redação da Lei nº 11.051, de 2004, não estabelece medida de coação direta para o pagamento de tributo, a exemplo do bloqueio e apreensão de lucros, de modo a violar o devido processo legal estipulado para a cobrança de créditos tributários, tratando-se, na verdade, de norma de proibição de dar e atribuir participação nos lucros, que prevê a cominação de multa em caso de descumprimento, sem tornar nula a distribuição destes. Assim sendo, o dispositivo em questão não impõe o próprio pagamento do tributo pelo contribuinte, mas somente o oferecimento de garantia para os débitos fiscais cuja exigibilidade não tenha sido suspensa, sendo o sujeito passivo instado a adotar postura responsável na gestão financeira, com reserva de recursos ou garantia para satisfação do crédito tributário, antes de distribuir lucros. À nitidez, garantir débito fiscal não significa pagá-lo, donde se conclui não haver, na hipótese, coação para pagamento de tributo. A exigência de garantia, criada de forma razoável e proporcional, apenas para débitos fiscais exigíveis, isto é, que não têm exigibilidade suspensa, não ofende o devido processo legal.

19. [...] o art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, repita-se, não exige o pagamento do tributo nem determina a apropriação pelo Fisco dos lucros objeto de distribuição, cominando, apenas, multa à pessoa jurídica pela violação do dever legal de garantia do débito fiscal, exigido para proteção do interesse público.

Conclusão

**20. Em face do exposto, conclui-se que a pessoa jurídica que possui débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, objeto de parcelamento, independentemente da exigência de apresentação de garantia para este, poderá dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios, 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 abrangida no art. 151, inciso VI, do CTN.**

(são nossos os negritos)

8. Observa-se que a supratranscrita Solução de Consulta não abordou, nomeadamente, a distribuição de dividendos em sociedade anônima, em face da regra do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, razão pela qual essa questão há que ser enfrentada no presente decisório.

9. Neste sentido, assinala-se que era esta a redação original da alínea “a” do art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964:

Artigo 32 - As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

a) **distribuir dividendos** e quaisquer bonificações a seus acionistas  
(destaques nossos)

10. Sucede que, ao sancionar o projeto de lei do diploma em apreço, o Chefe do Poder Executivo opôs veto à expressão *dividendos*, constante no art. 32, alínea “a”. À época, o Presidente da República, Marechal Castello Branco, assim justificou ao Parlamento esse veto:

A filosofia que presidiu a elaboração das normas do artigo 32 reside na preeminência do princípio da pontualidade no pagamento dos tributos e contribuições devidas ao Estado. Ocorre, porém, que tal princípio se afirma de modo mais positivo através das disposições do artigo 7º, as quais obrigam à correção monetária dos débitos fiscais. A ingerência do Fisco em assuntos da economia interna das empresas deve ficar restrita aos casos excepcionais, evitando-se que os poderes de controle destinados a garantir a pontualidade no pagamento dos tributos e contribuições sejam transformados em elementos de perturbação da vida normal das empresas, que são os núcleos propulsores do desenvolvimento da economia nacional.

Sob essa ordem de ideias, parece aconselhável restringir os casos de intervenção, limitando-os às hipóteses essenciais. **Delas deverão ser excluídos os casos de distribuição de dividendos** e de pagamentos por serviços prestados pelos dirigentes das empresas.

**A exclusão dos dividendos** torna-se mais aconselhável, ainda, no caso de acionistas minoritários, que ficam prejudicados por erros de uma administração que, em geral, não teriam forças para substituir.

(negritos nossos)

11. Portanto, infere-se que o art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, não proíbe que a pessoa jurídica em débito não garantido para com a União distribua *dividendos*, havendo óbice apenas em relação ao pagamento de *bonificações e participações nos lucros*.

12. Lado outro, analogamente, lembre-se que a redação primeva do art. 52 da Lei nº 8.212, de 1991, era a seguinte:

Art. 52. À empresa em débito para com a seguridade social é proibido:

I - distribuir bonificação **ou dividendo** a acionista;

II - dar ou atribuir cota ou participação nos lucros a sócio-cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento.

Parágrafo único. A infração do disposto neste artigo sujeita o responsável à multa de 50% (cinquenta por cento) das quantias que tiverem sido pagas ou creditadas a partir da data do evento, atualizadas na forma prevista no art. 34.

(são nossos os grifos)

13. Todavia — como incidentemente lembrado no item 15 da Solução de Consulta Cosit nº 570, de 20 de dezembro de 2017 —, a Lei nº 11.941, de 2009, resultante da conversão da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, deu nova redação ao art. 52 da Lei nº 8.212, de 1991, desta forma:

Art. 52. Às empresas, enquanto estiverem em débito não garantido com a União, aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).  
I – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).  
II – (revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).  
Parágrafo único. (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

14. A Exposição de Motivos Interministerial nº 161/2008-MF/MP/MAPA/AGU, de 3 de outubro de 2008, elucida

17.9. O art. 52 trata da multa aplicada sobre pessoa jurídica e sócios/acionistas pela distribuição de lucros/bonificações quando a pessoa jurídica está em débito para com a União. Havia divergência em relação à legislação dos tributos internos. O artigo foi alterado para estabelecer que se aplica a legislação dos demais tributos internos às contribuições sociais. A alteração proposta dá-se com o objetivo de ajustar o texto da Lei ao disposto no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, que prevê aplicação de multa às empresas que distribuem lucros estando em débito com a União e suas autarquias de previdência e assistência social e, ainda, aos diretores e demais membros da administração superior que recebem tais recursos. Propõe-se que tal multa seja limitada em função do valor do débito não garantido da empresa, conforme prevê o § 2º do referido artigo, incluído pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, de modo a respeitar o princípio da razoabilidade. **A alteração exclui ainda a vedação à distribuição de dividendos;**  
(são nossos os destaques).

15. A Solução de Consulta Interna Cosit nº 6, de 17 de março de 2009, assim veicula o entendimento desta Coordenação-Geral com respeito a tal alteração legislativa:

7. Verifica-se, então, que, em face da alteração promovida no art. 52 da Lei nº 8.212, de 2008, e da uniformização de tratamento no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a partir de 4 de dezembro de 2008, a sanção a ser aplicada às pessoas jurídicas quando estas, estando em débito não garantido com a União, distribuírem lucros ou pagarem bonificações ou remunerações, é a prevista no art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, que tem as seguintes características diferenciais em relação à redação original do art. 52 da Lei nº 8.212, de 1991:

- **a não inclusão de distribuição de dividendos dentre as situações em que a sanção deveria ser aplicada;**
- a limitação da penalidade ao valor total do débito não garantido para com a União, e não simples débito perante a seguridade social; e
- a não previsão de atualizar monetariamente a base de cálculo da penalidade, a exemplo do que ocorre para lançamentos efetuados no âmbito da RFB.

(negritos nossos)

## Conclusão

16. Assim sendo, conclui-se, com fundamento na Solução de Consulta Cosit nº 570, de 20 de dezembro de 2017, que 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 CTN, com redação da Lei Complementar nº 104, de 2001. Outrossim, cumpre acentuar que a vedação de que trata o art. 32 da Lei nº 4.357, de 1964, não alcança a distribuição de dividendos, em razão do aludido veto presidencial oposto à sua redação original.

17. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(datado e assinado digitalmente)  
ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

18. De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(datado e assinado digitalmente)  
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit04

## Ordem de Intimação

19. Aprovo a solução acima proposta e declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 570, de 20 de dezembro de 2017, com fulcro no art. 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

(datado e assinado digitalmente)  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit