



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

<b>Processo nº</b>	19647.013395/2007-18
<b>Recurso nº</b>	000000 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-002.208 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	27 de outubro de 2011
<b>Matéria</b>	AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
<b>Recorrente</b>	GRUPO ATUAL DE EDUCAÇÃO
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/04/2002 a 31/12/2005

DECADÊNCIA – ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 – INCONSTITUCIONALIDADE – STF – SÚMULA VINCULANTE – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – ART 173, I, CTN

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – INFRAÇÃO**

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa distribuir cota ou participação nos lucros a sócio cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento, estando a empresa em débito com a Seguridade Social

**DECLARAÇÃO EM GFIP – CONFISSÃO DE DÍVIDA**

As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

**LEGISLAÇÃO POSTERIOR - MULTA MAIS FAVORÁVEL – APLICAÇÃO**

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para limitação do valor da multa aplicada nos termos da Lei nº 11.941/2009, caso mais benéfica

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Walter Murilo Melo Andrade e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de autuação pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 52 inciso II da Lei nº 8.212/1991 c/c art. 280 inciso II do Decreto nº 3.048/1999 que consiste na distribuição de cota ou participação nos lucros a sócio cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento, estando a empresa em débito com a Seguridade Social.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 17/19), foi verificado que a empresa acumulava débitos com a Previdência Social da seguinte forma:

- Foi observado que o saldo credor da conta "2.1.02.01.001 - I.N.S.S.", conta do grupo Passivo Circulante no Plano de Contas da Autuada, sofreu significativa elevação ao longo do período de 01/01/2002 a 31/12/2005. Cumpre mencionar que é nesta conta que a Autuada provisiona suas obrigações pecuniárias para com a Seguridade Social, efetuando lançamentos a crédito quando da ocorrência dos fatos geradores (reconhecimento da obrigação) e lançamentos a débito quando do pagamento das contribuições. Do exposto, pode-se concluir que uma elevação gradual e representativa do saldo credor da aludida conta revela um progressivo acúmulo de débitos para com a Seguridade Social. Constam ainda informações a respeito de transferências de valores da conta em questão para contas do grupo Passivo Exigível a Longo Prazo, transferências essas que evidentemente não significam a extinção dos débitos, mas somente a postergação do prazo para pagamento, quase sempre por ocasião da celebração de acordos para o pagamento parcelado da dívida
- Foi efetuada uma análise comparativa entre os valores declarados pela empresa em suas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP do estabelecimento-matriz como devidos à Previdência Social com os valores por ela recolhidos em suas guias da Previdência Social - GPS do mesmo estabelecimento com o código de pagamento "2100". Foi analisado que nas competências de 03/2002 a 11/2005, cujos recolhimentos, se feitos tempestivamente, teriam de haver ocorrido no período de 04/2002 a 12/2005, período onde se verificaram as distribuições de lucros aos sócios, objeto desta autuação, consoante já foi mencionado. O resultado de tal análise encontra-se detalhado na planilha que constitui o Anexo II deste Auto de Infração, onde se verifica que a Autuada, em praticamente todos os meses, recolheu à Previdência Social valores inferiores aos valores devidos por ela própria declarados em suas GFIP. A citada planilha informa as diferenças mensais resultantes dos recolhimentos a menor e as diferenças acumuladas no período, donde facilmente pode-se constatar um progressivo acúmulo de débitos.

- A empresa procedeu à confissão de débitos das competências 03/2002 a 01/2003, confessados através do Lançamento de Débito Confessado - LDC 35.647.184-5, datado de 31/08/2003, e de débitos das competências 03/2003 a 10/2005, confessados através do Lançamento de Débito Confessado – LDC 37.088.643-7, datado de 15/09/2006. Tais fatos corroboram a ocorrência da infração, visto que, no período de 04/2002 a 12/2005, foram distribuídos lucros aos sócios em praticamente todos os meses, como demonstra a planilha que constitui o Anexo III deste Auto de Infração, deixando a Autuada que se acumulassem seus débitos com a Seguridade Social e buscando a sua regularização, através de confissão de débitos e celebração de acordo para **pagamento parcelado**, somente em 31/08/2003 e 15/09/2006.

A autuada teve ciência do lançamento em 21/11/2007 e apresentou defesa (fls. 62/84) onde alega que teria ocorrido a decadência para as competências até 11/2002, inclusive.

Argumenta que o simples fato da requerente ter distribuído os seus lucros/dividendos entre os seus sócios não tem o condão de imputar dolo em sua conduta, quando sequer foi questionado, tampouco verificado, se a referida contribuinte possui ou não patrimônio suficiente para quitar a presente obrigação tributária, indo de encontro ao estatuído na *Lex Maior*.

Aduz que efetivamente possui patrimônio garantidor do eventual débito existente com o Ente arrecadador, o que por si só afasta automaticamente a incidência da aplicação da multa em comento, valendo registrar que a mesma possui caráter nitidamente anti-evasivo.

Alega que se o Fisco não procedeu com a homologação do lançamento de forma a constituir devidamente o crédito tributário, questiona como poderia existir "débito" com a Fazenda Pública a ensejar a proibição da distribuição de lucros entre os sócios da requerente.

Informa que efetuou parcelamento da dívida, suspendendo, assim, a exigibilidade do crédito tributário em comento, nos moldes do art. 151, VI, do CTN.

Solicita a aplicação da penalidade mais benéfica instituída pela Lei 11.051/2004, art. 17.

Argumenta que a multa aplicada é indevida e manifestamente confiscatória o que ofenderia a Constituição Federal.

Pelo Acórdão nº 11-22.353 (fls. 162/167) a 6ª Turma da DRJ/Recife (PE) considerou o lançamento procedente.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 174/199), onde efetua a repetição das alegações de defesa e alega que o controle da constitucionalidade não é tarefa privativa do Poder Judiciário que pode ser exercida pelo julgador no âmbito administrativo.

Os autos foram enviados a este Conselho para apreciação do recurso interposto

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A recorrente alega preliminar de decadência que não merece acolhida.

A decadência deve ser verificada considerando-se a Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal, que dispôs o seguinte:

**Súmula Vinculante 8** “*São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário*”

Vale lembrar que os efeitos da súmula vinculante atingem a administração pública direta e indireta nas três esferas, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

**“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.** (g.n.)

Da análise do caso concreto, verifica-se que embora se trate de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, há que se verificar a ocorrência de eventual decadência à luz das disposições do Código Tributário Nacional que disciplinam a questão ante a manifestação do STF quanto à inconstitucionalidade do art 45 da Lei nº 8.212/1991.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transscrito:

**“Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:**

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva à decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito*

*tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”*

Quanto ao lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

*“Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

.....  
*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

No caso, como se trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo, assim, para a apuração de decadência, aplica-se a regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.

Assevere-se que a questão foi objeto de manifestação por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional por meio da Nota PGFN/CAT Nº 856/ 2008 aprovada pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional em 01/09/2008, nos seguintes termos:

*“Aprovo. Frise-se a conclusão da presente Nota de que o prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.”*

No presente caso, o período de autuação corresponde às competências de **04/2002 a 12/2005** e o lançamento foi efetuado em 11/2007. Pela aplicação do art. 173, inciso I do CTN para o cômputo da decadência, verifica-se que esta ocorreria para os fatos geradores ocorridos até **11/2001**, ou seja, anteriormente ao período autuado.

Assim, não há que se falar em decadência no presente caso.

Quanto ao mérito, a recorrente alega que não seria possível considerar que estivesse em débito para com a Seguridade Social.

A auditoria fiscal considerou que a empresa estava em débito pelo fato de a empresa haver contabilizado a obrigação em conta do Passivo Circulante sem que houvesse, posteriormente efetivamente pago a totalidade da obrigação contabilizada, resultando num aumento do saldo da referida conta.

Também observou que a empresa declarou fatos geradores em GFIP e não recolheu a totalidade das contribuições correspondentes, bem como, posteriormente, efetuou parcelamento de contribuições não recolhidas à época em que efetuou a distribuição de lucros.

O art. 52 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores dispunha que a empresa em débito para com a Seguridade Social não poderia distribuir bonificação ou dividendo a acionista, 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.

À época em que a empresa efetuou as distribuições de lucros aos sócios, o art. 33, § 7º da Lei nº 8.212/1991 vigia com a seguinte redação:

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente (...)*

*§ 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou **documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte.** (g.n.)*

Observa-se que durante o período em que efetuou a distribuição de lucros aos sócios a recorrente declarou em GFIP fatos geradores cujas contribuições correspondentes não foram integralmente recolhidas.

Não custa relembrar o que dispõe o § 1º do art. 225 do Decreto nº 3.048/1999 a respeito da consequência da entrega da GFIP, verbis:

*Art.225. A empresa é também obrigada a: (...)*

*IV-informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto; (...)*

*§1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento. (g.n.)*

Assim, muito embora a recorrente alegue que os débitos em questão não se encontravam constituídos e que o parcelamento só foi efetuado posteriormente à distribuição dos lucros aos sócios, não se pode olvidar que ao declarar em GFIP os fatos geradores e não efetuar o recolhimento das contribuições correspondentes, a recorrente confessou dever à Seguridade Social, portanto, não poderia distribuir lucros enquanto deixava de recolher as contribuições devidas.

Nesse sentido, entendo que a autuação deve prevalecer.

No entanto, o art. 52 da Lei nº 8.212/1991 foi alterado pela Lei nº 11.941/2009 e passou a ter a seguinte redação:

*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*

Por sua vez a Lei nº 4.357/1964 em seu art. 32 dispõe o seguinte:

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

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

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

*§ 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) (g.n)*

Como se vê, pela legislação atual, a multa aplicável a esse tipo de infração está limitada a 50% do valor do débito.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face à alteração trazida.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base na alteração trazida, qual a situação mais benéfica ao contribuinte.

---

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que seja observada a situação mais favorável ao sujeito passivo face à alteração trazida pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 52 da Lei nº 8.212/1991.

É como voto.

Ana Maria Bandeira