

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

Processo nº 10510.001952/2008-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.320 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de outubro de 2014
Matéria REMUNERAÇÃO SEGURADOS: PARCELAS FOLHA DE PAGAMENTO
Recorrente SÃO CRISTOVÃO TRANSPORTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2002 a 31/12/2004

GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO.

Os grupos econômicos podem ser de direito ou de fato, podendo se dar pela combinação de recursos ou esforços para a consecução de objetivos comuns, sob a forma horizontal (coordenação), ou sob a forma vertical (controle x subordinação). Caracterizada a formação de grupo econômico de fato, por meio da análise fática que tornou possível a constatação de combinação de recursos e/ou esforços para a consecução de objetivos comuns pelas empresas integrantes do grupo.

**SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO (SAT/GILRAT).
INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVISTAS EM LEI.
ESTABELECIMENTO ÚNICO.**

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas ao SAT/GILRAT.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a

multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que votou pela manutenção da multa aplicada.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, concernente à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT). O período de lançamento dos créditos previdenciários é de 04/2002 a 12/2004.

O Relatório Fiscal (fls. 44/53) informa que a Viação São Cristóvão Transportes Ltda. é integrante de grupo econômico, denominado Grupo Bomfim, formado pelas empresas Bomfim Empresa Senhor do Bomfim Ltda.; LM Pneus e Transportes Ltda.; São Cristóvão Transportes Ltda.; Viação Cidade de Aracaju Ltda.; Viação Senhor do Bomfim Ltda.; e LM Empreendimentos Hoteleiros e Serviços Ltda., as quais foram qualificadas no crédito como solidárias, em face do disposto no art. 30, IX da Lei 8.212/1991.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 15/05/2008 (fls. 02 e 89).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 91/105), alegando, em síntese, que:

1. quanto à contribuição referente ao seguro de acidente do trabalho (SAT), a alíquota só pode ser identificada a partir da conjugação de textos legais com os textos dos decretos, o que é vedado pela Constituição Federal;
2. não há referência legal para aplicação de juros de 1% no mês subsequente ao da competência. Além disso, alega ser descabida a aplicação da taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa a Dívida Mobiliária Federal em conjunto com a taxa do SELIC, uma vez que, no período descrito no AI aquela taxa já se encontrava absorvida por esta. Argumenta também que a aplicação da taxa do SELIC faz com que o valor do tributo, depois de lançado e homologado cresça de acordo com o critério e conveniência do Executivo, que fixa essa taxa de forma unilateral e arbitrária. Transcreve ementa de decisão do STJ;
3. dispõe que não é possível identificar o percentual de multa aplicado no caso sob análise, visto que o AI limitou-se a invocar uma série de dispositivos pertinentes à multa, sem contudo promover o enquadramento da impugnante em um desses dispositivos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Salvador/BA – por meio do Acórdão 15-26.875 da 5ª Turma da DRJ/SDR (fls. 117/123) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que determinou: (i) em razão da

decadência, a exclusão dos valores apurados até a competência 04/2003; (ii) exclusão do crédito lançado sob o código de lançamento "CCI Cont. Contribuinte individual" integrante do código de levantamento CT2 - CONTABILIDADE, em razão da falta de comprovação da realização fática da hipótese de incidência e da quantificação da base de cálculo sobre a qual incidiram as contribuições; e (iii) exclusão dos créditos lançados sob os códigos de levantamento "DVI – DIVERSOS" e "DV2 – DIVERSOS", em razão do cerceamento do direito de defesa.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação, nos seguintes termos: (i) inexistência de caracterização do grupo econômico; (ii) ilegalidade da contribuição destinada ao SAT/GILRAT; e (iii) redução da multa para 20%, atendendo à legislação em regência mais benéfica ao contribuinte.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Aracaju/SE informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao CARF para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

A Recorrente aduz que a auditoria fiscal não apresentou elementos probatórios suficientes para demonstrar a sua tese de Grupo Econômico.

Em suas alegações recursais, requer a Recorrente seja afastada a corresponsabilização das empresas do Grupo Econômico de fato, assim caracterizado pela autoridade lançadora, sob o argumento de que inexistente qualquer situação fática ou jurídica capaz de suportar tal entendimento, mormente quando a legislação de regência não permite a caracterização “de ofício” de Grupo Econômico pelo simples fato de as empresas terem os mesmos sócios, exigindo outros requisitos ausentes na hipótese vertente. Nessa toada, sustenta que, no caso, as empresas são totalmente dissociadas e distintas umas das outras, possuindo personalidade jurídica própria, finalidade social diversa, empregados próprios, controladores diversos, clientes próprios e independentes, não se vislumbrando entre elas qualquer forma de direção, controle ou administração. Argumenta que o simples fato de um sócio de determinada empresa estar inserido no contrato social de outra não implica na existência de grupo de empresas, como entendeu equivocadamente o Auditor Fiscal.

Tais alegações não devem prosperar pelos fatos, pela legislação de regência e pela jurisprudência deste Conselho, todos a seguir delineados neste voto.

Conforme restou devidamente demonstrado no Relatório Fiscal (fls. 44/53), assim como na decisão de primeira instância recorrida (fls. 117/123), as empresas ali arroladas fazem parte efetivamente de Grupo Econômico de fato, respondendo solidariamente pelo crédito previdenciário que se contesta as seguintes empresas:

1. BOMFIM EMPRESA SENHOR DO BOMFIM LTDA;
2. LM PNEUS E TRANSPORTES LTDA;
3. SÃO CRISTÓVÃO TRANSPORTES LTDA;
4. VIAÇÃO CIDADE DE ARACAJU LTDA;
5. VIAÇÃO SENHOR DO BOMFIM LTDA;
6. LM EMPREENDIMENTOS HOTELEIROS E SERVIÇOS LTDA.

Esclarecemos que a solidariedade previdenciária é legítima e obriga os sujeitos passivos do fato gerador da contribuição da seguridade social, desde que suas regras sejam corretamente aplicadas e o procedimento fiscal regularmente conduzido.

Nesse sentido, os artigos 124 e 128, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), dispõem:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei. (g.n.)

Parágrafo Único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (g.n)

Por sua vez, o § 2º do art. 2º, da CLT, ao tratar da matéria, estabelece o seguinte:

Art. 2º. Considera-se empregador a empresa individual ou coletiva, que, assumindo os riscos de atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços.

(...)

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Com mais especificidade, em relação aos procedimentos a serem observados pela auditoria fiscal ao promover o lançamento, notadamente quando tratar-se de caracterização de Grupo Econômico, o art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/1991, não deixa dúvida quanto a matéria posta nos autos, recomendando a manutenção do feito, *in verbis*:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei; (g.n.)

Da leitura desse **inciso IX do art. 30 da Lei 8.212/1991**, extrai-se que a relação jurídico-tributária ali esposada tem **caráter ampliativo da responsabilidade solidária**, o que leva a afirmar que **não** se restringe aos casos em que esse grupo econômico esteja **formalmente** configurado (cognominado de **grupo econômico formal**), mas também àqueles em que isso ocorra **apenas faticamente** (cognominado de **grupo econômico informal**), como na hipótese vertente.

No presente caso, ao contrário do entendimento da Recorrente, inúmeros fatos levaram à fiscalização a concluir pela existência de Grupo Econômico de fato, conforme restou circunstanciado e demonstrado no Relatório da Fiscal da Infração – acompanhado de anexos. Nesse sentido foram enumerados os seguintes elementos fáticos:

1. Sócio-Administrador em comum, o Sr. Lauro Antonio Menezes Silva detém 98% do capital social da São Cristóvão Transportes Ltda., 99% do capital social da Viação Cidade de Aracaju Ltda. e 99% do capital social da LM Empreendimentos Hoteleiro e Serviços Ltda. - EPP (Viação Cidade Histórica), sendo sócio-administrador das três. E, ainda, sócio-administrador de LM Pneus e Transportes Ltda., embora possua apenas 0,64% do seu capital social;
2. Objeto Social comum, de acordo com as certidões simplificadas fornecidas pela Junta Comercial do Estado de Sergipe, todas as empresas do Grupo Bomfim têm como objeto social, dentre outras atividades, o transporte rodoviário de passageiros;
3. Empregados em comum, os diversos empregados mantinham contrato de trabalho único com o grupo econômico, desempenhando suas atividades em prol de cada uma das empresas que o compõem, alternadamente ou não. A título ilustrativo foi acostada, aos autos, cópia de sentença prolatada pela juíza da 5ª Vara do Trabalho de Aracaju, em que é reconhecida a existência de grupo econômico entre a Viação São Pedro Ltda. e Viação Cidade de Aracaju Ltda. e a conseqüente responsabilidade trabalhista solidária destas. A magistrada afirma que “a existência de grupo econômico é fato notório judicial, evidenciado, dentre outros pontos, pela identidade de prepostos, advogados, bem como pela imediata recontração por outra empresa do mesmo grupo”;
4. As folhas de pagamento da empresa São Cristóvão Transportes Ltda. integrante do grupo econômico contêm, no seu rodapé, a seguinte observação: “SERVIÇOS PRESTADOS POR: BOMFIM EMPRESA SENHOR DO BOMFIM LTDA - AVENIDA TANCREDO NEVES 285” e que são utilizadas nestas folhas os mesmos códigos de rubricas;
5. Endereço comum, que compreende um imóvel que ocupa área que margeia as Avenidas Tancredo Neves e Tiradentes. O endereço da Viação São Pedro Ltda. (Av. Pres. Tancredo Neves, 2920), da São Cristóvão Transportes Ltda. (Av. Tiradentes, 430-A) e da Viação Senhor do Bomfim Ltda. (Av. Tiradentes, 250 - B) correspondem ao mesmo imóvel, ao passo que a sede da LM Pneus e Transportes Ltda (Av. Presidente Tancredo Neves, 7.800) fica em imóvel contíguo a este. Tal imóvel é utilizado como garagem para guarda e manutenção dos ônibus utilizados pelas empresas Viação São Pedro Ltda., Viação Cidade de Aracaju, São Cristóvão Transportes Ltda. e Viação Senhor do Bomfim Ltda. O portão de acesso dos ônibus à garagem contém

logotipos da Viação cidade de Aracaju e São Cristóvão Transportes Ltda.;

6. Impugnação única, quando científicas da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) DEBCAD nº 37.016.631-0, as empresas do Grupo Bomfim interpuseram impugnação única firmada pelo Sr. José dos Santos Vieira dos Anjos, gestor jurídico-contábil e procurador das empresa do grupo. Todas as impugnações (tanto as do contribuinte quanto as dos responsáveis) foram apresentadas na mesma data e tiveram em comum o mesmo representante e, no caso das impugnações apresentadas pelos responsáveis solidários, tiveram o mesmo texto;
7. Cessão gratuita, a São Cristóvão Transportes Ltda. cedeu, gratuitamente e por prazo indeterminado, diversos veículos e respectivas linhas de ônibus para outras empresas integrantes do grupo e empresas com sócios em comum com as empresa do grupo Bomfim. O mesmo ocorreu entre outras empresas do grupo. A gratuidade destas cessões pode ser comprovada pelos contratos de comodato acostados aos autos e pela ausência de lançamentos contábeis atinentes a despesas de locação de veículos;
8. Reportagem publicitária, em reportagem publicitária, cópia às fls. 82/84, no seminário Cinform, consta menção sobre a confraternização natalina dos empregados do Grupo Bomfim nos seguintes termos: *“O Grupo Bomfim é composto pelas empresas: LM, São Pedro, São Cristóvão, VCA, Bomfim, Boa Luz e Cidade Histórica. Atua na área urbana e interestadual do Estado de Sergipe e conta, hoje, com mais de 2 mil funcionários”*.

Verifica-se ainda que o Fisco não se fundamentou simplesmente no fato de as empresas terem os mesmos sócios, ao caracterizá-las como Grupo Econômico, apesar de também ter contribuído para tal conclusão. Como se observa, além do outros fatos, já devidamente elencados acima, as atividades desenvolvidas por todas empresas integrantes do Grupo Econômico se relacionam e interligam.

In casu, percebe-se que há atos de gerência relacionados com todas as empresas faticamente integrantes do grupo econômico de fato, manifestado pela existência de controle único: Sr. **Lauro Antonio Menezes Silva**. Além disso, a auditoria fiscal demonstrou que as empresas compartilham instalações, equipamentos, marca “Grupo Bomfim”, funcionários, dentre outros elementos fático-probatórios.

Ganho relevo esse tese quando se depreende que os elementos esposados na peça recursal não são suficientes para solapar a certeza e a convicção que conduziram a decisão de primeira instância a reconhecer a existência de grupo econômico de fato, conforme ficou registrado por uma série de fatos que sequer foram contestados pelas empresas e nem poderiam, dada a forte significação que contém no sentido de dar suporte às afirmações veiculadas no Relatório Fiscal e seus anexos.

Com isso, os elementos fáticos configuram, no plano fático, a existência de grupo econômico entre as empresas formalmente distintas, mas que atuam sob **comando familiar único e compartilham instalações, funcionários, e despesas operacionais**, justificando a responsabilidade solidária das empresas pelo pagamento das contribuições

sociais incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos trabalhadores a serviço de todas elas indistintamente.

Dessa forma, incide a regra do art. 124 do CTN c/c do art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/1991, em que restou demonstrado, no plano fático, que não há separação exclusiva entre as empresas arroladas nos autos, o que comprova a existência de um Grupo Econômico de fato e justifica o reconhecimento da solidariedade entre as empresas.

Quanto à argumentação da ilegalidade da cobrança da contribuição para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT), tal tese não será acatada, pois o Supremo Tribunal Federal (STF) já pacificou a matéria no julgamento do RE 343.446-SC, Relator Ministro Carlos Velloso. Assim, entendeu o STF que a exigência da contribuição para o custeio do SAT, por meio das Leis nºs 7.787/1989 e 8.212/1991, é constitucional e também declarou que a delegação ao Poder Executivo – para regulamentação dos conceitos de “atividades preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave” – tem amparo constitucional. Transcrevemos a ementa do RE 343.446-SC:

EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

*III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e **8.212/91, art. 22, II**, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. **O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.** (g.n.)*

IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 04/04/2004)

Ainda o Relator desse RE 343.446-SC registrou que: “(...) o regulamento não pode inovar na ordem jurídica, pelo que não tem legitimidade constitucional o regulamento “*praeter legem*”. Todavia, o regulamento delegado ou autorizado ou “*intra legem*” é condizente com a ordem jurídico-constitucional brasileira”.

Esse entendimento de que a cobrança da contribuição destinada ao SAT/GILRAT é legítima vem sendo mantido pelo STF, senão vejamos:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SAT. TRABALHADORES AVULSOS. CONSTITUCIONALIDADE.

1. Contribuição social. Seguro de Acidente do Trabalho - SAT. Lei n. 7.787/89, artigo 3º, II. Lei n. 8.212/91, artigo 22, II. Constitucionalidade. Precedente.

2. A cobrança da contribuição ao SAT incidente sobre o total das remunerações pagas tanto aos empregados quanto aos trabalhadores avulsos é legítima. Precedente. (g.n.)

Agravo regimental a que se nega provimento. [...]

Voto [...]

4. O Supremo afastou a argumentação de contrariedade do princípio da legalidade tributária [CB, artigo 150, I], uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para os decretos regulamentares ns. 612/92, 2.173/97 e 3.048/99 a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio ou grave". (g.n.) (AIAgR 742458/DF, Rel. Min. Eros Grau, Dje 14/05/2009)

Depreende-se dessas decisões do STF que a complementação dos conceitos de atividade preponderante e do grau de risco para aplicação das alíquotas do SAT/GILRAT pode ser estabelecida por meio de Decreto (regulamento do Poder Executivo), desde que a lei assim o discipline.

De mais a mais, as alegações da empresa relativas à inconstitucionalidade de dispositivos normativos não são passíveis de apreciação por esta instância administrativa, sendo a declaração de inconstitucionalidade de lei prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

Nesse sentido, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2, publicadas no DOU de 22/12/2009, ANEXO III - CONSOLIDAÇÃO DAS SÚMULAS DO CARF, pág. 71, transcrito a seguir:

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

Logo, em consonância com a legislação previdenciária de regência ao lançamento fiscal, entendo que são devidas à diferença de contribuição destinada para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT/GILRAT), e afasto as alegações da Recorrente de ilegalidade dessa exação previdenciária.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991¹).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

¹ Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
b) quatorze por cento, no mês seguinte;
c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).** (g,n.)*

Lei 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso voluntário e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.