



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

Processo nº 11020.002010/2010-48
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.493 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria Salário Indireto: Participação nos Lucros e Resultados
Recorrente FRAS-LE SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/2006; 02/2006, 07/2006, 12/2006, 01/2007 a 02/2007, 04/2007, 07/2007 e 02/2008

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – PLR. POSSIBILIDADE DE PARTICIPAÇÃO DOS DIRETORES NÃO EMPREGADOS. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. IMPOSSIBILIDADE DE SE AUFERIR OS RESULTADOS ALCANÇADOS APENAS PELAS HORAS TRABALHADAS NO SEMESTRE.

A participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos diretores não empregados enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei 8.212/91 referentes às parcelas não integrantes do salário de contribuição, em virtude de expressa previsão legal (Lei 6.404/76).

É possível que sejam traçados planos e metas diferenciados para cada tipo de empregado, assim considerando a função exercida para cada atividade.

As regras do PLR devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. O critério de horas trabalhadas no semestre não se coaduna com a finalidade do programa, pois não tem qualquer relação com a participação do trabalhador nos resultados da empresa.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, deve ser comparada à penalidade nesta prevista (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), para que retroaja, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a

multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Não há duplicidade na multa aplicada, pois a sanção pelo atraso no pagamento da contribuição está sujeita à penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 c/c o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a nova redação dada pela Lei nº 11.941/1991, sendo que a penalidade decorrente da omissão em GFIP deve observar o disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 com a redação da Lei nº 11.941/2009, se mais benéfica do que a prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, ou seja, penalidades distintas para fatos distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, no mérito, para decidir pela manutenção dos valores considerados pelo Fisco como Salário de Contribuição, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou pela exclusão dos valores lançados; b) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; Impedido: Adriano Gonzáles Silvério. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Damião Cordeiro de Moraes – Declaração de Voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa, Damião Cordeiro de Moraes e Mauro Jose Silva.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face FRAS-LE SA, do qual foi notificada em 15/07/2010, em virtude do não recolhimento das contribuições sociais devidas a outras entidades e fundos, Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE e Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa – SEBRAE, a cargo da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados a seu serviço.

Afirma o Relatório Fiscal (fls. 55 e seguintes) que empresa Recorrente manteve convênio de arrecadação direta com o FNDE até 12/2006, mas com a edição do Decreto nº. 6003, de 28/12/2006, as contribuições ao FNDE passaram a ser exclusivamente arrecadadas, cobradas e fiscalizadas pela RFB, inclusive os créditos relativos às competências anteriores a janeiro de 2007 não recolhidas no prazo regulamentar, pendentes de constituição.

Tais levantamentos englobam as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados da empresa a título de PLR - Participação nos Resultados, as quais foram pagas em desacordo com a Lei nº 10.101, de 19/12/2000, portanto sendo caracterizados salário-de-contribuição.

Tal situação decorre do fato de que, em primeiro lugar, os gestores, segundo o Relatório Fiscal, gozam de situação privilegiada em relação aos demais empregados, pois não houve o estabelecimento de regras claras e objetivas acerca dos procedimentos de participação nos lucros. Em segundo, porque, em relação aos gestores Coordenadores e Líderes houve o pagamento do PLR em três vezes em meses distintos, o que contraria as disposições legais anteriormente citadas.

Os fatos geradores correspondentes não foram reconhecidos pela empresa como base de cálculo de contribuições previdenciárias, bem como das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, razão pela qual foram omitidos das bases de cálculo destas contribuições, a cargo da empresa, constantes das folhas de pagamento, bem como das GFIP's - Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social apresentadas.

Ademais, o não recolhimento e não declaração em GFIP das contribuições objeto do presente lançamento configura, em tese, a prática de crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no art. 337-A, inciso III, do Código Penal Brasileiro, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000, razão pela qual será lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, a ser encaminhada ao Ministério Público Federal, para as providências cabíveis.

Por depender dos mesmos elementos de prova, de acordo com o previsto no artigo 2º, inciso III da Portaria RFB nº 666, de 24 de abril de 2008, o presente processo foi apensado ao Auto de Infração 37.269.527-2, que trata de exigência das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre as mesmas bases de cálculo, onde constam os documentos examinados e relatórios anexados.

Irresignada, a Recorrente apresentou impugnação ao referido Auto de Infração, pleiteando pela nulidade deste, não tendo, todavia, obtido julgamento procedente conforme ementa a seguir transcrita:

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS. PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

Na estipulação de um percentual fixo de distribuição de lucros aos gestores não se vislumbra uma atuação específica e/ou diferenciada dos empregados em prol da integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade que, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição, possa ser desvinculada da remuneração, nos moldes que propugna a Lei nº 10.101/2000.

Impugnação Improcedente

Não satisfeita com a decisão proferida, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando em suma:

- a) A regularidade do Programa de Participação nos Lucros e ausência de privilégios pessoais nos pagamentos efetuados.
- b) O cancelamento do débito em razão da ilegalidade na aplicação das sanções tributárias, pois foi aplicada mais de uma multa para o mesmo fato tido como infração leal, restando caracterizado o *bis in idem*.

Assim, vieram os autos a este Conselho de Contribuintes por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade do presente recurso, passo ao seu exame.

Da irregularidade dos critérios de distribuição formulados no Programa de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR

Em seu Recurso, a Recorrente pleiteia o reconhecimento da inexistência de fatos geradores que ensejassem o surgimento das obrigações tributárias principais descritas no Relatório Fiscal, as quais, por não terem, na visão do Fisco, sido devidamente adimplidas, em virtude de sua suposta existência, deram causa à imputação da multa à Recorrente.

No entender da fiscalização, as referidas obrigações tributárias principais, no caso concreto, decorrem do fato de não haver previsão legal para que a participação em resultados relativa aos administradores da empresa, isto é, diretores não empregados, seja objeto de isenção de contribuição previdenciária, uma vez que aquele favor legal, à luz da Lei nº 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea “i”, é aplicável apenas aos empregados, sendo, portanto, devida a contribuição previdenciária.

Todavia, tal entendimento não é procedente, pois o próprio dispositivo legal utilizado para embasar a autuação fiscal em comento estabelece a possibilidade de uma interpretação sistêmica do ordenamento jurídico no sentido de se determinar quando as parcelas relativas à participação nos lucros ou resultados da empresa não serão integrantes do

salário de contribuição, conforme se depreende da transcrição abaixo:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:
j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica. (Grifa-se)

Ao condicionar à previsão em lei específica a possibilidade de a participação nos lucros ou resultados da empresa não ser integrante do salário de contribuição, o legislador, claramente, estabeleceu que o dispositivo legal em análise deve ser interpretado sistemicamente, isto é, levando-se em consideração todo um conjunto de fontes do direito que tratem a respeito do tema.

Destarte, a partir dessa premissa interpretativa e das peculiaridades do caso concreto em análise, conclui-se que apenas na ausência de diploma legislativo específico é que se poderia afirmar que a participação em resultados relativa aos administradores da empresa seria integrante do salário de contribuição e passível de incidência de contribuição previdenciária.

No entanto, tal situação não ocorre em virtude do fato de a Lei n. 6.404, Lei das Sociedades por Ações, prever expressamente participação dos administradores nos lucros remanescentes da empresa, conforme se depreende dos artigos 190 e 201 da referida Lei, a seguir transcritos:

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

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.

Diante disso, dada a expressa previsão legal, pode-se afirmar que, ao contrário do que entendeu o Relatório Fiscal, a participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos diretores não empregados enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei 8.212/91 referentes às parcelas não integrantes do salário de contribuição, sendo indevida, portanto, a incidência de contribuição previdenciária, desde que observados os requisitos legais relativos à constituição do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, o que não é verificado no caso concreto.

Superado, portanto, a alegação de que não seria possível a existência de PLR em favor dos administradores não empregados da empresa, cabe analisar a validade do Programa estabelecido pela Recorrente em favor dos seus empregados e contribuintes individuais que lhe prestem serviço.

Ora, a Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa corresponde à parcela não fixa da remuneração do trabalhador que guarda uma relação direta com o

desempenho da empresa. Não deve, portanto, ser confundida com aumentos reais de salários que são incorporados devidamente à remuneração, mesmo quando baseados na produtividade ou qualquer outro indicador de eficiência. Tão pouco se trata de um simples abono sem nenhuma ligação com o resultado do empreendimento. A PLR é, simultaneamente, uma parcela variável da remuneração do trabalhador e um prêmio pelos resultados econômicos – financeiros ou físico – operacionais alcançados.

Tal programa permite que o empregado participe dos resultados da atividade, distribuindo-lhe valores a partir do atingimento de metas, estabelecidas por meio de critérios claros e objetivos, sem, contudo, empregar-lhe os riscos que lhe são inerentes, até porque estes devem permanecer com o empregador investidor.

Trata-se, portanto, da interligação de vários indicadores que, a partir de uma análise conjunta, irão definir o valor final a ser pago àqueles que dele participam. Estes indicadores são, entre outros, o comportamento do lucro, a rentabilidade e a evolução do desempenho dos empregados. O PRL é, portanto, um tipo de remuneração flexível, pois é influenciado pelos resultados da produtividade, pela performance da empresa com relação a seu lucro.

Assim, por ser uma medida que preserva o interesse de todos os envolvidos na produção, a Lei exige a participação de representantes de todos os interessados na elaboração do PLR, que devem estipular conjuntamente as metas, os resultados e prazos.

Ocorre que a Lei 10.101/2000, que versa sobre o PLR dos empregados, não foi tão específica em prever todas as formalidades, critérios e condições para elaboração do Programa, devendo, por isso, tal liberdade concedida aos elaboradores ser interpretada amplamente, sem restringir-lhe a eficácia, desde que seja observada sua finalidade e as exigências legalmente postas, evitando-se, por outro lado, qualquer tentativa de sua utilização como meio de burla à tributação e de substituição da remuneração dos empregados.

O que se observa é que a Lei previu apenas os seguintes requisitos:

- Negociação entre empresa e empregados, com representantes de ambas as categorias;
- Regras claras e objetivas;
- mecanismos de verificação das informações relevantes para atingir as metas;
- previsão da periodicidade da distribuição, do período de vigência e dos prazos.

Todos esses requisitos, na verdade, buscam garantir que o PLR tenha a participação das duas categorias (empregados e empregadores) tanto no momento de sua elaboração quanto de sua execução, podendo ser acompanhado por todos os envolvidos quanto ao cumprimento e ao alcance de metas.

Veja-se que a Lei não faz qualquer exigência quanto ao mesmo percentual de lucro para todos os empregados e colaboradores da empresa, pois é perfeitamente possível que haja uma distribuição conforme o cargo ou função desempenhado. O fato de haver diferenças nos percentuais acordados não descaracteriza o caráter coletivo e de incentivo à produtividade

que tem o PLR, uma vez que serve, inclusive, como estímulo ao desenvolvimento interno do quadro de funcionários.

É possível, portanto, que sejam traçados planos e metas diferenciados para cada tipo de empregado, assim considerando a função exercida por cada um. Ora, quanto mais específica for a meta a ser atingida por um determinado cargo, maior objetividade haverá no critério estabelecido e mais fácil será a aferição dos resultados alcançados, o que, por sua vez, facilitará a execução do PLR, dado o fato de ter sido elaborado em função das especificidades de cada serviço desempenhado pela empresa.

Além do mais, no que pertine aos cargos de diretores, gestores e coordenadores, vê-se que, em razão de seu elevado grau de complexidade, não é possível estabelecer rigorosamente as mesmas metas designadas aos cargos de menor complexidade, pois a função daqueles é muito mais de gestão e controle, atividades que, por sua própria natureza, são mais abrangentes.

Dessa forma, enquanto que para os cargos de menor complexidade será mais fácil se estabelecer critérios objetivos partindo da verificação do binômio qualidade/quantidade devido à maior especificidade do serviço prestado, para os cargos de maior complexidade, em razão do trabalho desenvolvido, haverá uma predominância do fator qualidade na determinação das metas atingidas, o que não significa fechar os olhos para o fator quantitativo, visto que este pode ser aferido por meio de critérios como o lucro líquido, por exemplo.

Em outras palavras, quanto maior específico para a atividade do empregado for o critério de participação, mais objetivo este será, o que deveria ser buscado por todas as empresas e estimulado pelo próprio Fisco.

Ao contrário, um critério uniforme para todos os níveis e atividades da empresa levaria ao distanciamento do fim precípua do PLR, já que teria que ser o mais abrangente possível e, conseqüentemente, o mais difícil de ser detectado.

Destarte, não há que se falar em impossibilidade de estabelecimento de percentuais diferentes de participação nos lucros e resultados em função dos cargos desempenhados, pois tal política serve não só como um estímulo ao crescimento pessoal do funcionário, mas também para o desenvolvimento coletivo da empresa. O que não é possível, na verdade, é a diferença nos percentuais de participação distribuídos entre o mesmo nível hierárquico, o que, de fato, fere o ideal de isonomia e desenvolvimento coletivo da empresa, mas que não ocorre no caso concreto em análise.

As regras do PLR devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos, tendo-se em vista, por outro lado, que a finalidade do Programa é desenvolver a empresa com a participação do empregado nos resultados alcançados.

É neste ponto que o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados formulado pela empresa Recorrente apresenta falha, pois estabelece como critério de aferição as horas trabalhadas no semestre. Tal critério, embora apresente uma objetividade superficial, quando analisado com maior cautela, verifica-se que não tem qualquer relação com o estímulo da atividade produtiva, pois busca remunerar aqueles que permanecem mais tempo na empresa, independente dos resultados eventualmente alcançados ou da atividade desenvolvida, o que contraria os requisitos legalmente dispostos.

Outrossim, considerando-se que a carga horária do empregado é prevista no seu contrato de trabalho, sendo a hora extra um fato excepcional, permitir que o PLR seja aferido de acordo com as horas trabalhadas é o mesmo que buscam estimular a permanência do funcionário na empresa, ainda que desnecessariamente, bem como trazer um aspecto que não tem qualquer relação com os objetivos que se buscam alcançar com a criação do Programa.

Não se pode encarar a objetividade exigida como requisito de validade do PLR como o simples ato de se estipular um determinado critério de distribuição dos lucros. Se assim o fosse, qualquer situação passível de verificação no mundo fenomênico seria suficiente para tornar válido o programa, o que, por si só, já seria um absurdo.

O que o legislador quis dizer ao estabelecer a clareza e a objetividade das regras como um dos pressupostos para a validade do PLR foi que tais premissas apresentem um eminente caráter teleológico, ou seja, que devem ter por escopo o desenvolvimento coletivo dos funcionários, diretores e da própria empresa, devendo, portanto, os critérios estabelecidos serem condizentes com tal finalidade.

Não é essa, todavia, a situação do PLR da Recorrente, pois a permanência de horas na empresa não é garantia de que haverá aumento na produtividade ou o alcance de melhores resultados. A condição de possibilidade do crescimento coletivo da empresa não é a quantidade de horas que se passa no local de trabalho, mas sim a qualidade do serviço desenvolvido e respectivos resultados, sendo incoerente, portanto, o critério estabelecido pela Recorrente para a distribuição dos lucros no seu PLR.

Destarte, como os dispositivos legais devem ser rigorosamente observados para que o contribuinte não tenha que recolher a contribuição previdenciária quando houver PLR instituído na empresa, não há que se falar, no caso concreto, em ausência de fato gerador de obrigação principal, pois o PLR da Recorrente não obedeceu aos critérios legalmente exigidos, sendo devida, portanto, a incidência da contribuição previdenciária e procedente o lançamento realizado pela Fiscalização.

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - 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.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - 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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação

da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Da inexistência de duplicidade da multa por omissão em GFIP e da multa de mora

Ao contrário do que afirmado pela Recorrente, não houve aplicação de multa em duplicidade.

Isto porque a auditoria fiscal, na avaliação da multa mais benéfica ao contribuinte, determinou a aplicação da multa de ofício, nos termos da nova legislação introduzida pela Lei nº 11.941/2009, para as competências de 01/2006, 07/2006, 12/2006, 01/2007 e 07/2007, sem cumulá-la com a multa por descumprimento da obrigação acessória.

Para os demais períodos (02/2006, 05/2006, 02/2007, 04/2007, 02/2008 e 04/2008), contudo, foi verificado que a sistemática anterior (multa de mora somada à multa por omissão em GFIP) seria a mais benéfica a contribuinte, lavrando-se dois autos de infração, um para cada obrigação descumprida: o presente AI 37.269.527-2 para o descumprimento de obrigação principal; e o AI 37.269.526-4 para o descumprimento da obrigação acessória em relação às competências em que a penalidade prevista na legislação anterior seria mais benéfica.

Assim, para as competências previstas no processo ora sob análise não houve a aplicação de duas multas, pois a multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 somente teria sido aplicada para as competências em que foi não houve a aplicação da multa por omissão em GFIP, prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991.

Em relação às competências contidas no AI 37.269.526-4, não foi aplicada a multa de ofício, o que leva à conclusão de que para as competências deste auto de infração somente foi aplicada uma penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória e uma para o descumprimento de obrigação principal, tendo-se em vista que são obrigações independentes e cujo nascimento é autônomo em relação à outra, nos termos do art. 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Cumpre destacar, conforme já destacado no tópico anterior, que o entendimento deste relator é contrário à metodologia adotada pelo fiscal acerca da comparação da legislação relativa à multa vigente quando da ocorrência do fato gerador com aquela introduzida pela Lei nº 11.941/2009. Isto não altera, contudo, o entendimento de que não há duplicidade na aplicação das multas em razão da fiscalização a que foi submetida o contribuinte.

A partir da metodologia adotada pelo Fisco, a multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 foi aplicada em relação a alguns períodos sem a cumulação com a multa por omissão em GFIP, conforme determinação da novel legislação.

Considerando-se a metodologia que entendo ser a correta, a multa de ofício não deve ser aplicada aos fatos geradores ocorridos antes do advento da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 introduzida pela Lei nº 11.941/2009, já que não existia na legislação anterior multa de mesma natureza.

A multa pelo **atraso no pagamento da contribuição** deve se sujeitar à penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 c/c o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a nova redação dada pela Lei nº 11.941/1991, e a **penalidade decorrente da omissão em GFIP** deve observar o disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 com a redação da Lei nº 11.941/2009, se mais benéfica do que a prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991.

Assim, não há que se falar em duplicidade na multa aplicada.

Da Conclusão

Diante do exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte, apenas para que lhe seja aplicada a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 c/c o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a nova redação dada pela Lei nº 11.941/1991, se mais benéfica do que a prevista no art. 35, incisos da Lei nº 8.212/1991 em sua redação anterior.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de janeiro de 2012.

Leonardo Henrique Pires Lopes

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, Declaração de Voto

1. Que pese o aprumo e galhardia com que o conselheiro relator apresentou seu voto, no tocante à exação incidente sobre a participação nos lucros, com o mesmo não posso concordar.

2. No tocante à não incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados pela empresa recorrente a seus diretores estatutários e membros do Conselho de Administração, sob a rubrica de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), parece-me que razão assiste ao contribuinte.

3. Entendo que a aplicação da previsão constitucional de participação nos lucros e resultados da empresa pelos seus empregados é perfeitamente extensiva àqueles pertencentes aos quadros estatutários e Conselho de Administração, visto que a legislação de regência da matéria não colocou qualquer amarra (art. 7º, XI da CF; Lei 10.101/2000).

4. Salienta-se, outrossim, que não se sustenta a posição do fisco de que não haveria lei específica desonerando a PLR para os servidores estatutários, pois a previsão da participação destes na empresa já vem sufragada na legislação societária antes mesmo da entrada em vigor da Carta Cidadã. A Lei das S.A. (Lei n. 6.404/76) sempre desvinculou do conceito de remuneração dos administradores as eventuais participações nos lucros ou resultados por eles recebidas, demonstrando a existência de caráter não retributivo. Eis o dispositivo citado:

Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202

(...)

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

5. Forçoso é concluir que o fisco só promoveu o lançamento da contribuição no equivocado entendimento de que a PLR deve ser paga exclusivamente aos trabalhadores empregados. Em nenhum momento considerou que os lucros auferidos pela empresa para distribuição foram decorrentes do esforço mútuo de todos, seja empregado ou diretor estatutário, não devendo existir qualquer distinção pelo vínculo dos trabalhadores.

6. Ademais, o benefício é notadamente conhecido como um plano de incentivo coletivo, em que o desempenho de cada trabalhador, seja celetista ou estatutário, afeta o rendimento de todos, cria-se um incentivo à cooperação de modo a maximizar o desempenho do grupo como um todo, não soando lógico, ao menos ao meu ver, que somente os trabalhadores com vínculo empregatícios sejam por ela agraciados.

7. Diante desses elementos, entendo que, neste tópico, o recurso voluntário do Contribuinte deve ser provido, com a exoneração do crédito tributário aqui imputado.

Conclusão

8. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO, nos termos alinhavados acima, exonerando o crédito tributário em sua totalidade.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes

Declaração de voto