



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

<b>Processo nº</b>	110200.02176/2010-64
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-002.771 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	15 de maio de 2012
<b>Matéria</b>	Auto de Infração
<b>Recorrente</b>	SUSPENSYS SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/02/2006 a 28/02/2006, 01/02/2007 a 28/02/2007, 01/06/2007 a 30/06/2007, 01/02/2008 a 31/03/2008, 01/02/2009 a 28/02/2006, 01/05/2009 a 31/05/2009

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – PLR. POSSIBILIDADE DE SEREM TRAÇADOS PLANOS E METAS DIFERENCIADOS EM FUNÇÃO DA ATIVIDADE EXERCIDA. EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

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.

**MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.**

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de manter no lançamento as contribuições oriundas do pagamento efetuado a gestores que excederam o valor acordado, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso na questão do cálculo da Participação nos Lucros e Resultados, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que dava provimento parcial ao recurso, a fim de manter na base de cálculo os valores oriundos de lucros de diversas empresas do grupo; b) em dar provimento parcial ao recurso, na questão da multa, para aplicar o determinado no Art. 32-A, quando o cálculo com a multa aplicada resultar em benefício ao contribuinte, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros: a) Mauro José Silva, que deu provimento parcial ao recurso para quando for aplicada a multa, até 11/2008, de 75%, por manter a multa mais benéfica quando comparada à penalidade prevista nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91 com aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91; b) Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que negavam provimento ao recurso nesta questão.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face SUSPENSYS SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA, a qual foi notificada a 26/07/2010, em virtude do não recolhimento da contribuição previdenciária devida sobre os valores pagos a título de Participações nos Lucros ou Resultados – PRL distribuídas aos empregados ocupantes de cargos de Diretor, Gerente e Coordenador.

Afirma o Relatório Fiscal (fls. 51 e seguintes), que segurados empregados ocupantes de cargos de Diretor, Gerente e Coordenador receberam remunerações a título de "Participação nos Resultados" de forma diferenciada, dos empregados ocupantes das demais funções, pertencentes ao quadro da empresa Recorrente. Pois para aqueles não houve o estabelecimento de regras claras e objetivas, ao contrários destes, para os quais havia determinações específicas estabelecendo indicadores de eficiência; credibilidade na entrega de produtos /peças; rejeições internas e retrabalhos; custo fixo; giro de estoque total; devoluções de clientes (PPM de clientes); a partir das quais, os demais empregados terão o direito de participar do rateio na participação dos resultados.

Além do mais, afirma o Relato Fiscal, que o fato dos Gestores receberem, a título de participação nos resultados na presente empresa, valores decorrentes de resultados de 9/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 24/07/2012 por LUZILMAR XIMENES MESQUITA MATOS

"outras" empresas, embora pertencentes ao mesmo grupo econômico, está em desacordo com o previsto na Lei nº 10.101/2000, já que a mencionada participação depende de negociação entre a empresa e seus empregados, e evidencia ainda mais o tratamento diferenciado aos referidos beneficiários.

Assim, foi imputada à Recorrente, referente ao descumprimento da respectiva obrigação principal decorrente da existência dos fatos geradores levantados pela Fiscalização, lançamento no valor de R\$ 2.162.021,05 (dois milhões, cento e sessenta e dois mil, vinte e um reais e cinco centavos).

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:

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.*

*Os valores pagos aos empregados gestores a título de participação dos resultados, desvinculados das metas e demais critérios estabelecidos para os demais empregados da empresa possuem natureza remuneratória, integrando o salário-de-contribuição, independentemente da forma legal utilizada.*

*MULTA DE MORA. RETROATIVIDADE DA NORMA BENIGNA*

*O cálculo para aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado definitivamente na data da quitação do débito, comparando-se a legislação vigente a época da infração com os termos da Lei nº 11.941/2009.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Não satisfeita com a decisão proferida, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. e seguintes), pleiteando em suma:

- a) A suspensão do crédito tributário nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional – CTN
- b) O reconhecimento da possibilidade de haver diferenciação nas formas de pagamento de Participação nos Lucros e Resultados entre os Gestores e demais empregados
- c) O reconhecimento da clareza e da objetividade das determinações do PRL formulado
- d) A nulidade do lançamento em razão da impossibilidade de aceitação da glosa integral dos valores pagos aos Gestores a título de PLR, pois, uma vez desqualificada as regras para esse pagamento, subsidiariamente, deveriam ser aplicadas as disposições referentes aos demais empregados, as quais se encontram planamente válidas, devendo, portanto, servir de base para o cálculo da participação dos Diretores, Gerentes e Coordenadores.

Assim, vieram os autos a este Conselho de Contribuintes por meio de Recurso Voluntário. LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 1

9/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 24/07/2012 por LUZILMAR XIMENES MESQUITA MATOS

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.

### Do Mérito

#### **Da regularidade dos critérios de distribuição formulados no Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR.**

Em seu Recurso, a Recorrente pleiteia o reconhecimento da regularidade do seu Programa de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, de forma a não incidir a contribuição previdenciária sobre as verbas destinadas à concessão dos benefícios em razão do grau de incidência de incapacidade laboral em decorrência dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre pagamentos a segurados empregados a título de Participação nos Resultados, em virtude da inexistência de quaisquer fatos geradores que dessem causa à incidência daquela contribuição.

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 descharacteriza 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, consequentemente, 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, fera 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.

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 apresentam um eminentemente 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, o que é verificado no PLR ora em análise.

Além do mais, não procede o argumento do Fisco de que o fato de os gestores receberem, a título de participação nos resultados na presente empresa, valores tomados como parâmetros resultados de outras empresas, embora pertencentes ao mesmo grupo econômico, enalteceria o suposto tratamento diferenciado a eles conferidos.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece como requisito de validade para o PLR a negociação entre a empresa e os empregados ao longo do processo de elaboração, o que ocorre no caso concreto e é, inclusive, atestado pelo Relatório Fiscal que afirma que a celebração do referido Programa de Distribuição de Lucros e Resultados teve a participação da comissão indicada pela empresa, a comissão escolhida para representar os funcionários (empregados), além da participação de um membro indicado pelo Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Caxias do Sul, representando também os funcionários, estando, portanto, devidamente preenchido o requisito legal em comento.

O fato de ter sido estabelecido como critério de aferição das metas realizadas fatores não internos da própria empresa, porém não totalmente alheios, já que pertinentes ao grupo empresarial, não macula o PLR em análise.

Ora, a afirmação de que o critério atinente ao grupo empresarial confrontaria a exigência legal de que o PLR fosse discutido entre empregados e a mesma empresa não tem

negociou os termos dos critérios. Se um destes toma como base dados do grupo empresarial, não há qualquer irregularidade na formalização do acordo.

Por outro lado, não se pode perder de vista que as empresas do mesmo grupo econômico apresentam relações bastante próximas, tanto que o Fisco sempre as considera conjuntamente na ocasião do lançamento, até por imposição legal, já que teriam um mesmo comando de decisões, às vezes até com mesma administração.

Estabelecer que os resultados alcançados por outra empresa do grupo econômico sirvam de critério para aferição da participação nos lucros e resultados é medida condizente com a própria sistemática adotada pela legislação previdenciária e trabalhista, já que tratam as empresas como solidárias e intrinsecamente relacionadas umas as outras, inclusive quanto aos fatos geradores das contribuições.

Destarte, como os dispositivos insertos na Lei 10.101/2000 foram devidamente observados pela Recorrente, não há, no caso concreto, o dever de recolher a contribuição previdenciária incidente sobre as verbas repassadas a título de PLR, em virtude da ausência de fato gerador de obrigação principal, pois o PLR da Recorrente obedeceu aos critérios legalmente exigidos.

Todavia, consta nos autos, inclusive reconhecido pela própria empresa Recorrente que, em alguns períodos, o valor repassado a título de verbas decorrentes do PLR excedeu as quantias previstas no próprio programa pela Recorrente formulado, devendo, portanto, apenas sobre a parcela excedente, haver incidência da contribuição previdenciária correspondente, em razão de seu caráter remuneratório.

### **Da aplicação de penalidade benéfica**

#### **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 9/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por MARCELO OLIVEIR

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

9/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 24/07/2012 por LUZILMAR XIMENES MESQUITA MATOS

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.

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 substitui 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 aos fatos geradores ocorridos até novembro/2008, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

### **Da Conclusão**

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, mantendo o lançamento apenas sobre os valores repassados a título de PLR que ultrapassaram os limites no programa pela Recorrente formulado, bem como para determinar aplicação da penalidade mais benéfica aos fatos geradores ocorridos até novembro/2008, cotejando-se as redações anterior e atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de maio de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes