



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

Processo nº 19740.000668/2008-87
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301 - 002.858 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria Participação nos Lucros e Resultados
Recorrente AZUL COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – PLR. VALOR FIXO PAGO DESVINCULADO DO ATINGIMENTO DE METAS OU RESULTADOS. IRREGULARIDADE. INCLUSÃO NO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O Programa de Participação nos Lucros e Resultados -PLR tem como finalidade integrar os empregados nos resultados positivos da empresa e incentivá-los a buscar o melhor desempenho, sendo a previsão de metas ou alcance de lucro ou resultados, individuais ou coletivos, requisitos necessários à regularidade do PLR.

A previsão de pagamento de um valor fixo desvinculado do atingimento de qualquer meta ou resultado configura-se como remuneração para efeito de incidência da contribuição previdenciária, por não se coadunar com o propósito constitucional do instituto.

AUXÍLIO EDUCAÇÃO AOS EMPREGADOS. REEMBOLSO DE DESPESAS COM FACULDADE. POSSIBILIDADE.

O art. 28, §9º, “t” da Lei nº 8.212/1991 prevê a exclusão do salário de contribuição dos valores pagos aos empregados para custeio de despesas com educação básica e superior, incluindo neste cursos de graduação ou de especialização.

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 referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº

9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, 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 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão da não integração ao Salário de Contribuição dos valores referentes ao pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento ao recurso, na questão da não integração ao Salário de Contribuição dos valores referentes ao pagamento do auxílio educação, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em anular o lançamento por vício formal; 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). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), 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 da AZUL COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS, por ter esta empresa deixado de recolher a contribuição previdenciária devida pela empresa e SAT sobre os valores pagos a segurados a título de Participação nos Lucros e Resultados (empregados), Reembolso Faculdade (empregados), Previdência Privada (empregados e diretores) e Prêmios (empregados e diretores), conforme se infere do Relatório Fiscal às fls. 145/165.

Apresentada impugnação às fls. 371/407, foi mantido o lançamento fiscal pela decisão ora recorrida (fls. 505/517), cuja ementa assim dispôs:

**Assunto: Contribuições Sociais
Previdenciárias**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/07/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

0/07/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 15/10/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 15/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004.

Salário de Contribuição - Incidência.

Integra o salário de contribuição do segurado o pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a lei específica.

Integra o salário de contribuição o valor relativo a curso superior, graduação e pós-graduação, de que tratam os art. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996.

Integra o salário de contribuição do segurado o pagamento de plano de previdência complementar não disponível a todos os empregados e diretores da empresa.

Os prêmios terão natureza salarial e integrarão o salário-de-contribuição, desde que remunerem um trabalho executado e sejam pagos aos empregados que cumprirem a condição estipulada individual ou coletivamente.

Ganhos Eventuais.

As importâncias recebidas a título de ganhos eventuais não integram o salário de contribuição somente quando expressamente desvinculados do salário por força de lei.

Arguição de Inconstitucionalidade.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis e atos normativos é prerrogativa do Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pela Administração Pública.

Lançamento procedente.

Irresignada, interpôs o contribuinte Recurso Voluntário (fls. 524/561) contra a decisão acima transcrita. Em seguida, apresentou petição às fls. 573/574, requerendo desistência parcial do recurso, mantendo-o apenas no tocante às verbas pagas a título de PLR e Reembolso Faculdade, de modo que suas razões recursais podem ser resumidas às seguintes:

- 1) A previsão de pagamento de uma parcela fixa não contraria a legislação sobre o PLR, não tendo sido apurado pela fiscalização se a empresa auferiu lucro ou não para tal pagamento;
- 2) O requisito legal de que o PLR tem que ser precedido por negociação coletiva de trabalho entre empresa e empregados teria sido satisfeita pela Convenção Coletiva de Trabalho;
- 3) O art. 7º, XI da Constituição Federal é auto aplicável;
- 4) Os valores recebidos a título de PLR o foram eventualmente, recaiando na hipótese do art. 28, §9º, alínea “e”, item 7 da Lei nº 8.212/1991;
- 5) O reembolso dos valores pagos aos empregados referente aos cursos de graduação e MBA enquadra-se na hipótese contida no art. 28, §9, “t” da Lei nº 8.212/1991, abrangendo, também, educação superior.

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

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Do Mérito

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o Recurso tempestivo, passo ao seu exame.

Do 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 ou Resultados – PLR, cujos pagamentos foram considerados como verbas remuneratórias tributáveis pela contribuição previdenciária.

Narra o Relatório Fiscal que os pagamentos efetuados àquele título fundamentaram-se na Convenção Coletiva de Trabalho específica sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados e de Capitalização em 2003.

Segundo previsto na Cláusula 2ª da Convenção, no encerramento do exercício, em 31/12/2003, todos os empregados em efetivo exercício receberiam, uma única vez, no prazo de pagamento da remuneração de janeiro/2004, a importância fixa de R\$ 950,00.

Já a Cláusula 3ª da referida Convenção previa que, apresentando a empresa lucro líquido ou resultados nos balanços de 31/12/2003 e tivessem disponibilidade financeira, efetuariam até 31/07/2004 o pagamento, de uma única vez, da importância equivalente a 40% do salário base previsto na Convenção Coletiva, acrescidos do valor fixo de R\$ 286,00 aos empregados admitidos até 31/12/2002 e em efetivo exercício em 31/12/2003, limitada a soma a R\$ 3.480,00.

Afirma o AFRFB que não havia qualquer critério para pagamento do montante fixo de R\$ 950,00, previstos na Cláusula 2ª da Convenção Coletiva independentemente de qualquer lucro ou resultado.

Entendeu, portanto, que somente a segunda parcela paga até 31/07/2004 é que teria observado o disposto na Lei nº 10.101/2000, o que não teria ocorrido com a primeira parcela de R\$ 950,00, paga juntamente com a remuneração de janeiro/2004.

Para se aferir a tributação das verbas pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa, deve-se ter em mente o instituto previsto pela Constituição Federal, no seu art. 7º, XI, que previu como direito do trabalhador a “*participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei*”.

Sendo norma constitucional de eficácia limitada, foi necessária a edição da Lei nº 10.101/2000 para disciplinar o PLR. Ocorre que referida Lei 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.

Assim, a partir do escopo constitucional e das normas legais atinentes ao tema, verifica-se se o PLR 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. O 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 PLR é, portanto, um tipo de remuneração flexível, pois é influenciado pelos resultados da produtividade, pela performance da empresa com relação a seu lucro.

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.

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.

No caso dos autos, os valores autuados referem-se à parcela fixa, prevista no valor de R\$ 950,00 paga a todos os empregados da empresa, tendo como único critério estar o empregado em efetivo exercício em 31/12/2003.

Ora, esse valor fixo foi previsto independentemente do alcance de qualquer meta individual ou coletiva. Ainda que seja possível a previsão de pagamento de PLR sem que haja lucro, com vinculação apenas em resultados determinados, deveriam estes ter sido dispostos no PLR como critério para pagamento do valor fixo de R\$ 950,00, o que não ocorreu no caso. Não existe vinculação com qualquer meta, lucro ou resultado, o que impede o reconhecimento de que aquela verba teria feição de participação nos lucros e resultados da empresa.

Já expressei, por vezes, entendimento de que seria possível a fixação de pagamento mínimo em caso de atingimento de meta pessoal, ainda que a geral da empresa não fosse alcançada, pois isto serviria como incentivo ao empregado a buscar os melhores resultados para a empresa, sem desconsiderar os esforços empreendidos.

Contudo, no caso em comento, não existe qualquer meta objetiva ou incentivo aos empregados, já que estes receberiam independentemente de qualquer esforço adicional.

Não cabe, portanto, a alegação da Recorrente de que a fiscalização deveria verificar se efetivamente não ocorreu lucro na empresa, pois a fiscalização não afirmou que a verba não poderia ser enquadrada como PLR porque não teria se verificado o resultado positivo, mas sim porque o pagamento se daria independentemente de qualquer resultado.

O erro ocorreu na própria norma que o fundamentou (Cláusula 2ª da Convenção), e não no momento da aferição dos critérios para pagamento, o que torna irrelevante a verificação dos fatos que o circundam.

Do Reembolso-faculdade

Ao contrário do que afirmado pela fiscalização, a exclusão do salário de contribuição dos valores pagos aos empregados a título de auxílio educação compõe toda a educação, inclusive superior, pois se refere a curso de capacitação e qualificação profissional, previsto no art. 28, §9º, “t” da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores em comento:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...).

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

Além de estar previsto em norma expressa do texto legal, o intuito do legislador, de incentivar o custeio e investimento na capacitação da mão-de-obra, é também

alcançado através do pagamento de cursos de especialização ou de graduação em nível superior.

Este é o entendimento deste CARF, que já foi firmado no julgamento do Recurso Voluntário, cuja decisão transcreve-se abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...).

BOLSA DE ESTUDO. EDUCAÇÃO SUPERIOR. CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL. EXCLUSÃO DE VALORES. Serão excluídos da base de cálculo da contribuição social previdenciária os valores pagos pelos empregadores a título de educação, estando incluídos cursos de graduação, pós graduação, de línguas estrangeiras, tendo em vista que esses estão destinados à capacitação profissional do trabalhador, não retribuindo os serviços prestados por esses. FPAS. REENQUADRAMENTO. Caso seja feito enquadramento incorreto na Tabela de Códigos FPAS, prevista no Anexo III, da IN SRP nº 03/2005, a RFB, por meio de sua fiscalização, fará a revisão do enquadramento efetuado pelo sujeito passivo, observadas as atividades por ele exercidas. Recurso Voluntário Provido. (Recurso Voluntário 898318, processo 10166.721622/2009-82, Quarta Câmara, Segunda Seção de Julgamento, acórdão 2403-000.611).

É bem verdade que a legislação exige que o benefício seja extensivo a todos os empregados da empresa. Contudo, não se tem notícia nos autos, até porque não apontado pela fiscalização, de que apenas parcela dos empregados e diretores tenha acesso.

Deste modo, sendo omissa o relatório fiscal sobre este ponto, presume-se que o contribuinte teria cumprido dita exigência, pois do contrário deveria ter havido a indicação expressa pelo AFRFB.

Assim, neste ponto, deve ser reformada a decisão recorrida.

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 previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que sejam excluídas do lançamento as parcelas referentes aos valores pagos aos empregados e diretores a título de reembolso faculdade, bem como para que seja aplicada a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, caso seja mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes