



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

**Processo n°** 10140.720509/2011-92  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-003.379 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de maio de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** FIBRIA-MS CELULOSE SUL MATO-GROSSENSE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA ABONO. ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA

O "abono único", concedido aos empregados em atividade, mediante acordo coletiva de trabalho, pago sem habitualidade, não ostenta caráter salarial, mas, sim, indenizatório. Em razão disso, não integra o salário-de-contribuição, nos termos do disposto no art. 28, § 9º "e", item 7, da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO *IN NATURA*. EMPREGADOR QUE NÃO INSCRITO NO PAT. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AJUDA DE CUSTO (AJUDA INSTALAÇÃO). AJUDA ALUGUEL. PAGAMENTO COM HABITUALIDADE. INCIDÊNCIA.

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo quando, embora em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, é pago com habitualidade.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GRATIFICAÇÕES EVENTUAIS. NÃO INCIDÊNCIA

As gratificações eventuais representam ganhos eventuais podem ser pecúnia ou em utilidade, não sofrendo a incidência da contribuição previdenciária. Inteligência do art. 28 §9º, alínea "e", item 8, da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PAGAMENTOS REALIZADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA..

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Não tendo a contribuinte apresentado documentação comprobatória de seu direito ou argumentação, deve ser mantida a autuação pelos seus próprios fundamentos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CÓDIGO FPAS. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. PROCEDÊNCIA. PROVAS APRESENTADAS.

O enquadramento no código FPAS e a definição da alíquota a ser utilizada para fins de recolhimento da contribuição do GIILRAT são de responsabilidade da empresa. A inexatidão destas informações pode ser verificada em procedimento de fiscalização, tendo no presente caso ocorrido o reenquadramento da contribuinte em outro código FPAS. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Tendo a contribuinte apresentado documentação comprobatória de seu direito, deve ser mantido o enquadramento no código FPAS por ela informado, sendo por consequência, afastado o reenquadramento realizado pela fiscalização. Assim, devem ser afastadas as contribuições decorrentes do reenquadramento do FPAS.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO.

A multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal (art. 113) e, assim, o crédito tributário (artigo 139), estando sujeita à incidência de juros de mora (artigo 161, todos do CTN).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o abono e auxílio alimentação, e reconhecer como correta a classificação com o código FPAS 604 (Produtor Rural PJ e Agroindústria sujeita a contribuição substitutiva) ao estabelecimento inscrito sob o CNPJ nº 36.785.418/0001-07, até março/2009. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre as gratificações, vencido o Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, que negou provimento nesse ponto. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso para manter a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (Relator) e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que deram provimento nessa matéria. Designado o Conselheiro Márcio Henrique Sales Parada para redigir o voto vencedor na parte em que foi vencido o Relator. Fez sustentação oral, pelo contribuinte, o advogado Francisco Carlos Rosas Giardina, OAB/DF nº 41.765.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator.

(assinado digitalmente)

Márcio Henrique Sales Parada - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Martin da Silva Gesto, Márcio Henrique Sales Parada, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dílson Jatahy Fonseca Neto e Márcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10140.720509/2011-92, em face do acórdão nº 04-26.409, julgado pela 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto em parte o relatório da DRJ de origem, que assim os relatou:

### OBJETO

*Tratam o presente processo de impugnação à exigência formalizada mediante as seguintes peças fiscais:*

*Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.304.532-8, através do qual se exige o valor consolidado em 18/04/2011 de R\$ 13.208.203,32, assim discriminado:*

Rubrica	Valor (R\$)
Valor Atualizado	7.450.112,38
Juros	1.525.592,97
Multa de Mora	637.687,69
Multa de Ofício	3.594.810,28
<b>Valor Consolidado em 18/04/2011</b>	<b>13.208.203,32</b>

*A exigência se refere à contribuição da empresa sobre a remuneração dos empregados, contribuintes individuais e cooperados que lhe prestaram serviços por intermédio de cooperativas de trabalho, bem como a contribuição para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa.*

*Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.304.533-6, através do qual se exige o valor consolidado em 18/04/2011 de R\$ 1.056.951,21, assim discriminado:*

Rubrica	Valor (R\$)
Valor Atualizado	619.518,22
Juros	137.302,84
Multa de Mora	77.415,76
Multa de Ofício	222.714,39
Valor Consolidado em 18/04/2011	1.056.951,21

*A exigência se refere à contribuição dos segurados empregados e dos contribuintes individuais, descontada pela empresa, incidentes sobre suas remunerações.*

*Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.304.534-4, através do qual se exige o valor consolidado em 18/04/2011 de R\$ 1.900.465,19, assim discriminado:*

Rubrica	Valor (R\$)
Valor Atualizado	1.075.419,35
Juros	222.889,40
Multa de Mora	96192,07
Multa de Ofício	505.964,37
Valor Consolidado em 18/04/2011	1.900.465,19

*A exigência se refere à contribuição da empresa para terceiros, Salário- Educação, SENAR, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE.*

*Auto de infração por descumprimento de obrigação acessória nº 37.304.535-2, através do qual se exige multa por ter a empresa apresentado GFIP com omissões ou incorreções, no valor de R\$ 335.185,40 (Fundamento legal Lei 8.212/91, art. 32, § 5º).*

*Auto de infração por descumprimento de obrigação acessória nº 37.304.536-0, através do qual se exige multa por ter a empresa apresentado GFIP com omissões ou incorreções, no valor de R\$ 103.120,00 (Fundamento legal Lei 8.212/91, art. 32- A, caput, inc. I e §§ 2º e 3º).*

[...]

### IMPUGNAÇÃO

*A empresa apresentou a impugnação, recepcionada em 09/06/2011, fl. 261, com a juntada de documentos comprobatórios e alegações, com amplas citações doutrinárias e jurisprudenciais, conjunto do qual se extraem os seguintes pontos relevantes para apreciação do litígio:*

### ABONO

*Com referência ao abono, argumenta que não possui natureza salarial, conforme disposto no art. 28, § 9º “e”, item 7, da Lei 8.212/91, por ser expressamente desvinculado do salário, conforme cláusula trigésima sétima do acordo coletivo de trabalho celebrado em 07/10/2008 entre a empresa e o sindicato dos trabalhadores rurais de Três Lagoas. A referida cláusula estabeleceu um pagamento indenizatório de R\$ 650,00 aos*

*trabalhadores, e a cláusula segunda, parágrafo primeiro estipulava o pagamento de um abono especial.*

*Prossegue salientando a falta de habitualidade do abono, que foi cumprida a condicionante legal para a não incidência das contribuições, repudia a exigência do art. 214, § 9º, inc. V, “j”, do Decreto 3.048/99, por inovar em relação ao estabelecido legalmente e defende a significação mais ampla do termo “lei”, que abrangeria as convenções e acordos coletivos de trabalho.*

#### *AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO*

*Ao fundamento de que seria necessária a inscrição no programa de alimentação do trabalhador para afastar a incidência das contribuições sobre essa verba, opõe-se a empresa aduzindo que tal exigência é ilegal e o fornecimento de alimentação in natura não deve sofrer tributação, esteja o empregador inscrito no PAT ou não.*

#### *AJUDA DE CUSTO*

*Referindo-se ao art. 28, § 9º, alínea “g”, da Lei 8.212/91 e ao art. 470 da CLT, às condições contratuais, e à localização do estabelecimento fabril, defende a impugnante que os pagamentos a título de ajuda de custo tem caráter indenizatório e não podem servir à base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

#### *GRATIFICAÇÕES*

*Após inicialmente desmistificar o significado do termo “gratificações”, argui a falta de habitualidade em sua concessão, e a apenas alguns funcionários, o que entende excluir sua natureza salarial e, conseqüentemente, a incidência das contribuições exigidas, embora ressalve que, em alguns casos os valores pagos sob essa rubrica relacionavam-se a indenização por conta de rescisão contratual, sobre as quais tampouco incidiriam.*

#### *PAGAMENTOS A CONTRIBUINTE INDIVIDUAL*

*A impugnante estende toda a argumentação expendida em relação às verbas previamente tratadas aos pagamentos aos contribuintes individuais.*

#### *MASSA SALARIAL*

*Neste ponto, defende a impugnante estar correto o enquadramento FPAS 604 (Produtor Rural PJ e Agroindústria sujeita a contribuição substitutiva), do estabelecimento 36.785.418/0001-07 vez que a Fábrica de Celulose foi construída entre o final de 2006 e março de*

2009, e somente em “meados de 2007 é que a Impugnante alterou o código FPAS para 507 (Indústria) , ao passo que, anteriormente, era pessoa jurídica que se dedicava somente à atividade de produção rural”.

*APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO*

*Discorda a impugnante da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, os quais pede, caso não seja cancelado o crédito tributário, sejam excluídos, já que sua aplicação carece de base legal, conforme a interpretação que propugna.*

*PEDIDO*

*Por fim, requer:*

*Por todo o exposto, serve-se a Impugnante da presente para requerer que sejam os Autos de Infração completamente cancelados em todos os seus efeitos.*

*Subsidiariamente, caso não sejam integralmente cancelados os lançamentos, requer, ao menos, seja cancelada a incidência dos juros de mora sobre as multas de ofício, conforme entendimento pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

*Protesta ainda a Impugnante por todos os tipos de provas admitidas em direito, notadamente a juntada de novos documentos necessários à elucidação do alegado.*

*Documentos que acompanham a impugnação constam às f. 294-1102.*

*É o relatório.*

A 4ª. Turma da DRJ/CGE entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pela contribuinte.

Inconformada com a improcedência da impugnação, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 1293/1338, onde são reiterados os argumentos já lançados na impugnação. Ainda, é apresentado novo documento (contrato fábrica de celulose), às fls. 1330/1332.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

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

Autenticado digitalmente em 08/07/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 08

/07/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 09/07/2016 por MARTIN DA SILVA G

ESTO, Assinado digitalmente em 18/07/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA

Impresso em 18/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Haja vista que não há preliminares suscitadas pela contribuinte, inicia-se a análise do mérito do presente recurso.

### **1. Abono**

Argumenta a recorrente que o abono pago aos seus empregados não possui natureza salarial, conforme disposto no art. 28, § 9º “e”, item 7, da Lei 8.212/91, por ser expressamente desvinculado do salário.

Esclarece a recorrente que o abono está previsto na cláusula 37a. (trigésima sétima) do acordo coletivo de trabalho celebrado em 07/10/2008 entre a empresa e o sindicato dos trabalhadores rurais de Três Lagoas. A referida cláusula estabeleceu um pagamento indenizatório de R\$ 650,00 aos trabalhadores, e a cláusula 2a. (segunda), parágrafo primeiro estipulava o pagamento de um abono especial.

Portanto, há 2 (dois) tipos de abono, estando um previsto na cláusula trigésima sétima (fl. 335) do acordo coletivo realizado entre a Recorrente e o sindicato respectivo. E outro, denominado abono especial, está previsto no parágrafo primeiro cláusula segunda (fl. 326) do referido acordo coletivo. Ainda, importa referir que a natureza jurídica do abono único não se altera se este é pago por força de acordo ou convenção coletiva.

Assim, verifica-se que não há habitualidade do abono em questão, também não ocorre a remuneração pelo trabalho dos empregados, logo deve ser considerado como hipótese de não-incidência de contribuição previdenciária, por não integrar o salário-de-contribuição, nos termos do disposto no art. 28, § 9º “e”, item 7, da Lei 8.212/91.

### **2. Auxílio alimentação**

Ao fundamento de que seria necessária a inscrição no programa de alimentação do trabalhador para afastar a incidência das contribuições sobre essa verba, opõe-se a Recorrente aduzindo que tal exigência é ilegal e o fornecimento de alimentação *in natura* não deve sofrer tributação, esteja o empregador inscrito no PAT ou não.

Compartilho do entendimento no sentido de que o pagamento do auxílio alimentação “*in natura*” não sofre a incidência da contribuição previdenciária, haja vista a ausência de sua natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no PAT. De tal modo, a empresa visa a proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais.

Corroborando o posicionamento ora exposto, tem-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificando o entendimento no sentido de que o pagamento *in natura* do auxílio alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no PAT - Programa de Alimentação ao Trabalhador. Neste sentido, temos os seguintes Precedentes do STJ: EREsp

603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006.

Ressalta-se que a concessão da alimentação é desvinculada do salário por força do disposto no art. 28, § 9º “e”, item 7, da Lei 8.212/91. Ainda, merece destacar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aprovou parecer vinculativo em que atesta:

*"Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.*

[...]

*Ocorre que o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente no âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o pagamento in natura do auxílio-alimentação, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir verba de natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entende o Colendo Superior Tribunal que tal atitude do empregador visa tão-somente proporcionar um incremento à produtividade e eficiência funcionais. [...]"*

*(Parecer n. 2117 de 10/11/2011, Despacho do Ministro de Estado da Fazenda de 22/11/2011, publicado em 24/11/2011)*

De tal modo, deve ser afastada a incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio alimentação, com base no disposto no art. 28, § 9º, “e”, item 7, da Lei 8.212/91, por este não integrar o salário-de-contribuição.

### **3. Ajuda de custo**

Referindo-se ao art. 28, § 9º, alínea “g”, da Lei 8.212/91 e ao art. 470 da CLT, às condições contratuais, e à localização do estabelecimento fabril, defende a recorrente que os pagamentos a título de ajuda de custo tem caráter indenizatório e não podem servir à base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Exige a legislação que, para não integrar o salário-de-contribuição, necessário que a ajuda de custo seja realizado em parcela única e seja ela paga exclusivamente em decorrência de mudança do local de trabalho do emprego, na forma do art. 470 da CLT.

A recorrente sustenta que todas as ajudas de custo foram pagas em decorrência da mudança de seus empregados para a cidade onde fica a sua filial, em Três Lagoas, local que possuiu a sua fábrica de celulose. Argumenta que anexou, quando da

impugnação, em fls. 926/929 documento denominado "Condições Contratuais", onde é apresentados os benefícios aos empregados da recorrente.

Verifica-se no referido documento que há critérios claros e objetivos para fixação do valor da ajuda de custo (ajuda instalação), todavia estes não são únicos, sendo eles pagos por até três anos, inclusive. Ainda, há diversos pagamentos de aluguéis, pagos com habitualidade (não eventual). às fls. 1148/1149, em tabela elaborada pelo ilustre relator do acórdão da DRJ, verifica-se que um empregado recebeu a ajuda de custo em quase todos os mês objeto da autuação (de 24 meses que são o objeto do AI, somente em 1 mês é que o referido empregado não recebeu ajuda de custo). igualmente, há diversos outros empregados que receberam por 20, 21 e 22 meses (em relação aos 24 que são objeto de autuação).

Portanto, a ajuda de custo (ajuda de instalação) não visa a indenizar o empregado pelos custos da mudança, mas sim vem a compor a remuneração do empregado nos primeiros anos junto a empresa.

#### 4. Gratificações

A recorrente alega a falta de habitualidade na concessão da gratificação e que a mesma só é paga a alguns funcionários. Ainda, que em alguns casos o referido pagamento decorreu por indenização por conta de rescisão contratual.

Em recente julgado deste Conselho, assim restou decidido quando do julgamento, pela 1a. Turma Ordinária da 4a. Câmara da 2a. Seção de Julgamento, em sessão de 16 de fevereiro de 2016:

*ISENÇÃO. GANHOS EVENTUAIS. Os ganhos eventuais podem ser em pecúnia ou em utilidades e não sofrem incidência de contribuição previdenciária. Art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91.*

*GANHOS EVENTUAIS. CONCEITUAÇÃO. A isenção contida no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91, não estabelece como condição que o pagamento decorra de liberalidade do empregador. Diferentemente da CLT, que estipula em seu artigo 457, parágrafo 1o, que as gratificações ajustadas integram o salário - e, portanto, as por liberalidade não -, a questão relativa ao ajuste prévio do pagamento não consta da legislação previdenciária - conceituar eventualidade como decorrente do fortuito, de liberalidade ou da área incompatível com as características da remuneração.*

*(Acórdão nº 2401-004.107. Relator André Luís Mársico Lombardi)*

Acrescento ainda que diversos destes pagamentos foram realizados para empregados que tiveram a rescisão de seu contrato de trabalho, possuindo assim esta gratificação nítido caráter de indenizar a perda do emprego.

Diante disto, compreendo que os pagamentos realizados sem habitualidade, ainda que por mera liberalidade do empregador, não sofrem a incidência de contribuição previdenciária por não comporem o salário-de-contribuição, o que se fundamenta pelo disposto no art. 28, § 9º, “e”, item 7, da Lei 8.212/91, por este não integrar o salário-de-contribuição.

### **5. Pagamentos a contribuinte individual**

A recorrente estendeu toda a argumentação expendida em relação às verbas previamente tratadas aos pagamentos aos contribuintes individuais.

A decisão da DRJ foi no sentido que os pagamentos a terceiros, por serviços prestados, constituem base de cálculo das contribuições, independentemente da denominação atribuída.

Não vislumbro razões para alterar a decisão da DRJ, haja vista que o recorrente não apresentou elementos suficientes para possibilitar a reforma do acórdão recorrido.

Salienta-se que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Assim, não tendo a contribuinte apresentado documentação comprobatória de seu direito ou argumentação, deve ser mantida a autuação pelos seus próprios fundamentos.

### **6. Reenquadramento do código FPAS**

Neste ponto, defende a recorrente estar correto o enquadramento FPAS 604 (Produtor Rural PJ e Agroindústria sujeita a contribuição substitutiva), do estabelecimento 36.785.418/0001-07 vez que a Fábrica de Celulose foi construída entre o final de 2006 e março de 2009, e somente em “*meados de 2007 é que a Impugnante alterou o código FPAS para 507 (Indústria) , ao passo que, anteriormente, era pessoa jurídica que se dedicava somente à atividade de produção rural*”.

Entendeu a DRJ de origem que “*Embora afirme a empresa que a Fábrica de Celulose foi concluída em março de 2009, nenhum documento trouxe para comprovar o afirmado*”. E que:

*"Quanto ao contrato de fornecimento de fábrica de celulose, deixou de ser juntado seu anexo 3, justamente o relativo ao cronograma de fornecimento. A alteração contratual de 26 de março de 2008, por sua vez, já contemplava a atividade de fabricação de celulose."*

Para provar o alegado, apresenta a recorrente em anexo a este recurso voluntário, documento novo, qual seja, o contrato da fábrica de celulose, às fls. 1330/1332. Os documentos anexados pela contribuinte em recurso voluntário devem ser recebidos nesta fase processual pelo princípio da verdade material. Além disso, a recorrente havia já juntado outros documentos, estes referentes as licenças concedidas, que também corrobora seu direito.

Assim, tendo a recorrente anexado o cronograma de entrega, verifica-se que somente em abril de 2009 é que inicia o "período de fiscalização da fábrica de polpa celulósica" (fl. 1332), fez prova de sua alegação, de modo que é possível concluir que não exercia a atividade industrial antes de tal data.

Desta forma, deve ser reformado o acórdão ora recorrido, devendo o estabelecimento inscrito sob o CNPJ nº 36.785.418/0001-07 ser classificado com o código FPAS 604 (Produtor Rural PJ e Agraoindústria sujeita a contribuição substitutiva) até março/2009, inclusive. Deste modo, devem ser afastadas as contribuições decorrentes do reenquadramento do FPAS.

## 7. Juros de mora sobre a multa de ofício

Discorda a recorrente da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, os quais pede, caso não seja cancelado o crédito tributário, sejam excluídos.

Este Conselho já apreciou a presente matéria, no Acórdão nº 1102-00.060 (julgado na sessão de 28/08/2009), a Conselheira Sandra Maria Faroni, bem sintetiza o argumentação que permite a conclusão não incidência dos juros sobre a multa de ofício, vejamos:

*“A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais). De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.*

*O Decreto-lei nº 1.736/79 determinou a incidência dos juros de mora sobre o "valor originário" , definindo como "valor originário" o débito, excluídas apenas as parcelas relativas a correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargo do DL 1.025/69. Ou seja, não previu a exclusão da multa de ofício.*

*O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.*

*Além dos artigos 2º e 3º do DL 1.736/79, tratam dos juros de mora os seguintes dispositivos de leis ordinárias: Lei 8.383/91, art. 59; Lei 8.981/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 5º, § 3º, art. 43,*

*parágrafo único e art. 61, § 3º, Lei nº 10.522/2002, (cuja origem foi a MP 1.621-31/98), arts. 29 e 30.*

*O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que:*

*(a) a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo; (b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora.*

*O artigo 30 da Lei 10.522/2002 determina a submissão, a partir de 10 de janeiro de 1997, a juros de mora calculados segundo a Selic, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994 e que não tenham sido objeto de parcelamento, e dos créditos inscritos na Dívida Ativa da União.*

*Em síntese, em se tratando de débitos de tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995 só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre multa no caso de multa lançada isoladamente; não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.”*

A fim de demonstrar o entendimento majoritário do CARF no sentido acima exposto, colaciono a ementa de diversos julgados:

*JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. — É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 1/01/1997, por absoluta falta de previsão legal. (Acórdão 202-16.397, sessão de 14.07.2005).*

*JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. (Acórdão 101- 96.008, sessão de 1/03/2007).*

*INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. (Acórdão 101-96.607, sessão de 06/03/2008).*

Inclusive há decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica pelo Acórdão 9101-00.722 (1a. Turma da CSRF), julgado na sessão de 8 de novembro de 2010, de relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias:

*RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.*

A fundamentação do referido acórdão da 1a. Turma da CSRF é de que a regra veiculada pelo art. 61 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à incidência de acréscimos moratórios sobre 'débitos decorrentes de tributos e contribuições', sendo certo que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo, de onde se extrai a conclusão de ser inaplicável os juros de mora a taxa Selic sobre a multa de ofício. Assim, a conclusão é de que a taxa SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/97.

Por tais razões, afasto a incidência dos juros aplicáveis sobre a multa de ofício.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para a) afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre abono, auxílio alimentação e gratificações; b) declarar como correta a classificação com o código FPAS 604 (Produtor Rural PJ e Agroindústria sujeita a contribuição substitutiva) ao estabelecimento inscrito sob o CNPJ nº 36.785.418/0001-07, até março/2009, inclusive, devendo ser afastadas as contribuições decorrentes do reenquadramento realizado pela fiscalização; c) afastar o juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

### **Voto Vencedor**

Márcio Henrique Sales Parada - Redator designado.

Peço licença para divergir do muito bem traçado voto do ilustre Conselheiro Relator, Martin da Silva Gesto, pontualmente na questão que trata da incidência dos juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

### **APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

De acordo com o artigo 113, § 1º do CTN, 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.

Entendo que obrigação e crédito tributário são duas faces da mesma moeda, sendo que o crédito nada mais é que a própria obrigação, tornada líquida, certa e exigível, pelo lançamento.

Nesse sentido, o artigo 139 do *Códex* estatui que *o crédito tributário* decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Mais adiante, o artigo 161 traz que *o crédito* não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Enquanto as obrigações acessórias tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer), a obrigação principal constitui-se sempre em "dar" uma importância em moeda. Mesmo sabendo que "multa" (sanção) não é tributo, conforme conceito disposto no artigo 3º do CTN, o legislador quis que a obrigação de dar, ou seja, aquela dita principal, tivesse como objeto tanto o tributo quanto a multa, dita "penalidade pecuniária". Está escrito no § 1º do artigo 113.

Assim, "crédito tributário", que tem a mesma natureza da obrigação que o precede, também conforme expresso no artigo 139, engloba tanto o tributo, quanto a multa, que a ele se vincula.

E esse "crédito tributário", ou seja, tanto o tributo quanto a multa, será acrescido de juros de mora, quando não pago no vencimento, como também está expresso no artigo 161.

A única diferença reside no termo *a quo* para aplicação dos juros. Sobre o tributo, desde o seu vencimento, na forma da lei; sobre a multa, desde a constituição do crédito, pelo lançamento, com a lavratura do auto de infração.

Não é possível que o valor da multa fique congelado no tempo. Assim, conclui-se que a multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal (art. 113) e, assim, o crédito tributário (artigo 139), estando sujeita à incidência de juros de mora (artigo 161, todos do CTN). Portanto, VOTO por **negar provimento ao recurso**, nessa parte.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada.