



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

**Processo n°** 15504.725544/2012-26  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-004.213 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de março de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO. PARCELAS DIVERSAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS  
**Recorrente** SAMARCO MINERACAO S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

ISENÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMPLEMENTAÇÃO DE AUXÍLIO-DOENÇA E BOLSAS DE ESTUDOS (REDAÇÃO ANTERIOR À LEI Nº 12.513/2011.)

As disposições legais sobre a isenção de contribuições previdenciárias nas hipóteses de complementação do auxílio-doença e do pagamento de bolsas de estudo (redação anterior à Lei nº 12.513/2011) condicionam o benefício à extensão à totalidade de empregados e dirigentes. O fato da interpretação da outorga de isenção ter de ser literal (artigo 111 do CTN) não implica a desconsideração de seu verdadeiro sentido. Se uma norma isentiva visa incentivar a concessão de um benefício de cunho social, o que se impede é a sua concessão de forma individualizada ou discriminatória. Se a diferenciação se deu entre situações em que a própria legislação social prevê um tratamento distinto, como na hipótese de contratação precária, a exclusão não se faz em ofensa à regra de isenção. Alínea *n* e *t* do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

**PRÊMIO POTESTATIVO. EXTENSÃO A TRABALHADORES E TERCEIROS.**

Pagamentos condicionados à potestatividade da empresa não integram o contrato de trabalho e, conseqüentemente, não constituem remuneração ou rendimento do trabalho.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.**

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária.

**RELATÓRIO DE VÍNCULOS. FINALIDADE INFORMATIVA.**

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

Súmula CARF nº 28 (VINCULANTE): O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

**INCIDÊNCIA OU NÃO DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. CONHECIMENTO DA MATÉRIA. REPERCUSSÃO IMEDIATA AO CONTRIBUINTE E NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

Deve ser conhecido o recurso voluntário quanto ao questionamento específico da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que incidente a partir da impugnação ao lançamento apresentada pelo contribuinte, independente de ser verificada a sua cobrança no momento da exigência dos débitos após os julgamentos de primeira e segunda instância, ou mesmo ao final do processo administrativo fiscal, sob pena de cerceamento ao direito de defesa e contraditório.

**MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.**

Tendo a multa de ofício natureza jurídica penalidade tributária, ela integra o conceito de crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sujeitando-se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, CONHECER do Recurso Voluntário. Vencidos o Relator e os Conselheiros CLEBERSON ALEX FRIESS e LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, que não conheciam da matéria referente à exclusão de juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro CARLOS ALEXANDRE TORTATO fará o voto vencedor quanto ao conhecimento da matéria. Quanto ao mérito do Recurso Voluntário: (i) Por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário quanto ao pedido de exclusão de juros de mora sobre a multa de ofício. Quanto ao mérito da referida matéria (juros de mora sobre multa de ofício), restaram vencidos os Conselheiros THEODORO VICENTE AGOSTINHO, RAYD SANTANA FERREIRA e CARLOS ALEXANDRE TORTATO, que davam provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro CARLOS ALEXANDRE TORTATO apresentará declaração de voto sobre a matéria; (ii) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento os valores relativos à "complementação ao valor do auxílio-doença". Vencidos os Conselheiros CLEBERSON ALEX FRIESS, ARLINDO DA COSTA E

SILVA e MARIA CLECI COTI MARTINS; (iii) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento os valores relativos ao "Prêmio Campo de Ideias". Vencido os Conselheiros CLEBERSON ALEX FRIESS e ARLINDO DA COSTA E SILVA; (iv) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento os valores relativos à "Bolsa Estudo". Vencido o Conselheiro ARLINDO DA COSTA E SILVA; (v) Por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário quanto à exclusão dos valores lançados a título de "Vale Livro". Vencidos os Conselheiros LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA, THEODORO VICENTE AGOSTINHO, RAYD SANTANA FERREIRA e CARLOS ALEXANDRE TORTATO, que davam provimento ao Recurso Voluntário quanto à referida rubrica; (vi) Por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário no tocante às demais matérias. Fez sustentação oral a Dra. Maria Isabel Bueno – OAB/SP 11.127.

(assinado digitalmente)

André Luís Mársico Lombardi – Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi (Presidente), Luciana Matos Pereira Barbosa (Vice-Presidente), Carlos Alexandre Tortato, Cleber Alex Friess, Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira, Maria Cleci Coti Martins e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trechos do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 1.253 e seguintes), que bem resumem o quanto consta dos autos:

*Trata-se de Auto de Infração por descumprimento de obrigações principais, consoante discriminação adiante esmiuçado. (sic!)*

### **Obrigações principais:**

a) **AI DEBCAD 51.023.599-9**, importando R\$ 686.771,15, motivado pelo lançamento das contribuições relativas à parte devida por outras entidades e fundos, ditos **terceiros**, com lastro em fundamentação legal contida no respectivo relatório FLD.

(...)

b) **AI DEBCAD 51.026.149-3**, importando R\$ 4.857.854,13, motivado pelo lançamento das contribuições relativas à **parte patronal sobre empregados e relativas ao GILRAT**, com lastro em fundamentação legal contida no respectivo relatório FLD.

(...)

*O relatório fiscal aduz que (fls. 35/64):*

### **PLR:**

(...) A partir da pontuação total (PE) de cada empregado, obtém-se, por meio da tabela do item 4.5.1 do acordo celebrado, a quantidade de salários a que faz jus cada um deles a título da PLR.

2.2.1.14- Por essa tabela do item 4.5.1 do acordo celebrado, verifica-se que a **quantidade máxima de salários que um empregado poderia atingir seja ele gerente ou não, é de 6 salários**, pontuação (PE) correspondente a 500 pontos, desde que a empresa alcançasse todas as metas propostas para ela (R A S equivalente a 500 pontos) e a meta individual dele também fosse atingida por completa (R A E de 500 pontos).

(...) comparando os valores efetivamente recebidos por **diversos empregados que ocupam cargos de nível gerencial** com os valores devidos a eles em função do Termo de Acordo sobre a PLR, constata-se que esses empregados **receberam**, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, **valores significativamente acima dos valores estipulados no referido Acordo**.

2.2.1.18- *Cita-se, como exemplo, **José Tadeu de Morais**, Diretor-Presidente da Samarco*

De acordo a planilha “Informações Consolidadas para o Cálculo da PLR Ano 2008” apresentada pela empresa, o seu Diretor-Presidente obteve uma pontuação individual (R A E) correspondente 411,40 pontos.

2.2.1.20- Como o resultado de avaliação da empresa para cargos de nível gerencial foi de 200 pontos, a pontuação total (PE) desse empregado, de acordo com a fórmula  $PE = (R A S \times 0,50) + (R A E \times 0,50)$ , é de PE 305,70 pontos, ou seja, resultado de  $(200 \times 0,50) + (411,40 \times 0,50)$ , que, arredondando-se para cima, chegase a 306 pontos.

2.2.1.21- Com essa pontuação, conforme consta da tabela 4.5.1 do acordo celebrado para o pagamento da PLR, José Tadeu **tem direito a 3,09 salários.**

2.2.1.22- Como o seu salário nominal de dezembro de 2008, referência para o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados de 2009, era de R\$ 60.000,00, José Tadeu **faria jus a receber em fevereiro de 2009, a título de PLR, o valor de R\$ 85.400,00.**

2.2.1.23- **Entretanto, foi pago a ele, conforme a folha de pagamento de fevereiro de 2009, rubrica 1155 Particip. Lucros e/ou Resultados, o valor de R\$ 753.600,00, o que corresponde a 12,56 salários nominais de dezembro de 2008 (R\$ 753.600,00 / R\$ 60.000,00 = 12,56), portanto, muito acima do valor de 3,09 salários a que ele teria direito pelo Acordo celebrado e também muito superior ao valor máximo (6 salários) que um empregado poderia receber se a pontuação máxima (500 pontos) fosse atingida.**

Essa **mesma situação** na qual a empresa pagou acima do estipulado no Termo de Acordo da PLR do exercício de 2008 a ser pago em 2009 **foi encontrada para diversos gerentes da empresa, ao passo que para os demais empregados, como já mencionado, a empresa pagou rigorosamente conforme esse instrumento.**

2.2.1.25- **Dessa forma, os valores pagos aos gerentes acima dos valores estabelecidos no acordo da PLR, ainda que intitulados de PLR, têm natureza de prêmio ou de gratificação, uma vez que não foram concedidos segundo critérios definidos no acordo celebrado, que levam em consideração os resultados ou lucros da empresa.**

2.2.1.26- O que se constatou foi que **a auditada utilizou-se da rubrica 1155 da sua folha de pagamentos, denominada Particip. Lucro e/ou Resultados, para conceder, além da Participação nos Lucros ou Resultados acordada com os representantes de seus empregados, gratificação adicional para os seus gerentes, concedida INDEPENDENTEMENTE do atingimento de qualquer meta ou resultado, ou seja, por mera liberalidade da empresa. (...)**

Ressalte-se que a tributação incidiu somente sobre a parcela recebida por cada gerente que foi além dos valores estipulados no Acordo celebrado com a comissão de representantes dos empregados da Auditada.

**C8 - COMPLEMENTAÇÃO AUXILIO DOENÇA - FPAS 540**

Para que o benefício relativo à complementação ao valor do auxílio-doença concedido pela empresa à parte de seus trabalhadores não se constitua base de incidência de contribuições previdenciárias, urge que o mesmo seja disponível à totalidade de seus empregados.

**2.2.2.6- Nos termos dos Acordos Coletivos de Trabalho, somente terão direito ao referido complemento os empregados que tenham, no mínimo 3 (três) meses de trabalho efetivo prestados à empresa, conforme cláusulas transcritas abaixo:**

Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa, a título de “complementação ao valor do auxílio-doença”, face à ausência de cobertura para todos empregados, **não se enquadra no previsto no art. 214, § 9º, inciso XIII do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.**

**2.2.3 Valores pagos a título do benefício de “Auxílio Escolar”:**

O referido benefício foi concedido pela empresa em **cumprimento ao contido em Acordos Coletivos Trabalho, conforme cláusulas transcritas abaixo:**

**A partir desta constatação foi solicitado à empresa através do Termo de Intimação Fiscal nº 05 de 19/04/2012 a apresentação de uma Relação analítica mensal dos empregados contemplados com o benefício “Vale-Livro-Material escolar”, contendo Nome completo, PIS valor e tipo. Em resposta a esta solicitação a empresa apresentou ofício datado em 30/05/2012 onde em seu item 06, dentre outros, esclarece: “que não há pagamento em dinheiro ao funcionário”, apresentando juntamente uma planilha contendo relação analítica dos empregados contemplados com “Kit Escolar” e outra planilha contendo o nome dos empregados contemplados com o benefício “Vale Livro”, ambas anexadas a este AI.**

**2.2.3.4- Os valores pagos pela empresa a título de Auxílio Escolar (Vale Livro/Material Escolar), concedido aos segurados empregados, constituem-se em parcela integrante do salário de contribuição, portanto, são bases de cálculo para as contribuições devidas à Seguridade Social, nos termos da Legislação Previdenciária, art. 28 inciso I, da Lei nº 8.212, de 24/07/91 c/c art. 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/1999.**

**2.2.4 Valores pagos a título de “Bolsa Estudo”:**

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

Autenticado digitalmente em 05/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI

Impresso em 18/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os valores pagos pela empresa a título de Bolsa Estudo, consignado na conta contábil: “0050413003”, concedido aos segurados empregados, corresponde a um reembolso da mensalidade/matricula paga pelo segurado, referente a curso de nível superior (graduação), pós-graduação e MBA, mediante apresentação do comprovante de pagamento, conforme Regulamento de Benefícios Concessão Bolsa de Estudos.

2.2.4.9 O referido benefício está acessível somente a parte dos empregados conforme indicado no subitem “2.2.4.5” deste Relatório, ou seja, excluem os menores aprendizes, os empregados contratados por prazo determinado e os empregados afastados do trabalho por motivo de doença ou acidente de trabalho (exceto aqueles que se afastaram durante a concessão do benefício), não sendo disponível à totalidade dos empregados e dirigentes.

Os pagamentos efetuados pela empresa, destinados a custeio de educação superior, (graduação, pós-graduação e MBA) de parte dos empregados, não se enquadram na educação básica definida no inciso I do art 21 da Lei nº 9.394 de 20/12/1996, e ainda, não estão disponível à totalidade dos empregados e dirigentes, conforme indicado no Regulamento de Benefícios, configurando-se assim, uma complementação salarial.

2.2.5- Valores pagos a título do benefício de “Cesta Natal Créditos”:

O referido benefício foi concedido pela empresa, em cumprimento ao contido em Acordos Coletivos Trabalho, conforme cláusulas transcritas abaixo:

Para que a parcela paga a título de Cesta Natal Créditos concedida pela empresa aos seus empregados, não se constitua base de incidência de contribuições previdenciária, urge que a mesma esteja indicada no § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, publicado no D.O.U. de 07/05/99, o que não ocorre.

2.2.6- Pagamentos a título de Prêmio Campo de Idéias a Segurados Empregados:

Demonstrando o caráter habitual do pagamento da referida rubrica, apresentam-se os seguintes fatos:

A empresa mantém um Link específico em sua rede da Intranet intitulado Campo de Idéias (item 5.1.2 do documento “SRHP05” acima citado.);

Mantêm uma estrutura composta de especialistas responsáveis pela seleção e classificação das idéias. Também participam especialistas das áreas de Segurança e Meio

*Ambiente para avaliação dos impactos das idéias (item 5.4.3.1 do documento "SRHP05" acima citado);*

*Previsão de pagamento mensal dos prêmios* (item 5.5.1 documento "SRHP05" acima citado.);

2.2.6.4.4- *Demonstrando o caráter remuneratório (retribuição pelo trabalho) do pagamento da referida rubrica, apresenta-se o seguinte fato:*

*A empresa determina que "uma idéia é qualquer mudança que traga benefício à organização e seja implementável..." (item 5.2.1 do documento "SRHP05" acima ou seja, estabelece que as idéias deverão trazer ganhos para empresa;*

*Além disso, o § 9º do art. 28 da Lei 8.212 de 24/07/1991 relaciona exhaustivamente em suas alíneas todas as parcelas que ao serem pagas ou creditadas a segurados empregados conforme os requisitos descritos em cada uma delas não integrarão o salário-de-contribuição para os fins dessa mesma Lei, sendo que não consta do referido "§ 9º" parcela da natureza a título de Prêmio Campo Idéias, na forma paga pela empresa.*

*Da Impugnação*

*Inconformada com a autuação, cientificada em 18.02.2013, a empresa apresentou impugnação em 19.03.2013 (...)*

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 597 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

\* pagamentos a título de PLR não ocorreram de forma habitual e retributiva e decorrem de instrumentos coletivos de trabalho, abrangendo todos os empregados e diferença, no cálculo da participação dos empregados que ocupam cargos gerenciais e os demais empregados não foi considerada pela decisão recorrida;

\* a complementação auxílio-doença atente ao disposto na legislação previdenciária para o gozo da isenção e não há retributividade por não haver trabalho;

\* o benefício do auxílio-escolar (vale livro e vale material) é pago por meio de cartão magnético específico e não por meio de depósito, dinheiro, cheque ou transferência e somente pode ser utilizado pelos seus empregados em estabelecimentos cadastrados que comercializam livros e materiais escolares;

\* a bolsa estudo é concedida pela recorrente com base na política interna fundamentada, por rígido regulamento que define claramente a vinculação dos pagamentos efetuados à finalidade específica para a qual se destinaram, ou seja, educação voltada para a área de atuação do empregado, sendo que a exclusão dos menores aprendizes, empregados contratados por prazo determinado e dos empregados afastados por motivo de doença se revela em total consonância aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade e que o regulamento exige ligação com o trabalho;

\* quanto às cestas de natal, não foram pagas de forma habitual e retributiva;

Processo nº 15504.725544/2012-26  
Acórdão n.º **2401-004.213**

**S2-C4T1**  
Fl. 1.388

---

\* o Prêmio Campo Ideias não foi pago de forma habitual e retributiva, mas de forma esporádica, inclusive para não empregados;

\* descabimento da cobrança de juros sobre a multa;

\* não cabimento da representação fiscal para fins penais;

\* indevida inclusão dos diretores no Relatório de Vínculos;

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, Relator

**Prêmio Campo de Ideias.** No que se refere ao Prêmio Campo de Ideias, entende a autoridade fiscal que se trataria de uma recompensa (prêmio) em contrapartida de ideias apresentadas que contribuam para os objetivos da empresa (ganho por parte da empresa, em outras palavras), conforme Regulamento de Benefícios - Campo Ideias. Ademais, trata-se de forma habitual, com manutenção de link específico na intranet e de uma estrutura de especialistas responsáveis pela seleção e classificação das ideias, além de especialistas das áreas de segurança e meio ambiente para avaliação dos impactos das ideias.

Alega a recorrente que o Prêmio Campo de Ideias não foi pago de forma habitual e retributiva, mas de forma esporádica, inclusive para não empregados.

Embora sustentado por um Regulamento de Benefícios - Campo Ideias e, portanto, passível de criação de algum grau de expectativa, entendo que não se trata de remuneração ou rendimentos do trabalho, dado o seu caráter potestativo, que torna o ato unilateral de concessão do prêmio uma prerrogativa exclusiva da empresa, que age por meio de seus prepostos que avaliam as sugestões. Portanto, não se trata de verba que se insira ou decorra diretamente do contrato de trabalho, havendo notícia, inclusive, de sua concessão a terceiros. Ora, fosse assim, o pagamento a terceiros deveria ser considerado como remuneração de contribuintes individuais.

Portanto, entendo que tal rubrica deve ser excluída do lançamento.

**Complementação do auxílio-doença.** Aduz a recorrente que a complementação auxílio-doença atente ao disposto na legislação previdenciária para o gozo da isenção e não há retributividade por não haver trabalho.

O artigo 28 da Lei nº 8.212/91, ao definir o salário-de-contribuição para cada classe de segurado da Previdência Social, estabelece a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Em seu parágrafo 9º, temos diversas regras de não incidência *lato sensu* (ou de não incidência *stricto sensu* e de isenção<sup>1</sup>). A alínea *n* do referido parágrafo estabelece que não integra o salário-de-contribuição "a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa".

Baseado no referido dispositivo, a recorrente deixou de recolher as respectivas contribuições previdenciárias. A autoridade fiscal não adotou o entendimento da recorrente em razão de o benefício de complementação do auxílio-doença não ter sido estendido aos trabalhadores com tempo de serviço não superior a três meses de trabalho, conforme disposto nos Acordos Coletivos de Trabalho.

<sup>1</sup> Sobre não incidência *stricto sensu* e não incidência *lato sensu*, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*: 3ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 234. JUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI

O que se indaga, então, é se a extensão à totalidade dos empregados requerida pela lei para o reconhecimento da incidência da regra isencional deve ser tomada em seu sentido vulgar, ou seja, qualquer trabalhador excluído faz com que a totalidade dos complementos sejam tidos como salário de contribuição ou se pode haver um critério de discriminação para empregados em situações excepcionais e devidamente consentâneas com outras disposições da legislação social.

É de se advertir que a exclusão prevista nos Acordos Coletivos de Trabalho coincide com o prazo máximo estabelecido pela legislação trabalhista para o contrato de experiência (90 dias - artigo 445, parágrafo único, da CLT) e para o contrato de trabalhador temporário por intermédio de empresa de trabalho temporário (três meses - artigo 10 da Lei nº 6.019/74). Vale dizer, de vínculos potencialmente precários. Essa provavelmente é a razão da exclusão dos trabalhadores com tempo de serviço não superior a três meses de trabalho.

Se do ponto de vista da legislação social a situação está plenamente justificada, sob a ótica tributária-previdenciária, há uma questão a ser enfrentada, referente a compreensão que se tem do artigo 111 do CTN, que estipula que a outorga legal de isenção deve ser interpretada literalmente. Ou seja, estabelece um tipo restritivo de interpretação, vedando, assim, a aplicação dos critérios hermenêuticos de integração da norma, como a analogia e a equidade. Com isso, todavia, não se deve entender que a interpretação jurídica fique presa à literalidade. Lembrando Celso Ribeiro Bastos, na situação do artigo 111 do CTN, a interpretação não se detém na interpretação literal ou gramatical, embora deva por esta começar.<sup>2</sup>

Assim, em que pese a restrição à ampliação do alcance da norma isentiva, não é defeso perquerir o seu verdadeiro sentido, segundo os demais métodos tradicionais de interpretação do direito, em especial o sistemático e teleológico. Assim, toma-se o termo "literal" apenas como a indicação de uma interpretação "restritiva", vale dizer, a opção pela conclusão de menor abrangência da disposição legal.<sup>3</sup>

Partindo da categorização das isenções em técnicas - que têm por função a definição do próprio campo de incidência - e em próprias (ou de subvenção) - que têm por intuito dar um tratamento diferenciado a determinado grupo de situações -, temos que a isenção referida é *própria* ou *de subvenção* e, assim, objetiva servir de instrumento de intervenção estatal por meio de uma norma tributária indutora, no caso, de concessão de determinado benefício a um grupo dos trabalhadores.<sup>4</sup>

Se é uma norma indutora que visa incentivar a concessão da complementação ao valor do auxílio-doença como um benefício de cunho social, o seu limite - e aquele incide a limitação do artigo 111 do CTN - é que o benefício não possa ser individualizado ou discriminatório. Seria individualizado se pago casuisticamente e configuraria situação discriminatória se o tratamento desigual fosse entre iguais. Nessas situações, o benefício perde o seu cunho social e passa a constituir apenas um diferencial contratual de determinados trabalhadores, não tendo o Estado qualquer intenção de estimulá-los.

<sup>2</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 183/184 *apud* SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 688.

<sup>3</sup> Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 741.

<sup>4</sup> Sobre a classificação das isenções, conforme: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 238 - o autor reconhece que as fronteiras entre ambas as formas de isenção se revelam permeáveis, havendo dispositivos que poderão fazer as vezes de isenção técnica e de isenção própria. Assim, não seriam categorias necessariamente excludentes. *Ibidem*, p. 241.

Como no caso a diferenciação se deu entre situações que a própria legislação social prevê um trato diferenciado (por exemplo, não há aviso prévio no caso do contrato por experiência), não observo tratamento discriminatório.

Por fim, lembro que assim como o dispositivo se refere "à totalidade dos empregados da empresa", o *caput* do artigo 5º da CF, ao estabelecer expressamente o princípio da igualdade, determina que "todos são iguais perante a lei" e nem por isso deixamos de aplicar a definição aristotélica de igualdade, ratificada por Rui Barbosa: "A igualdade consiste tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais". Há enorme diferença entre se interpretar literalmente/restritivamente (artigo 111 do CTN) e se tomar tudo "ao pé da letra".

Portanto, pela razão invocada pela fiscalização, não vislumbro descumprimento da condição para o gozo da isenção contida na alínea *n* do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, devendo, assim, a rubrica ser excluída do lançamento.

**Bolsa-estudo.** No que tange à bolsa-estudo (auxílio-educação), aduz a autoridade fiscal que há distinção entre trabalhadores pelo fato de não serem concedidas bolsas aos menores aprendizes, aos empregados contratados por prazo determinado e aos empregados afastados do trabalho por motivo de doença ou acidente de trabalho (exceto aqueles que se afastaram durante a concessão do benefício). Aqui remetemos à argumentação supra quanto à definição de igualdade e às possibilidades de existências de regras de tratamento diferenciado entre trabalhadores em situações desiguais e com base em critérios ofertados pela própria legislação social quanto à distinção entre trabalhadores.

A exclusão de aprendizes, contratados por prazo determinado e afastados por doença ou acidente de trabalho tem relação com a oferta do benefício, que é oferecido pelo empregador, em última instância, com o intuito de que a qualificação pretendida seja aplicada no próprio ofício desenvolvido na empresa. Tanto é assim que se permite, a inserção de cláusula acessória ao contrato de trabalho estipulando "permanência no emprego", pela qual se condiciona a oferta de um curso ou faculdade a um período mínimo em que o trabalhador não deve sair da empresa. E se houver descumprimento da cláusula, haverá o pagamento de uma multa (cláusula penal), normalmente equivalente ou proporcional aos investimentos com a formação do trabalhador. Assim, parece-nos que a exclusão daquelas categorias justifica-se pela própria natureza do benefício, que não está necessariamente dissociado de um compromisso de retorno ao empregador na forma de qualificação de seus quadros de empregados. Tem-se, portanto, que o benefício foi estendido a todos os trabalhadores em situação de emprego por prazo indeterminado (exclusão de aprendizes e de contratados por prazo determinado) e no vigor da prestação de serviço (afastados por doença ou acidente de trabalho).

Na época dos fatos geradores, vigorava a seguinte redação na alínea *t* do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91:

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

Assevera a autoridade fiscal que o custo de educação superior (graduação e pós-graduação) não seria alcançado pela norma de isenção, mas não concordamos porque tais cursos podem servir, e normalmente servem, para a capacitação e qualificação profissional vinculada à atividade empresarial, amoldando-se, nessas situações, ao texto supra transcrito. Nesse aspecto particular, consta que o próprio regulamento de concessão exige que o curso tenha ligação com o trabalho

Portanto, pelas razões invocadas pela autoridade fiscal, não identifiquei dissonância entre os pagamentos efetuados pela empresa e as condições para o gozo da isenção contida na alínea *t* do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores.

#### **Participação nos Lucros ou Resultados para os segurados empregados.**

Alega a recorrente que os pagamentos a título de PLR não ocorreram de forma habitual e retributiva e decorrem de instrumentos coletivos de trabalho, abrangendo todos os empregados e diferença, no cálculo da participação dos empregados que ocupam cargos gerenciais e os demais empregados não foi considerada pela decisão recorrida;

Em análise ao Relatório Fiscal constata-se que, pelo Termo de Acordo da PLR do exercício de 2008 a ser pago em 2009, a quantidade máxima de salários que um empregado poderia atingir fosse ele gerente ou não, seria de 6 salários. Afora os gerentes, a empresa pagou a PLR rigorosamente conforme esse instrumento.

Todavia, a auditoria constatou que diversos gerentes da empresa receberam a título de PLR valores acima daqueles estabelecidos no acordo da PLR. Exemplifica-se no Relatório Fiscal situação em que o Diretor-Presidente teria direito a cerca de três salários, diante de suas avaliações, mas recebeu por volta doze salários.

Quanto ao argumento de que a diferença, no cálculo da participação dos empregados que ocupam cargos gerenciais e os demais empregados não foi considerada pela decisão recorrida, a recorrente não traz nenhum elemento concreto que desconstruísse o argumento do Fisco.

No que tange, à habitualidade dos pagamentos, tem-se que a consequência direta pelo descumprimento das condições para o gozo da isenção ou imunidade condicionada relativa à desvinculação da PLR dos salários é a sua vinculação para fins fiscais. Portanto, não se trata de indagar sobre a habitualidade dos pagamentos.

Ademais, em nossa compreensão, o que faz com que determinada verba não sofra incidência de contribuição previdenciária é o seu ganho ser eventual, no sentido de ser aleatório, de não ter sido previamente ajustado, de ser inesperado, não alcançando, portanto, situações em que os pagamentos foram pactuados, combinados, prometidos, quando, em verdade, a natureza dos pagamentos é de prêmio ou de gratificação e não da isenção contida no artigo 28, § 9º, *e*, item 7, da Lei nº 8.212/91.

Eventual é aquilo que é acidental, aleatório, inesperado, imprevisto, ocasional, contingente, fortuito e casual, enquanto que habitual é o que é costumeiro, cotidiano,

repetido, usual, consuetudinário, regular, constante, costumado, frequente e rotineiro. Como se vê, um não é antônimo do outro.

A recorrente aduz que o artigo 201, § 11, da CF estabelecerá que somente os ganhos habituais do empregado seriam incorporados para efeito de contribuição previdenciária, o que não é bem verdade. A Constituição estabelece que os ganhos habituais serão incorporados, o que não implica dizer que somente os ganhos habituais serão incorporados.

Assim, conclui-se na mesma linha adotada pela auditoria fiscal, no sentido de que tais pagamentos têm natureza de prêmio ou de gratificação, uma vez que não foram concedidos segundo critérios definidos no acordo celebrado, que levam em consideração os resultados ou lucros da empresa.

**Auxílio-escolar (Vale-Livro/Vale-Material).** Quanto à rubrica "Auxílio-escolar" (Vale-Livro/Vale-Material), consta que são pagamentos decorrentes de acordos coletivos de trabalho e são destinados aos empregados que tenham filhos que estejam estudando. Os pagamentos, aparentemente, não eram efetuados em dinheiro, mas em cartão magnético.

A recorrente alega que, efetivamente, o benefício é pago por meio de cartão magnético específico e não por meio de depósito, dinheiro, cheque ou transferência e somente pode ser utilizado pelos seus empregados em estabelecimentos cadastrados que comercializam livros e materiais escolares.

Todavia, a hipótese não é alcançada por qualquer regra de isenção, estando acobertada pela regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias.

**Cestas de Natal.** Aduz a autoridade fiscal que foram concedidas cestas de Natal por força dos acordos coletivos de trabalho. Aponta que foi verificada a contabilização de diversos gastos com o benefício de cesta natal - créditos eletrônicos aos seus empregados, na conta contábil 0050413099 - Outros benefícios sociais".

Como visto em item anterior, o ganho somente seria eventual se tivesse percepção aleatória, não previamente ajustada como no acordo coletivo. Mas ainda que se tomasse a eventualidade como sinônimo de não-habitualidade (ligada à repetição do acontecimento), ainda assim, não se verifica elemento que indique a falta de repetição em anos anteriores e posteriores.

Portanto, não assiste razão à recorrente.

**Relatório de Vínculos. Finalidade Informativa.** Quanto ao argumento da indevida inclusão dos diretores no Relatório de Vínculos, tem-se a Súmula CARF nº 88, que estabelece a compreensão de que a sua finalidade é meramente informativa, razão pela qual descabe se cogitar de eventual exclusão por decisão administrativa.

a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Portanto, sem razão a recorrente.

**Representação Fiscal para Fins Penais.** A recorrente defende o não cabimento da representação fiscal para fins penais. Todavia, quanto a tais argumentos temos a compreensão vinculada ao que estabelece a Súmul CARF nº 28:

*Súmula CARF nº 28 (VINCULANTE): O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais*

Destarte, não assiste razão à recorrente.

**Multa. Juros.** Aduz a recorrente, ainda, que não há previsão legal para a incidência da Taxa Selic sobre as multas lançadas.

Ao contrário do que expõe a recorrente, não localizei no lançamento fiscal, inclusive nos fundamentos legais do crédito tributário, incidência de juros sobre multa de ofício, mas tão somente juros de mora sobre as contribuições exigidas, o que é devido e permissível por lei.

Em outras palavras, a eventual cobrança de juros de mora sobre multa punitiva não é matéria que compõe a autuação fiscal, o que resultaria, em meu ponto de vista, na impossibilidade de apreciá-la no âmbito restrito ao litígio instaurado com a impugnação da exigência fiscal.

Todavia, quando da sessão de julgamento, acabei vencido nesse ponto específico. Uma vez conhecida a matéria pela Turma, passo a análise do mérito.

Vejamos o que determina a legislação a respeito:

**Código Tributário Nacional (CTN)**

*Art. 161. **O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

**Lei n.º 9.430/96**

*Art. 61. **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

(...)

*§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

(destaques sempre nossos)

É sabido que, no Direito, as relações jurídicas obrigacionais pressupõem a existência de credores e devedores (vide nomenclatura classicamente adotada pelos nossos Códigos Civis de 1916 e 2002). Portanto, podemos afirmar que, a cada obrigação, há um correspondente um crédito e um respectivo débito.

No entanto, o Código Tributário Nacional e a legislação tributária em geral atribuem um sentido particular ao crédito tributário, de sorte que ele não surgiria concomitantemente à obrigação tributária (artigo 113, § 1º, do CTN), como se imaginaria em uma relação jurídica de qualquer outro ramo do direito, mas somente com a sua devida formalização, em regra pelo lançamento tributário (artigo 142 do CTN).

Aqui cabe fazer algumas ressalvas. O fato de o Direito Tributário definir a constituição do crédito tributário como uma etapa evolutiva na formação da exigibilidade, liquidez e certeza da obrigação tributária, não impede que reconheçamos a existência de um crédito jurídico, na acepção comum do Direito, até porque não há obrigação sem crédito e débito correspondente, como afirmado anteriormente. Tal concepção apenas representa uma posição garantista do legislador face a eventuais abusos do Estado, até porque o Estado é o único ente de nossa sociedade que pode constituir, unilateralmente, um crédito líquido, certo e, futuramente, exigível. Portanto, a estrutura normativa da obrigação tributária não é excluyente do conceito vulgar de crédito (e de débito), apenas devemos estar atentos que este crédito é diferente daquele constituído na forma da legislação tributária.

Pois bem. Estabelece o artigo 142 do CTN que a autoridade administrativa constitui o crédito tributário pelo lançamento e que este inclui a obrigação tributária principal e, ser for o caso, a “penalidade cabível”. Ora, sendo a multa é penalidade, é inequívoco que a multa de ofício faz parte do crédito tributário e, assim, inclui-se na referência que o artigo 161 do CTN faz à incidência de juros de mora.

Quanto ao conceito de débito, referido pelo artigo 61 da Lei n. 9.430/96, pode-se afirmar, após a prévia incursão nos conceitos gerais do Direito, que o débito corresponderá à obrigação não paga no vencimento. Este inadimplemento, no Direito Tributário, pode ocorrer sem formalização da exigência pela autoridade administrativa (crédito jurídico na acepção geral do Direito ou mera obrigação tributária, como afirmado anteriormente); ou com a formalização da exigência, seja pela autoridade administrativa, seja por ato do contribuinte (crédito tributário constituído).

Em ambos os casos, teremos o débito, sendo que na hipótese de formalização pela autoridade administrativa, o débito será integrado pelo tributo e também pela penalidade (multa de ofício), nos termos do já referido artigo 142 do CTN . Ademais, a previsão do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é ampla, incluindo qualquer débito decorrente de tributos não recolhidos.

Repetimos aqui o julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mencionado na decisão *a quo*:

**Acórdão CSRF/0400.651, de 18/09/2007**

*JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido.*

(...)

*Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.*

(...)

*Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.*

(...)

*O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.*

(...)

*Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9439/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito, crédito deve ser entendido, pelas razões expostas, a*

*obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.*

(...)

*(grifos nossos)*

Outra não é a conclusão que se extrai da Súmula CARF nº 4, que também faz referência à incidência ampla, de todos os “débitos tributários”:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Por fim, é bom que se ressalte que a matéria encontra-se pacificada no STJ:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.*

*INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)*

Demonstrada a legalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conclui-se ser improcedente o inconformismo da recorrente.

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que sejam excluídos do lançamento os valores referentes ao Prêmio Campo de Ideias, à complementação do auxílio-doença e aos pagamentos a título de bolsa-estudo.

(assinado digitalmente)

André Luís Mársico Lombardi - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato, Redator designado

### Do conhecimento da matéria quanto à exclusão dos juros sobre a multa de ofício

Dos debates emanados desta colenda turma, abri a divergência e fui designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento por este colegiado da matéria questionada pelo recorrente acerca da exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em que pese o bem fundamentado entendimento do douto relator, ousou divergir por entender que há, sim, repercussão prática no presente processo com relação à matéria suscitada. Portanto, esta deve ser objeto de apreciação pelos membros desse colegiado, posto que, caso assim não façamos, o contribuinte/recorrente somente poderá se socorrer do judiciário para debater a incidência dos juros (SELIC) sobre a multa de ofício, ao passo que esta já está incidindo sobre os débitos constituídos no presente processo administrativo fiscal a título de multa de ofício.

Reconheço que no momento em que se instaura o contencioso administrativo, qual seja, na ciência do contribuinte da lavratura do auto de infração, não há incidência de juros sobre a multa. Trata-se de conclusão óbvia, já que a multa de ofício nasce somente com a lavratura do auto de infração e dentro do prazo de 30 dias para impugnação e/ou pagamento o contribuinte ainda não se encontra em mora perante à Fazenda Nacional.

Ocorre que, no momento em que apresentada a peça impugnatória suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário, inicia-se a incidência dos juros sobre o crédito tributário lançado (principal) bem como sobre a multa de ofício aplicada (a incidência ou não dos juros sobre a multa será tratada na declaração de voto apresentada, já que este conselheiro restou vencido acerca da referida incidência).

Importante destacar, também, que não há descrição específica no Auto de Infração (neste e em qualquer outro processo a que já tive acesso) da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. O que se tem, como sabido, é o arcabouço legal da incidência dos juros via taxa Selic.

Na prática, a incidência dos juros sobre a multa será verificada no trânsito em julgado do processo administrativo, caso o débito tenha sido mantido, ainda que parcialmente, em face do contribuinte, no momento do cálculo do montante devido e a respectiva intimação para pagamento. Ressalte-se que, ainda, é muito comum e de fácil verificação os casos em que o contribuinte tem a sua peça impugnatória julgada improcedente e, quando intimado da referida decisão acompanhada do DARF para pagamento do débito, no cômputo dos juros ali incidentes já se verifica a aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício, cumulativamente com a incidência desta sobre o montante devido a título de principal.

Assim, não há como se esquivar da referida discussão, trazida pelo contribuinte em seu recurso voluntário, já que desde que apresenta a sua peça impugnatória, bem como tendo sido esta julgada improcedente, os juros de mora estão incidindo também sobre o montante devido a título de multa de ofício, além, é claro, do débito a título de principal.

Não restando dúvidas quanto a esta incidência, hão de ser reconhecidas as razões recursais do contribuinte e apreciada a matéria, sob o risco de se implicar em cerceamento ao direito de defesa e contraditório, já que estar-se-ia deixando de apreciar matéria contestada pela recorrente e com repercussão econômica direta ao patrimônio daquela no curso do presente processo administrativo fiscal.

Por essas razões, entendo que deve ser conhecido o recurso voluntário quanto à discussão acerca da incidência ou não dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que latente a verificação de incidência desta aos débitos em discussão no presente processo administrativo.

(assinado digitalmente)  
Carlos Alexandre Tortato - Redator designado

## Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato, Redator designado

Dirijo do Relator no ponto específico da incidência dos **juros moratórios sobre a multa de ofício**, consoante as razões que apresento a seguir.

A recorrente pleiteia a exclusão da incidência dos juros de mora (TAXA SELIC) sobre o montante devido a título de “multa de ofício”. Entendo que a recorrente tem razão, posto que não há previsão legal que albergue a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

O fundamento legal que supostamente dá abrigo à incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício é o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, contudo, entendo não ser esta a melhor interpretação. Eis a redação:

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

*§ 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.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

O *caput* do referido artigo é bastante claro: “*Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal [...]*”. O § 3º estabelece a incidência dos juros de mora sobre os débitos “*a que se refere este artigo*”. Para se defender a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, tem-se que entender ser esta “*decorrente de tributos e contribuições*”. Ora, as multas de ofício não são débitos decorrentes de tributos, pois são penalidades que decorrem de punição aplicada pela fiscalização quando verificadas as seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo para tal; e b) falta de declaração e declaração inexata. Incurridas alguma dessas condutas, surge o direito da fiscalização de imputar ao contribuinte a multa de ofício, nos termos do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 (redação atual):

*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;*

Assim, entendo que a incidência dos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº. 9.430/96 se dá sobre “débitos decorrentes de tributos e contribuições”, ao passo que a multa de ofício não decorre de tributos ou contribuições, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Ainda, destaca-se que o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional é frequentemente usado como fundamento para autorizar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Do mesmo modo, entendo que o referido dispositivo legal não autoriza esta incidência, posto que a previsão ali contida está condicionada a edição de uma lei específica regulando a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

Portanto, discordo do entendimento do ilustre Relator apresentando as razões pela qual afasto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que tanto o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, quanto o art. 161, do CTN, não são fundamento legal apto a permitir tal incidência.

(assinado digitalmente)  
Carlos Alexandre Tortato - Redator designado