



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

Processo n° 13855.722232/2013-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.847 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de junho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente MINERVA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA AGROINDUSTRIAL.

A substituição estabelecida no artigo 22A da Lei nº 8.212/91 é aplicada ainda que a agroindústria explore também outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição também incide sobre o valor da receita bruta dela decorrente.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PAGAMENTOS. 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.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. IMUNIDADE. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. TRADING COMPANIES.

A imunidade constitucional sobre a receita decorrente de exportação alcança somente as operações diretas com o mercado externo, não se aplicando nos casos de exportação realizada via *trading companies*.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR, INCLUSIVE VIA TRADING. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE.

A imunidade prevista no §2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e as destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros - *trading's*, não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Nos termos da legislação de regência, a multa de ofício integra o crédito tributário e, dessa forma, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, Por unanimidade, em conhecer do recurso e rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos o relator e os Conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial ao recurso para afastar o lançamento de contribuições sobre valores de exportação via *trading company* e os juros sobre a multa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Cleberson Alex Friess, Carlos Alexandre Tortato, Denny Medeiros da Silveira (Suplente Convocado), Andrea Viana Arrais Egypto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Suplente Convocada), Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

MINERVA S.A., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 9ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, Acórdão nº 14-54.430/2014, às e-fls. 12.677/12.696, que julgou parcialmente procedente os lançamentos fiscais lavrados em 17/09/2013, referente às contribuições sociais devidas a Previdência e ao SENAR, incidente sobre a comercialização da produção na qualidade de agroindústria, em relação ao período de apuração de 01/01/2010 a 31/12/2010, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 32/45, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração:

1) **DEBCAD 51.040.675-0** - Relativo à contribuição devida à Previdência Social (contribuição patronal e SAT).

2) **DEBCAD 51.040.676-9** - Relativo à contribuição devida ao SENAR.

De conformidade com o Relatório Fiscal, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas encontram-se discriminados nos termos abaixo elencados:

a) à dedução indevida na base de cálculo da contribuição da agroindústria;

b) aos valores da comercialização de produção com empresas comerciais exportadoras (trading companies); e

c) aos valores da comercialização da produção destinada à exportação, especificamente em relação à contribuição ao SENAR, não abrangida pela imunidade prevista na Constituição Federal.

Os valores incluídos no presente auto de infração não foram objeto de declaração pelo sujeito passivo em GFIP.

Consta no relatório fiscal ter a empresa apresentado à fiscalização planilhas mensais de apuração das bases de cálculo das contribuições devidas à Previdência Social e ao Senar denominadas “B. CALCULO FATURAMENTO PARA FINS RECOLHIMENTO INSS”. Na análise dessas planilhas ficou constatado que a empresa efetuava deduções indevidas da base de cálculo, relativas a:

a) compra de carne abatida em outros abatedouros, por considerar que a contribuição da agroindústria incidiria somente sobre a produção relativa ao abate de animais próprios e de terceiros, não incidindo sobre o abate realizado por outra empresa;

b) importação de produção agropecuária, por entender que sobre esta não haveria incidência de contribuição social;

c) compra de produtos de terceiros (sadia e outros), por entender que ao revender as mercadorias adquiridas de terceiros, deveria deduzir da receita bruta o valor relativo à aquisição dos mesmos, havendo incidência de contribuição previdenciária somente sobre o valor agregado.

Foi, também, constatada a comercialização de mercadorias com empresas comerciais exportadoras (trading companies) sem o recolhimento da contribuição respectiva, as

quais não estão abrangidas pela imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal, sendo a contribuição devida incluída no presente lançamento fiscal. Esclarece a fiscalização ter identificado o fato gerador pela análise do Livro de Registro de Saídas da empresa, no qual foram localizados os lançamentos identificados com CFOP 5.501 e 6.501 – remessa de produção do estabelecimento com o fim específico de exportação. Esclarece que além do Livro de Registro de Saídas, foram também utilizadas na apuração as planilhas apresentadas pelo contribuinte em atendimento à intimação fiscal nº 3. Os valores lançados estão identificados na planilha denominada “Anexo II”.

Após regular processamento, interposta impugnação, contra exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a autoridade julgadora de primeira instância achou por bem julgar parcialmente procedente o lançamento, apenas retificando o lançamento.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 12.704/12.767, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, pugna preliminarmente pela nulidade dos autos, por entender que a autuação carece de quantificação precisa do montante das contribuições como preceitua a legislação.

Reforça a preliminar de nulidade, haja vista ter a autoridade lançadora inovado no lançamento, conforme afirmar a própria decisão recorrida, *in verbis*: "(...) ainda que configurada a ausência dessas informações em momento anterior, esse fato não pode acarretar a nulidade de todo o procedimento. Isso porque a emissão de relatório fiscal complementar esclarecendo os fatos antes omissos constitui forma válida de saneamento do ato."

Esclarece ter a Informação Fiscal, que concretiza os trabalhos realizados pela diligência determinada pela DRJ e serviu de fundamento para decisão ora recorrida, reconheceu expressamente os erros cometidos quando da lavratura dos autos e, na tentativa de corrigi-los, promoveu uma verdadeira inovação do lançamento, sendo inadmissível tal prática.

Destaca novamente o erro na eleição da base de cálculo, ofendendo a regra do art. 142 do CTN, maculando o inteiro teor do lançamento, fazendo-o nulo por vício material, colacionando diversas jurisprudências deste Tribunal sobre o tema.

Explicita que a diligência deve servir para sanar eventuais dúvidas ou aprofundar a análise das provas e fundamentos já existentes nos autos, não sendo possível a Fiscalização, ao identificar equívoco no critério utilizado para o lançamento e simplesmente refazer os autos, como se pretendeu no presente caso.

Pugna pela nulidade do procedimento fiscal por entender que a fiscalização não se valeu de quaisquer elementos diretos ou mesmo indiretos de prova para a verificação dos fatos narrados. Que não houve a juntada aos autos de uma única nota fiscal de produtor rural pessoa física, ou algum documento fiscal que demonstrasse os valores relativos a tais aquisições.

Aduz ter a fiscalização incorrido em ilegalidade ao exigir as contribuições sobre um fato jurídico presumido e não provado. Que a subsistência do Auto de Infração dependeria da comprovação por meios diretos do alegado erro na apuração.

Que não houve tentativa de validação dos dados constantes nas planilhas fornecidas com os documentos contábeis ou fiscais da empresa. Que embora a fiscalização tenha requerido no Termo de Início de Procedimento Fiscal, a disponibilização, pela empresa, de sua documentação contábil e fiscal quando solicitado, informa que essa solicitação não foi realizada, ou seja, não se buscando a verdade material.

Aponta como erro de critério jurídico, que inquina de nulidade o processo, visto que a diligência, com base em análises de documentos não anteriormente utilizados (SPED), busca "salvar" os lançamentos, sem qualquer base legal, mas na realidade o inovando.

No mérito, insurge-se contra a inclusão na base de cálculo das receitas relativas a outras atividades econômicas exploradas pela agroindústria. Transcreve a disposição contida no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91 argumentando que a base de incidência da contribuição devida pela agroindústria é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção. Assim, outras receitas não decorrentes da produção realizada pela agroindústria não comporiam a base de incidência. Pugna pela ilegalidade dos artigos 173, parágrafo único da Instrução Normativa RFB nº 971/09 e 201A e 201B do Decreto nº 3.048/99.

Ressalta que não pretende a declaração da ilegalidade das citadas normas, o que constitui competência do Poder Judiciário, mas sim que se determine a inaplicabilidade das mesmas ao caso concreto, por serem manifestamente ilegais. Argumenta que normas ilegais ou inconstitucionais podem e devem ser rechaçadas também pelos órgãos julgadores administrativos, uma vez que o controle de legalidade de atos de lançamento pressupõe a validade da norma em que se baseou. Menciona a Súmula nº 473 do STF.

Argumenta que a receita relativa à prestação de serviços a terceiros se trata de hipótese de não incidência, e não exceção à regra de incidência, assim como ocorre com as receitas auferidas com a distribuição de produtos.

Além disso, entende que a contribuição sobre a receita bruta constitui regime de exceção à regra geral e que qualquer hipótese que não esteja claramente definida nessa regra restará abarcada pela regra geral.

Argumenta que a exclusão da base de cálculo se insere em momento anterior à existência do crédito tributário, não se falando em caso de interpretação literal da legislação tributária.

Insurge-se, ainda, contra o lançamento da contribuição incidente sobre a receita decorrente da comercialização de mercadorias com as *trading companies*, argumentando que as contribuições à previdência social inserem-se no conceito de "contribuições sociais" e por isso, encontram-se abrangidas pela disposição contida no artigo 149 da Constituição Federal. Não sendo possível norma inferior delimitar o conceito previsto na Constituição Federal, sendo indiferente se a exportação é realizada diretamente ou mediante a utilização de empresa comercial exportadora.

Menciona a IN RFB nº 1.224, de 23 de dezembro de 2011, a qual em seu artigo 29-B dispõe: *considera-se exportação a venda direta ao exterior ou a empresa comercial exportadora (ECE) com o fim específico de exportação para o exterior.*

Transcreve legislação relativa ao PIS, COFINS, IPI e ICMS contendo o mesmo entendimento e explicita não se aplicar às imunidades a previsão contida no artigo 111 do Código Tributário Nacional, que trata da interpretação literal de normas, pois o mesmo não prevê a imunidade entre os seus incisos, mas tão somente a isenção. Argumenta que deve ser

aplicada ao caso uma interpretação ampliativa, de maneira que a interpretação que melhor se coaduna com ao texto constitucional é a de que as receitas decorrentes das vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação não devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias das agroindústrias.

Sustenta a ilegalidade e a inconstitucionalidade da disposição contida no artigo 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/09 ao delimitar a aplicação da imunidade à comercialização realizada diretamente com adquirente domiciliado no exterior. Argumenta que a Lei nº 8.212/91 e a Constituição Federal não prevêm tal restrição, não podendo a Instrução Normativa inovar a ordem jurídica. Transcreve doutrina e jurisprudência sobre o tema. Além disso, afirma que referida instrução normativa desvirtuou os comandos legais expressos nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, entendendo pela aplicação à contribuição previdenciária das disposições pertinentes ao PIS e à COFINS, por possuírem a mesma natureza jurídica.

Menciona, ainda, a disposição contida nos artigos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72, entendendo que a receita decorrente de vendas pela agroindústria para empresas comerciais exportadoras deve ser equiparada a uma receita de exportação.

Insurge-se, ainda, contra a incidência de juros sobre as multas de ofício a serem aplicadas a partir do vencimento do prazo para recolhimento dos valores apurados no auto de infração.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para preliminarmente decretar a nulidade dos Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, a absoluta improcedência dos lançamentos.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

De conformidade com o Relatório Fiscal, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas encontram-se discriminados nos termos abaixo elencados:

- a) à dedução indevida na base de cálculo da contribuição da agroindústria;
- b) aos valores da comercialização de produção com empresas comerciais exportadoras (trading companies); e
- c) aos valores da comercialização da produção destinada à exportação, especificamente em relação à contribuição ao SENAR, não abrangida pela imunidade prevista na Constituição Federal.

Os valores incluídos no presente auto de infração não foram objeto de declaração pelo sujeito passivo em GFIP.

Consta no relatório fiscal ter a empresa apresentado à fiscalização planilhas mensais de apuração das bases de cálculo das contribuições devidas à Previdência Social e ao Senar denominadas “B. CALCULO FATURAMENTO PARA FINS RECOLHIMENTO INSS”. Na análise dessas planilhas ficou constatado que a empresa efetuava deduções indevidas da base de cálculo, relativas a:

- a) compra de carne abatida em outros abatedouros, por considerar que a contribuição da agroindústria incidiria somente sobre a produção relativa ao abate de animais próprios e de terceiros, não incidindo sobre o abate realizado por outra empresa;
- b) importação de produção agropecuária, por entender que sobre esta não haveria incidência de contribuição social;
- c) compra de produtos de terceiros (sadia e outros), por entender que ao revender as mercadorias adquiridas de terceiros, deveria deduzir da receita bruta o valor relativo à aquisição dos mesmos, havendo incidência de contribuição previdenciária somente sobre o valor agregado.

PRELIMINAR DE NULIDADE - IMPOSSIBILIDADE DE DILIGÊNCIA ALTERAR O LANÇAMENTO

Em suas razões recursais, basicamente, a contribuinte procura demonstrar a nulidade material do feito.

Destarte, pugna preliminarmente pela nulidade dos autos, por entender que a autuação carece de quantificação precisa do montante das contribuições como preceitua a legislação.

Reforça a preliminar de nulidade, haja vista ter a autoridade lançadora inovado no lançamento, conforme afirmar a própria decisão recorrida, *in verbis*: "(...) *ainda que configurada a ausência dessas informações em momento anterior, esse fato não pode acarretar a nulidade de todo o procedimento. Isso porque a emissão de relatório fiscal complementar esclarecendo os fatos antes omissos constitui forma válida de saneamento do ato.*"

Esclarece ter a Informação Fiscal, que concretiza os trabalhos realizados pela diligência determinada pela DRJ e serviu de fundamento para decisão ora recorrida, reconheceu expressamente os erros cometidos quando da lavratura dos autos e, na tentativa de corrigi-los, promoveu uma verdadeira inovação do lançamento, sendo inadmissível tal prática.

Destaca novamente o erro na eleição da base de cálculo, ofendendo a regra do art. 142 do CTN, maculando o inteiro teor do lançamento, fazendo-o nulo por vício material, colacionando diversas jurisprudências deste Tribunal sobre o tema.

Explicita que a diligência deve servir para sanar eventuais dúvidas ou aprofundar a análise das provas e fundamentos já existentes nos autos, não sendo possível a Fiscalização, ao identificar equívoco no critério utilizado para o lançamento e simplesmente refazer os autos, como se pretendeu no presente caso.

Pugna pela nulidade do procedimento fiscal por entender que a fiscalização não se valeu de quaisquer elementos diretos ou mesmo indiretos de prova para a verificação dos fatos narrados. Que não houve a juntada aos autos de uma única nota fiscal de produtor rural pessoa física, ou algum documento fiscal que demonstrasse os valores relativos a tais aquisições.

Aduz ter a fiscalização incorrido em ilegalidade ao exigir as contribuições sobre um fato jurídico presumido e não provado. Que a subsistência do Auto de Infração dependeria da comprovação por meios diretos do alegado erro na apuração.

Que não houve tentativa de validação dos dados constantes nas planilhas fornecidas com os documentos contábeis ou fiscais da empresa. Que embora a fiscalização tenha requerido no Termo de Início de Procedimento Fiscal, a disponibilização, pela empresa, de sua documentação contábil e fiscal quando solicitado, informa que essa solicitação não foi realizada, ou seja, não se buscando a verdade material.

Aponta como erro de critério jurídico, que inquina de nulidade o processo, visto que a diligência, com base em análises de documentos não anteriormente utilizados (SPED), busca "salvar" os lançamentos, sem qualquer base legal, mas na realidade o inovando.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, na parte mantida, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com os presentes lançamentos. A simples leitura dos anexos das autuações, especialmente o “Fundamentos Legais do Débito – FLD”, Relatório Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias e multas ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos dos lançamentos foram extraídos das informações constantes dos sistemas previdenciários e fazendários, bem como dos livros contábeis, Notas Fiscais, GFIP's, folhas de pagamentos e demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, rechaçando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento adotado pelo fiscal autuante, como procura demonstrar à autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Em verdade, a contribuinte, na defesa inaugural, suscitou dúvidas quanto as base admitidas pela fiscalização ao promover o lançamento, especialmente inferindo divergências quanto as planilhas extra contábeis e a contabilidade verdadeira, além de questionar a forma em que foi realizado, devendo ter sido fundamento na aferição indireta portanto, indevidamente compondo a base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas.

Diante das alegações de impugnação da contribuinte, a 9ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto entendeu por bem converter o julgamento em diligência, solicitando ao fiscal autuante alguns esclarecimentos, determinando, ainda, fosse devidamente motivado o arbitramento eventualmente procedido na apuração da exigência fiscal, consoante Resolução nº 2.795/2013, às e-fls. 2.961/2.963.

Em atendimento à Resolução encimada, a autoridade lançadora elaborou Informação Fiscal, de e-fls. 2.964/2.971, explicitando como procedeu a apuração do crédito tributário, sobretudo a partir da escrituração contábil digital da contribuinte, afastando qualquer dúvida quanto ao critério da aferição DIRETA adotada, determinando, porém, a retificação do débito, de maneira a retirar da base de cálculo o valor objeto de devolução por parte do cliente, além de constatar um erro na totalização das bases de cálculo de certo levantamento, diferença esta objeto de auto de infração específico, senão vejamos:

"[...]

Não obstante o contido na citada intimação, entendeu-se na ocasião não ser necessário intimar a empresa a apresentar os documentos fiscais e contábeis (em meio papel), uma vez que os arquivos digitais contendo as informações fiscais e contábeis da referida empresa referentes ao ano-calendário 2010, tais como: NFe-as Notas Fiscais Eletrônicas, EFD-Escrituração Fiscal Digital e ECD-Escrituração Contábil Digital, encontravam-se armazenadas no banco de dados do SPED-Sistema Público de Escrituração Digital, e, disponíveis para a fiscalização da Receita Federal do Brasil.

Sendo o processo em referência composto dos Autos de Infração a seguir relacionados, que por sua vez tiveram sua origem nos fatos geradores identificados pelos respectivos Levantamentos

(LEV), os esclarecimentos serão feitos individualmente para cada Levantamento.

[...]

Com efeito, ao analisar a sua ECD-Escrituração Contábil Digital foi constatado que a diferença entre o valor total das vendas a comerciais exportadoras utilizado como base de cálculo para o (LEV-R3) nesse mês considerou a nota fiscal nº 9077 de valor R\$ 129.176,00 que foi objeto de devolução por parte do cliente, cujo lançamento encontra-se registrado a débito da conta 2.1.5.02.01-Devoluções a Pagar-Mercado Interno e a crédito da conta 1.1.2.01.01-Clientes de Mercado interno.

Em razão disso, o lançamento relativo ao Levantamento R3 - RURAL VENDA COML EXPORTADORA no mês de 07/2010 será retificado conforme discriminado nos quadros abaixo:

[...]

Ainda com relação ao LEVANTAMENTO R4 - COML RURAL MERC EXTERNO, ao analisar o demonstrativo das bases de cálculo (Anexo III) do Auto de Infração, com vistas a averiguar a procedência as alegações do contribuinte, foi verificado que nos meses de março, abril e junho de 2010 ocorreu um erro na totalização das bases de cálculo, tendo como consequência o lançamento a menos nessas competências. Em razão disso as diferenças apuradas e demonstradas no quadro abaixo serão objetos de auto de infração específico.

[...]

Em esclarecimento ao quesito nº 3 da Resolução 2.795 - 9ª Turma da DRJ/POR entende a fiscalização que não há que se falar em aferição indireta, haja vista que o lançamento tributário se deu com base nas Notas Fiscais emitidas pela empresa (NFe) e na sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, conforme restou demonstrado e comprovado.

[...]”

Extrai-se do resultado da diligência, com excerto acima transcrito, que não há se falar em mudança de critério jurídico de apuração do crédito tributário. Ao contrário, o fiscal autuante somente esclareceu dúvida do julgador de primeira instância em relação à documentação adotada na constituição do crédito tributário, tendo a fiscalização elucidado que se baseou na própria escrituração contábil digital da contribuinte, o que rechaça qualquer dúvida em relação à regularidade do feito, bem como da suposta aferição indireta.

A propósito da suposta alteração do critério jurídico, se eventualmente a fiscalização tivesse explicitado que, de fato, o lançamento escorou-se no procedimento do arbitramento sem que tivesse havido a devida motivação quando da lavratura do Auto de Infração, o fazendo somente na Informação Fiscal, aí sim estaríamos diante de uma indevida mudança do critério jurídico do lançamento informado inicialmente e alterado na diligência fiscal, ou mesmo complementação das razões do lançamento, o que, na melhor das hipóteses,

se prestaria a deslocar o termo final do prazo decadencial para data da Informação Fiscal, oportunidade em que o lançamento teria sido devidamente aperfeiçoado/consumado.

Mas não é o que se vislumbra na hipótese vertente, onde o fiscal autuante, a partir de diligência determinada exatamente em razão das alegações da contribuinte, simplesmente reconheceu que incluiu, indevidamente, o valor de uma compra devolvida na base de cálculo das contribuições ora lançadas, o que ensejou sua retificação, explicitando, ainda, outras questões aventadas pelo julgador de primeira instância.

Não houve, em nenhum momento, aditamento às razões do lançamento ou mesmo mudança de critério jurídico, mas tão somente, repita-se, elucidação de pontos que o julgador de primeira instância suscitou, especialmente em razão da defesa da contribuinte.

Ora, o fato de o fiscal autuante admitir que cometeu equívoco, propondo a retificação do débito, com simples exclusões de notas fiscais, notadamente em face das alegações da então impugnante, não implica dizer que inovou o lançamento ou mesmo mudou o critério jurídico de apuração do débito.

Com efeito, a conduta do fiscal autuante em esclarecer dúvidas do julgador recorrido, a partir das razões de defesa da contribuinte, não representa, necessariamente, inovação ao lançamento ou alteração do critério jurídico. Fosse, assim, toda diligência que este Colegiado determinasse, obviamente em razão de alguma dúvida, implicaria em inovação ao Auto de Infração, o que não condiz com a melhor interpretação da legislação de regência.

Ademais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que o lançamento encontra-se maculado por vício em sua formalidade e/ou materialidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Mais a mais, tratando-se de matéria de fato, caberia a contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea, mormente tratando-se de lançamento por arbitramento. Não o tendo feito, é de se manter o lançamento.

RECEITAS NÃO RELACIONADAS À AGROINDÚSTRIA

No mérito, insurge-se contra a inclusão na base de cálculo das receitas relativas a outras atividades econômicas exploradas pela agroindústria. Transcreve a disposição contida no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91 argumentando que a base de incidência da contribuição devida pela agroindústria é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção. Assim, outras receitas não decorrentes da produção realizada pela agroindústria não comporiam a base de incidência. Pugna pela ilegalidade dos artigos 173, parágrafo único da Instrução Normativa RFB nº 971/09 e 201A e 201B do Decreto nº 3.048/99.

Ressalta que não pretende a declaração da ilegalidade das citadas normas, o que constitui competência do Poder Judiciário, mas sim que se determine a inaplicabilidade das mesmas ao caso concreto, por serem manifestamente ilegais. Argumenta que normas ilegais ou inconstitucionais podem e devem ser rejeitados também pelos órgãos julgadores administrativos, uma vez que o controle de legalidade de atos de lançamento pressupõe a validade da norma em que se baseou. Menciona a Súmula nº 473 do STF.

Argumenta que a receita relativa à prestação de serviços a terceiros se trata de hipótese de não incidência, e não exceção à regra de incidência, assim como ocorre com as receitas auferidas com a distribuição de produtos.

Além disso, entende que a contribuição sobre a receita bruta constitui regime de exceção à regra geral e que qualquer hipótese que não esteja claramente definida nessa regra restará abarcada pela regra geral.

Argumenta que a exclusão da base de cálculo se insere em momento anterior à existência do crédito tributário, não se falando em caso de interpretação literal da legislação tributária.

Em relação, às receitas não relacionadas à agroindústria, a caracterização de agroindústria leva em consideração a atividade preponderante e, se o contribuinte não discute essa classificação, concorda com esse regime de tributação e toda sua receita será tributada dessa forma.

Mais uma vez, a recorrente não apresenta qualquer documento capaz de comprovar suas alegações, argumentos sem provas não são suficientes para rechaçar a pretensão fiscal e o bem fundamentado acórdão de primeira instância, o qual peço vênia para transcrever, e, o tomo como razão de decidir nesta oportunidade, resguardando o direito de uma nova oportunidade expor entendimento diverso:

" Pretende, a impugnante, a desconstituição do crédito tributário relativo às receitas não decorrentes da comercialização de sua produção, isto é, as receitas relativas a outras atividades exploradas pela agroindústria. Argumenta que a pretensão não se encontra amparada pelo artigo 22A da Lei nº 8.212/91, pugnano pela ilegalidade da disposição contida nos artigos 173, parágrafo único da Instrução Normativa RFB nº 971/09 e dos artigos 201A e 201B do Decreto nº 3.048/99.

O artigo 22A da Lei nº 8.212/91 contém a seguinte redação:

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:

Observa-se que o dispositivo em questão não delimita a abrangência da base de cálculo como se a incidência ocorresse somente sobre a produção própria. A interpretação do dispositivo como um todo demonstra que o termo "produção" foi utilizado de maneira genérica, abrangendo a produção própria e adquirida de terceiros, pois ambas já haviam sido mencionadas no mesmo dispositivo.

E a necessária regulamentação encontra-se abrangida pelos artigos 201A e 201B do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

Art. 201-A. (...)

§ 1º Para os fins deste artigo, entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 201 e 202, obrigando-se a empresa a elaborar folha de salários e registros contábeis distintos.

Art. 201-B. Aplica-se o disposto no artigo anterior, ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente.

Com a leitura dos dispositivos acima transcritos não remanesce dúvida de que os procedimentos adotados pela fiscalização coadunam-se com a legislação que rege a matéria uma vez que a base de cálculo da contribuição devida pela agroindústria deve recair sobre a totalidade dos rendimentos por ela auferidos pela comercialização da produção, seja ela própria ou adquirida de terceiros, industrializada ou não.

O Auditor Fiscal autuante, ao efetuar o lançamento dos valores ora combatidos já apreciou os argumentos expostos pela defesa, apresentando os esclarecimentos necessários e suficientes ao correto entendimento das disposições legais, cujos termos transcreve-se abaixo, para que façam parte do presente como argumentos ínsitos ao voto desta relatora:

Em sua resposta à intimação nº 02 o contribuinte traz alguns excertos da legislação com vistas a justificar as deduções feitas nas bases de cálculo mensais das contribuições previdenciárias devidas, concluindo, de forma equivocada, que a contribuição devida pela agroindústria incidiria "...apenas na produção de abate de animais próprios e abate de animais de terceiros", o que no seu entender justificaria as deduções (de compra de carnes de outros frigoríficos, de produtos adquiridos de terceiros e de produtos importados) feitas nas bases de cálculo mensais.

No entanto, não há no texto normativo qualquer referência a restrições de atividades na caracterização de agroindústria, ao contrário, o conceito de agroindústria trazido pela norma legal diz respeito à empresa como um todo e não apenas à determinadas atividades por ela exercidas.

(...)

No que tange à base de cálculo das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção da agroindústria, a legislação é bastante clara em sua definição, não trazendo em seu conteúdo quaisquer hipóteses de dedução, exceto aquelas aplicadas ao conceito de receita bruta (vendas canceladas, devoluções de vendas e descontos incondicionais concedidos)

(...)

Como se vê a própria Instrução Normativa nº 971/2009, no parágrafo único do artigo 173 estabelece que **o valor da receita bruta decorrente de outra atividade econômica autônoma, explorada pela agroindústria também é base de cálculo das contribuições devidas**. Ou seja, definida a atividade da empresa como sendo agroindústria, toda a receita bruta decorrente de suas atividades é considerada base de cálculo das contribuições devidas à Previdência Social e ao Senar. A única exceção trazida pela norma é quanto às operações relativas à prestação de serviços a terceiros (§ único do artigo 173, c/c inciso I do artigo 180 dessa IN).

(...)

Em vista dos esclarecimentos acima e em total acordo com a legislação que rege a matéria, **ficou comprovado que as contribuições devidas à Previdência Social e ao Senar**, previstas no artigo 22-A, incisos I e II, e §5º da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, **incidem sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção e, também sobre a receita bruta relativa a qualquer outra atividade econômica por ela explorada**, exceto a prestação de serviços, **não cabendo portanto a exclusão de qualquer outro valor na base de cálculo das contribuições devidas**, como quer o contribuinte, seja relativo à aquisição de carnes de outros frigoríficos ou de outros produtos adquiridos de terceiros (Sadia e outros), ou ainda, à importação de produção agropecuária.

Requer, a impugnante, seja afastada a aplicação das disposições regulamentares e normativas que dispõem sobre o assunto. Contudo, por se tratar de disposição expressa prevista na legislação, compete à administração o seu cumprimento.

Além disso, apesar da impugnante entender que o julgador em âmbito administrativo possui competência para exercer o controle da legalidade/inconstitucionalidade da legislação, requerendo que se determine a inaplicabilidade das mesmas ao caso concreto por serem manifestamente ilegais, cumpre esclarecer que as apreciações dessa natureza encontram-se expressamente vedadas ao âmbito administrativo, conforme se verifica das disposições constantes nos artigos 26-A do Decreto nº 70.235/72 e artigo 18 da Portaria nº 10.875/07.

A respeito, convém citar a Súmula 02 do CARF:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária.””

Essas são as razões de decidir do órgão de primeira instância, as quais estão muito bem fundamentadas, motivo pelo qual, após análise minuciosa da volumosa demanda, compartilho das conclusões acima esposadas.

EXPORTAÇÃO VIA TRADING COMPANY - IMUNIDADE

Insurge-se, ainda, contra o lançamento da contribuição incidente sobre a receita decorrente da comercialização de mercadorias com as *trading companies*, argumentando que as contribuições à previdência social inserem-se no conceito de "contribuições sociais" e por isso, encontram-se abrangidas pela disposição contida no artigo 149 da Constituição Federal. Não sendo possível norma inferior delimitar o conceito previsto na Constituição Federal, sendo indiferente se a exportação é realizada diretamente ou mediante a utilização de empresa comercial exportadora.

Menciona a IN RFB nº 1.224, de 23 de dezembro de 2011, a qual em seu artigo 29-B dispõe: *considera-se exportação a venda direta ao exterior ou a empresa comercial exportadora (ECE) com o fim específico de exportação para o exterior.*

Transcreve legislação relativa ao PIS, COFINS, IPI e ICMS contendo o mesmo entendimento e explicita não se aplicar às imunidades a previsão contida no artigo 111 do Código Tributário Nacional, que trata da interpretação literal de normas, pois o mesmo não prevê a imunidade entre os seus incisos, mas tão somente a isenção. Argumenta que deve ser aplicada ao caso uma interpretação ampliativa, de maneira que a interpretação que melhor se coaduna com ao texto constitucional é a de que as receitas decorrentes das vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação não devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias das agroindústrias.

Sustenta a ilegalidade e a inconstitucionalidade da disposição contida no artigo 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/09 ao delimitar a aplicação da imunidade à comercialização realizada diretamente com adquirente domiciliado no exterior. Argumenta que a Lei nº 8.212/91 e a Constituição Federal não prevêem tal restrição, não podendo a Instrução Normativa inovar a ordem jurídica. Transcreve doutrina e jurisprudência sobre o tema. Além disso, afirma que referida instrução normativa desvirtuou os comandos legais expressos nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/02, entendendo pela aplicação à contribuição previdenciária das disposições pertinentes ao PIS e à COFINS, por possuírem a mesma natureza jurídica.

Menciona, ainda, a disposição contida nos artigos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72, entendendo que a receita decorrente de vendas pela agroindústria para empresas comerciais exportadoras deve ser equiparada a uma receita de exportação.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão da imunidade quanto as contribuições, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria.

Como se sabe, o art. 149 da Constituição Federal determinou a não incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação. Vejamos o que determina o referido dispositivo constitucional:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;(grifamos)

Como se vê, o legislador constitucional estabeleceu que as receitas decorrentes da exportação **são imunes à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico**. Nota-se que o Constituinte foi bastante claro ao delimitar as contribuições que seriam imunes.

Tenho o entendimento pessoal de que “contribuição social” é um gênero do qual são espécies as contribuições para custeio da intervenção no domínio econômico (CIDE) e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Porém, o alcance da norma legal somente terá amplitude a todas as espécies quando o legislador contemplar o termo "contribuição social" em sentido *lato*, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, onde o constituinte foi por demais enfático ao delimitar as contribuições que estariam sob o manto da imunidade sob análise, quais sejam, **as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo**, o que rechaça de plano a pretensão da contribuinte ao pretender incluir em aludido benefício fiscal as contribuições destinadas a terceiros – SENAR.

In casu, a Constituição Federal não restringiu **o conceito de receita de exportação** abrangido pela imunidade consagrada pelo inciso I do §2º do seu art. 149. Por sua vez, o Poder Executivo, ao regulamentar esta previsão constitucional, através da IN SRP nº 03/2005, estabeleceu que apenas haverá a imunidade quando a receita de exportação decorrer de comercialização diretamente com o adquirente domiciliado no exterior. Vejamos o teor do §1º do art. 245 do referido ato normativo:

Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.(grifo nosso)

Desse modo, verifica-se que a norma constitucional que institui a imunidade não pode ser mitigada por lei, muito menos por ato normativo expedido pela autoridade administrativa. É preciso, então, que seja respeitada a limitação do exercício da competência imposta pelo legislador constituinte.

O entendimento pessoal deste Conselheiro é de que se interpreta de forma teleológica a previsão consagrada no § 2º do art. 149 da CF, no sentido de que a imunidade contemplada neste dispositivo abrange as receitas decorrentes da comercialização de produtos nacionais com destino ao exterior. Portanto, não é razoável excluir da abrangência dessa norma imunizante as operações que possuem o fim específico de exportação, como é o caso das

vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras cujo destino das mercadorias comercializadas seja unicamente o exterior.

Feita essas considerações, apesar de já está claro o entendimento, para um melhor embasamento, é mister tecer algumas considerações acerca da natureza das *trading companies* e do seu regramento no ordenamento jurídico.

As *trading companies* atuam como intermediadoras na representação e comercialização de produtos no comércio internacional, possibilitando não só uma considerável agilidade na condução dos procedimentos, como também uma maior inserção da produção econômica nacional no comércio exterior.

Todavia, muito mais que possibilitar o aumento da competitividade da produção nacional no cenário econômico externo, a *trading* exerce papel de facilitador da exportação da produção oriunda de pequenos produtores, os quais, em sua grande maioria, possuem certa dificuldade em atuar no mercado internacional, em virtude de não possuírem a logística adequada para o desenvolvimento desta função.

Nesse sentido, exerce a *trading company* papel de destaque no desenvolvimento da economia nacional, vez que, não fosse por elas, ficariam impossibilitados os pequenos produtores de ver sua produção comercializada no exterior, o que prejudicaria não só o crescimento econômico brasileiro, mas também o próprio meio de vida de pessoas que não dispõem dos meios adequados para o envio direto de sua produção ao exterior, restando, portanto, diretamente violada a valorização do trabalho e da livre iniciativa consagrada logo no artigo primeiro da Constituição Federal como princípio fundamental da República Federativa do Brasil.

Destarte, no escopo de desenvolver e estimular as exportações de produtos nacionais, foi editado o Decreto-Lei 1.248/72, recepcionado pela atual Constituição, concedendo uma série de incentivos fiscais às operações realizadas pelas *trading companies* quando tiverem por objeto específicas atividades ligadas ao envio de produtos pátrios ao exterior, conforme se depreende da leitura dos artigos 1º e 2º do referido decreto, abaixo transcritos:

Art.1º As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para: a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora; b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Art.2º O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos: I Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda; II Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;

*III Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.
(grifamos)*

Da simples leitura dos dispositivos acima, resta claro que, atendidos os requisitos legais, pode perfeitamente gozar a *trading* dos benefícios fiscais que buscam diminuir a carga tributária incidente sobre sua atividade, dentre os quais a imunidade prevista no inciso I, do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal, o qual estabelece, expressamente, que contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação.

Como o dispositivo constitucional mencionado supra não faz qualquer distinção entre o tipo de exportação passível de ser abrangida pela imunidade nele prevista, isto é, não diferencia a exportação direta daquela realizada por intermédio de *trading companies*, não cabe à Administração Pública determinar que apenas as operações de exportações realizadas diretamente com adquirente domiciliado no exterior é que são aptas ao gozo do referido favor constitucional, pois *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus* (onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete distinguir), sob pena de afronta ao Princípio da Legalidade.

Todavia, apesar de tão óbvio e claro preceito, a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio de sua Instrução Normativa, já mencionada, estabeleceu que, em relação às atividades rurais e agroindustriais, a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal seria restrita às exportações realizadas diretamente entre o produtor e o comprador externo.

Desta forma, a partir da vigência da referida instrução normativa, as operações de exportação realizadas por *trading companies* e empresas comerciais exportadoras foram oneradas pelas contribuições previdenciárias, vez que foram consideradas como receitas provenientes do comércio interno e não de exportação, não estando, portanto, abrangidas pela imunidade prevista no inciso I do §2º do artigo 149 da Constituição Federal.

Tal situação, todavia, não só afronta uma série de princípios expressamente consagrados pelo Diploma Maior no escopo de proteger o contribuinte de exações indevidas, como também, por tabela, acaba por deturpar gravemente o próprio conceito de tributo consagrado pelo nosso ordenamento jurídico e por descaracterizar a atuação da Administração Pública, a qual, conforme já afirmado, deve ser guiada unicamente pelo que está expressamente previsto em lei.

Sabe-se que a nossa Constituição Federal, ao longo de vários artigos componentes de seu extenso texto, consagra uma série de disposições normativas com o objetivo de afirmar o contribuinte não como um simples objeto de tributação, mas sim como um verdadeiro sujeito de direito frente ao Estado.

Destarte, está o contribuinte, munido de um verdadeiro estatuto de proteção contra as eventuais arbitrariedades indevidas que possam, equivocadamente, vir a ser contra ele cometidas, como é o caso da edição da referida instrução normativa a partir da errônea interpretação do teor I do §2º do artigo 149 do Diploma Magno. Ora, conforme já afirmado, inexistente dispositivo legal estabelecendo a distinção acerca tipo de atividade exportadora abrangido por esta imunidade.

Dessa forma, não pode a administração pública determinar que apenas aquelas realizadas diretamente com o adquirente domiciliado no exterior é que são imunes à incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, independentemente de quaisquer argumentos no sentido de justificar a tributação das exportações realizadas por intermédio de *trading companies*.

O entendimento de que a imunidade prevista no inciso I do §2º do artigo 149 da Constituição deve ser aplicado, também, às exportações realizadas por intermédio de *trading companies* em razão de não haver distinção acerca do tipo de operação por ela abrangido, já foi, inclusive, corroborado pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da Quinta Região, conforme se depreende do julgado cuja ementa segue abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. ART. 149 PARAGRAFO 2º, I, DA CF.CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO INTERMEDIADAS POR "TRADINGS". ART. 22A DA LEI Nº 8.212/91.PRECEDENTE.

O legislador constitucional pretendeu incentivar as operações de exportação, concedendo a imunidade prevista no art. 149, parágrafo 2º, I, da CF/88, cingidas às receitas de exportação. Entender que a referida imunidade aplicar-se-ia tão somente às receitas de exportação, sem nelas incluir as receitas advindas de operações intermediadas por "trading" seria dar uma interpretação restritiva onde o legislador não o fez. Inaplicabilidade da IN da SRP nº 03/01 que restringiu a abrangência da referida imunidade tributária apenas às operações de comercialização que fossem realizadas diretamente pela empresa com adquirente estrangeiro, em respeito ao princípio de hierarquia das leis. Precedente (TRF3ª Reg.AG 257656SP, Des. Federal Johanson Di Salvo, DJ 31.08.2006, pág. 256) Apelação e remessa oficial improvidas.(TRF5, AMS 95393, Rel: Desembargador Federal Francisco Wildo, Órgão Julgador: Primeira Turma, Julgado em: 15/02/2007, DJe: 30/03/2007)

No escopo de corroborar este entendimento, destaca-se mais uma ementa de outro julgado em sentido semelhante:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO AGRAVO DE INSTRUMENTO EM FACE DA DECISÃO QUE DEFERIU LIMINAR PARA DETERMINAR A NÃO SUJEIÇÃO DAS IMPETRANTES AOS EFEITOS DA RESTRIÇÃO IMPOSTA PELO ARTIGO 245, PARÁGRAFOS 1º E 2º DA IN MPS/SRP Nº 3 ARTIGO 149, PARÁGRAFO 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO IMUNES DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – NORMA INFRACONSTITUCIONAL QUE PRETENDE DESABRIGAR DA IMUNIDADE O RESULTADO DA EXPORTAÇÃO INTERMEDIADA POR "TRADING COMPANIES" AGRAVO DE INSTRUMENTO IMPROVIDO.

(...)

2.O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal assim que as contribuições sociais "não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação". 3. O objetivo do constituinte é desonerar das contribuições as receitas oriundas de operações

de exportação; a Carta Magna não distinguiu entre as exportações diretas (operação entre o produtor local e o adquirente alienígena, sediado no estrangeiro) e as exportações indiretas (operações "triangulares", envolvendo o produtor local, uma empresa exportadora intermediária e o adquirente alienígena situado noutro país). 4. Dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias." 5. Não parece adequada a distinção feita na Instrução Normativa nº 03/2005, em seu art. 245, § 2º, de modo a desabrigar da imunidade o resultado da exportação intermediada por "trading companies", uma vez que norma infra-legal não pode ir além do texto legal, menos ainda do texto constitucional. 6. Na verdade tudo indica que o § 2º do art. 149 da Constituição Federal intenta imunizar a receita adquirida quando houver específica operação de exportação; isso é o que mais importa, e não quem seja o contratante que está na "outra ponta" do negócio. 7. Preliminar de incompetência absoluta do Juízo a quo rejeitada e, no mérito, agravo de instrumento improvido. (AGTR 257656/SP. Rel. Des. Fed. Johanson Di Salvo. Julgado em 31.08.2006. DJU de 31.08.2006, p.256.)

Assim, partindo-se do pressuposto de que a Constituição Federal consagra, no inciso IV do artigo primeiro, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa como princípios fundamentais da República Federativa do Brasil, conclui-se que a indevida tributação das exportações realizadas por intermédio de *trading companies* fere de morte este basilar preceito constitucional, vez que cria entraves para o desenvolvimento salutar do meio de vida de pessoas que, em virtude das mais diversas razões, não apresentam condições de realizar as operações de venda de sua produção diretamente com o adquirente domiciliado no exterior.

Destarte, diante não só desse fato, mas também da total ausência no ordenamento jurídico pátrio de qualquer dispositivo legal apto ao estabelecimento do tipo de exportação atingido pelo disposto no inciso I do §2º do artigo 149 da Constituição Federal, em obediência e respeito ao Princípio da Legalidade, não há que se falar na impossibilidade não gozarem as exportações realizadas por intermédio de *trading company* da imunidade prevista no referido dispositivo constitucional, razão pela qual é, neste ponto, improcedente o lançamento pelo Fisco realizado.

No entanto, em relação à contribuição ao SENAR, que trata o caso concreto, o mesmo entendimento não deve ser aplicado, conforme passo a demonstrar.

É assente na doutrina e na jurisprudência que a contribuição ao SENAR possui a natureza jurídica de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, pois se destina a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, que é o produtor rural, sendo exigida de contribuintes vinculados a este setor e a arrecadação é destinada a ações de formação profissional rural e promoção social de trabalhadores e produtores rurais.

Tendo, portanto, a natureza de contribuições de interesse das categorias profissionais, a contribuição ao SENAR não está incluída na regra de imunidade prevista no inciso I §2º art. 149 da Constituição.

Conforme transcrito em linhas acima, o referido artigo prevê em seu caput que “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas”.

Como se vê, existem três tipos de contribuições previstas no art. 149 da Constituição, quais sejam: (i) contribuições sociais; (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico; e (iii) contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Entretanto, no §2º, inciso I, apenas encontra-se prevista a imunidade das receitas de exportação em relação às “contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico”.

Logo, resta claro que a imunidade prevista em relação às receitas decorrentes da exportação não abrange as contribuições de interesse de categoria profissionais ou econômicas.

JUROS SOBRE A MULTA

Insurge-se, ainda, contra a incidência de juros sobre as multas de ofício a serem aplicadas a partir do vencimento do prazo para recolhimento dos valores apurados no auto de infração.

Relativamente à matéria, entendo assistir razão à Recorrente. Isso porque o artigo 61 da Lei nº 9.430 não prevê a incidência de juros sobre a multa de ofício, mas apenas a da multa de mora sobre o débito decorrente de tributos e contribuições.

Dessa forma, merece guarida a pretensão da contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto vencido do Acórdão nº 9202-01.806, o qual me filio, da lavra do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo nº 10768.010559/2001-19, de onde peça vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

“[...]”

Assim, no mérito, a discussão no presente recurso está limitada à incidência dos juros moratórios equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC sobre a multa de ofício.

Tal discussão já foi examinada pelo antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em diversas oportunidades, sendo que três posições/entendimentos restaram assentados sobre o tema, quais sejam:

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC;

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês; e

- de que não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Tanto a primeira quanto a segunda tese admitem a incidência dos juros sobre a multa de ofício por entenderem que o artigo 161 do Código Tributário Nacional assim autoriza, divergindo, no entanto, sobre a possibilidade desses juros serem calculados pela SELIC (Lei nº 9.430/1996) ou à razão de 1% ao mês nos termos do enunciado do §1º do Código Tributário Nacional – CTN (1% ao mês).

Data máxima vênua, entendo que nenhuma das duas posições é a que mais se coaduna com o ordenamento vigente (não em suas disposições isoladas, mas em seu conjunto).

Sobre a incidência de juros de mora o citado artigo 161 do CTN determina:

“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.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

(original sem grifo)

O dispositivo acima referido autoriza a incidência de juros sobre o “crédito não integralmente pago”.

“Crédito”, por sua vez, é definido no artigo 139 do CTN, que assim dispõe:

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Obrigação tributária, por fim, vem definida no art. 113, verbis:

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

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

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

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

A questão a ser enfrentada é a possibilidade dos juros de mora incidirem sobre a multa de ofício, aplicada pela autoridade fiscal proporcionalmente ao tributo lançado, considerando a expressão “penalidade pecuniária” incluída no parágrafo 1º art. 113.

A meu ver a expressão “penalidade pecuniária” ali referida é a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer), que se converte em obrigação principal nos termos do parágrafo 3º do mesmo artigo 113. Tal expressão jamais poderia ser interpretada como a penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago, até porque ficaria desprovida de sentido no contexto do dispositivo.

Se a penalidade (no caso a multa do ofício) já estivesse incluída na expressão “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do mesmo CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido dispositivo no sentido de que o crédito deve ser exigido “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Outrossim, com base nessa mesma interpretação, poderia-se, inclusive, cogitar da possibilidade de incidência de penalidade (multa) sobre crédito tributário que já englobasse tributo e multa, o que obviamente caracterizaria um non senso jurídico.

Ademais, cumpre observar que o conceito de juros advém do direito privado e, conforme preceitua o artigo 110 do CTN, quando as categorias de direito privado estão apenas referidas na lei tributária deve o aplicador se socorrer do direito privado para compreendê-las.

No âmbito do direito privado os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Já a multa não serve para repor ou indenizar o capital alheio, mas para sancionar a inexecução da obrigação.

Assim, se os juros remuneram o credor (no caso o Fisco) pela privação do uso de seu capital devem eles incidir somente sobre o que tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que tem caráter punitivo.

A vocação da multa, já suficiente severa, é punir o descumprimento, enquanto a dos juros é remunerar o capital não recebido pelo Estado. Dizer que a multa deve ser “corrigida” é ignorar que a legislação tributária brasileira extinguiu a correção monetária desde 1995, sendo preocupação freqüente das administrações tributárias que se seguiram evitar a

indexação automática própria dos regimes inflacionários que foram extremamente prejudiciais à economia brasileira.

Com base no raciocínio acima exposto, entendo que o CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo, ficando prejudicada a discussão acerca do índice aplicável.

Por outro lado e à guisa de argumentação, ainda que se entendesse que o CTN autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mister se faz analisar a legislação ordinária em vigor no período em que a multa exigida foi aplicada.

Nesse sentido, argumenta-se que a exigência de juros sobre a multa aplicada proporcionalmente estaria amparada no art. 61, §3º da Lei n. 9.430/1996, que assim estabelece:

“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

(...)

§ 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.”

Do exame do dispositivo resulta que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput.

Decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo nos termos do art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos

geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, da violação do dever de pagar o tributo no prazo legal.

Ao utilizar a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se contém a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Ademais, caso a expressão “débitos” constante do art. 61 contemplasse o principal e a multa de ofício, seria imperioso admitir que a multa de ofício, caso não paga no vencimento, sofreria também o acréscimo de multa de mora, tendo em vista que o caput do dispositivo expressamente dispõe que “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculados a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.”

Realmente, este seria o resultado da interpretação do parágrafo 3º do art. 61 de forma isolada, sem se atentar ao que determina o “caput”. Seguindo este raciocínio ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluiriam nos “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, novamente pudessem ser exigidos juros e multa de mora, o que indica data venia a improcedência da interpretação.

Assim, qualquer que seja a ótica sob a qual se interpretam os dispositivos - literal, teleológica ou sistemática – entendo que a melhor exegese é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo disciplina os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

O parágrafo único do art. 43 do mesmo diploma legal - Lei 9.430/1996 - é absolutamente coerente com a interpretação do art. 61 desenvolvida acima e corrobora a conclusão. Prevê o referido dispositivo a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente, verbis:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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”.

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não

haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.

Em face das considerações acima, concluo que não há, seja em lei complementar (CTN) seja na legislação ordinária, interpretação possível a amparar conclusão diversa, merecendo ser excluída da exigência a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Os fundamentos acima também foram adotados pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos, no Acórdão n. 9101-00.722, de 08 de novembro de 2010, Relatora a Conselheira Karem Jurendini Dias, que concluiu pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício:

*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.

No presente caso, os paradigmas apresentados pela Recorrente concluíram que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício, limitando-os entretanto ao patamar mensal de 1% ao mês.

Embora o entendimento manifestado no presente voto resultaria em provimento do recurso voluntário em maior extensão (exclusão completa da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício), deve o resultado ater-se ao limite da pretensão recursal ora examinada, devendo o recurso ser conhecido e provido nesta extensão.”

Em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício na forma aplicada nos presentes autos, por absoluta falta de previsão legal.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Por todo o exposto, estando os lançamentos *sub examine* em consonância parcial com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado.

Acompanho o Relator quanto às demais questões, porém, com a *maxima venia*, dirirjo quanto à imunidade em relação às exportações via *trading companies* e quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício.

Das exportações via *trading companies*

Segundo consignado em seu Voto, o Relator entende que a Constituição Federal não teria feito qualquer “distinção entre o tipo de exportação passível de ser abrangida pela imunidade”, não diferenciando, dessa forma, “a exportação direta daquela realizada por intermédio de *trading companies*”, porém, discordo desse entendimento.

Vejam, primeiramente, o que diz a Carta Republicana:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação:

(Grifo nosso)

Conforme se observa na transcrição acima, o texto (grifado) é claro ao dizer que as contribuições sociais, que compõe o objeto do presente lançamento, não incidirão sobre as receitas decorrente de exportação.

Ora, se o produtor rural vende sua produção, internamente, para uma empresa (no caso, uma *trading company*) para que esta, posteriormente, revenda o produto no mercado externo, obviamente, a receita auferida pelo produtor não será decorrente de exportação e, por conseguinte, não estará abrangida pela imunidade. Simples assim.

Nessa linha é a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/09:

Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º *Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.*

§ 2º *A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.*

§ 3º *O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.*

(Grifo nosso)

Tomamos a liberdade de citar, ainda, o seguinte trecho do Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 2012:

30. *O cerne da imunidade é a receita de exportações. A princípio, a contribuição do produtor rural, substituindo a folha de salários, volta-se para o resultado da venda de sua produção com a finalidade precípua de financiar a Previdência Social. Quando, no entanto, esta receita, por se direcionar ao mercado externo, passa indubitavelmente a integrar o rol das receitas de exportação, não pode ser objeto de tributação.*

31. *É importante frisar que apenas as receitas dirigidas diretamente ao mercado externo estarão imunes. Por isso faz-se necessário o exame da natureza das operações, se se constituem em compra e venda no mercado interno ou exportação.*

32. *Por exemplo, a natureza das operações realizadas no Brasil entre as tradings e os produtores rurais é, em termos fiscais, de compra e venda no mercado interno, razão pela qual não são favorecidas pela imunidade da contribuição do produtor rural pessoa física. [...]*

Portando, diante desse quadro, devem ser mantidas as contribuições incidentes sobre a receita auferida na venda da produção para *trading companies*.

Dos juros de mora sobre a multa de ofício

Para melhor análise da questão, vejamos, primeiramente, o que dispõe a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), a esse respeito:

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

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

§ 2º *A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela*

previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

[...]

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

[...]

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.

(Grifo nosso)

Da exegese dos dispositivos acima, tem-se que a multa lançada de ofício (penalidade pecuniária) constitui uma obrigação principal da qual decorre o crédito tributário, estando este sujeito a juros de mora quando não pago no vencimento. Logo, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em outras palavras, como a multa de ofício integra o crédito tributário e este está sujeito a juros de mora por inadimplência, por decorrência lógica, a multa de ofício também está sujeita a juros de mora.

Nesse sentido é a Solução de Consulta nº 47 da Cosit, de 04/05/2016:

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Dessa forma, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Isso posto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira