



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720043/2019-10
ACÓRDÃO	2201-012.160 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA BELA VISTA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 30/12/2016

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A contribuição ao SENAR, destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas; formação profissional e promoção social do trabalhador rural; inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais (gerais) e as contribuições destinadas à intervenção no domínio econômico. No entanto, a contribuição ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. São devidas as contribuições ao SENAR sobre as receitas de exportação.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

No processo administrativo fiscal é vedado o exame do caráter confiscatório da multa, por implicar a realização de controle de

constitucionalidade, que foge à competência do CARF, conforme entendimento consagrado na Súmula CARF nº 2.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do lançamento

A autuação (fls. 292-298), com relatório fiscal às fls. 299-306, versa sobre a exigência de contribuição de terceiros (SENAR), incidente sobre a comercialização da produção rural exportada por meio de empresa exportadora (exportação indireta). Exige-se, ainda, multa de ofício.

Da Impugnação

A recorrente apresentou Impugnação (fls. 314-343), argumentando em síntese que:

- a) As contribuições destinadas ao sistema “s” (SENAR, SESI entre outras) se enquadram naquelas contribuições ditas específicas. Estando devidamente situada a natureza social das contribuições destinadas ao Sistema “S”, especificamente no que respeita o SENAR, é de se concluir o total despropósito e ilegalidade do § 3 do art. 170 da IN/SRF 971, que até então respalda a presente autuação.
- b) Tendo como premissa a natureza social da contribuição destinada ao SENAR, não há como desvinculá-la do contexto abrangido pela decisão liminar proferida nos autos 2015.03.00.023008-0 com trâmite perante à Vice Presidência do e. TRF da 3ª Região, que decretou a suspensão das contribuições sobre a produção rural previstas no artigo 22-A da Lei 10.256/2001, exportada por meio de tradings, consoante os dispositivos infra constitucionais que versam sobre a matéria.
- c) Devem ser excluídos da base de cálculo os valores exportados por meio de empresas exportadoras (trading);
- d) A Instrução Normativa nº 100, de 30 de março de 2004, antecessora da Instrução Normativa nº 3, de 14 de julho de 2005, ambas da Secretaria da Receita Previdenciária, previa apenas a não incidência das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, em respeito ao disposto no inciso I, § 2º, do artigo 149 da Constituição Federal (artigo 252). Até então, as agroindústrias e os produtores rurais recolhiam a contribuição previdenciária sobre a receita bruta da venda de sua produção, sendo lhes deferido excluir da base de cálculo (receita bruta) o faturamento obtido com todas as suas vendas externas. Todavia, pelas novas regras, apenas as transações feitas diretamente com empresas no exterior, sem a intermediação das empresas comerciais exportadoras, poderão desfrutar do benefício tributário. Com efeito, a indigitada Instrução Normativa nº SRP 3/05, de forma totalmente incoerente com o que dispõe no caput do artigo 245, introduziu os parágrafos 1º e 2º em nítida violação ao artigo 149, § 2º, inciso I, da Carta Magna.
- e) O artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição traz em seu bojo uma imunidade tributária sem fazer a distinção pretendida pela Instrução Normativa SRP nº 3/05. A imunidade concedida é de natureza objetiva, eis que tem por finalidade desonerar as operações de exportação e não as pessoas específicas dos exportadores (o próprio produtor rural/agroindústria e as empresas comerciais exportadoras), referindo-se, portanto, às mercadorias efetivamente exportadas.

- f) A título ilustrativo, no que pertine à COFINS (não discutida nestes autos), a legislação garantiu imunidade tanto às receitas oriundas de exportação direta quanto àquelas decorrentes de vendas a empresa comercial exportadora (trading) com o fim específico de exportação (vide art. 6º, incisos I e III da Lei nº 10.833/2003).¹ A mesma solução, deu-se quanto ao PIS (Lei nº 10.637/2002, art. 5º, inciso III), ao crédito presumido de IPI (Lei nº 9.363/96, art. 1º, § único) e à CIDE (Lei nº 10.336/2001, art. 10). Semelhante diretriz inspirou, no campo do ICMS, a redação dada ao art. 3º, inciso II, c/c § único, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, que equiparou à exportação, para fins de reconhecimento da imunidade, a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa.
- g) No presente caso, ao referir-se à imunidade das “receitas decorrentes da exportação”, a Constituição Federal não se restringiu, de forma específica, às exportações ditas diretas, e, bem por isso, há de se entender que estão igualmente abrangidas as operações de exportação realizadas mediante empresas de trading. Vislumbra-se, ainda, que se alguma distinção houvesse de ser feita, o instrumento legislativo adequado seria a Lei Complementar, o qual a Constituição atribui legitimidade para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (CF/88, art. 146, inciso II). Destarte, é de se concluir que a IN/SRP nº 3/2005 teria abrangido matérias reservadas, com exclusividade, à lei complementar.
- h) O conceito de exportação várias vezes mencionados nos dispositivos constitucionais, no ensejo de definir competências tributárias, não pode ter o seu alcance limitado pelo legislador ordinário – sequer pelo administrador –, de modo que restrição promovida pela IN/SRP nº 3, ao cindir o conceito de exportação em direta e indireta, afronta de maneira incontornável a norma do art. 110 do CTN que dispõe: “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.” Por outro lado, tendo em vista que a Instrução Normativa ora debatida está inserida nos atos administrativos previstos no inciso I do artigo 100 do CTN, e que (inciso I do artigo 103 do CTN) estes mesmos atos só entram em vigor na data de sua publicação, é de se concluir que a citada Instrução Normativa jamais poderia, como o fez, gerar efeitos a partir de 12 de dezembro de 2001, quando no seu próprio contexto normativo (art. 761), restou consignado que sua vigência se iniciaria em 1º de agosto de 2005.

- i) A impugnante preenche os requisitos suscitados § 1º do art. 63, sendo portanto incabível a aplicação multa, dado que o lançamento destina-se a prevenir a decadência.
- j) A obrigação de pagar (principal) é protegida com a multa moratória de 20%. Com efeito, a outra obrigação, qual seja, a de informar, deve ser protegida com penalidade específica, própria para o bem que se pretende tutelar. Não se trata de situação jurídica de agravamento, visto que o fato que faz surgir a multa de 75% e seus desdobramentos não está relacionado com a inadimplência, mas sim com a omissão da informação, daí se afirmar que são dois planos jurídicos distintos. Evidente, com isso, que a transferência da pena de 20% para 75% não é caso de agravamento, pois não decorre da mora (inadimplência), mas de atos relacionados ao descumprimento do dever instrumental de informação. Em outras palavras, não é a falta de pagamento que dá ensejo à multa qualificada/agravada, mas sim a omissão da informação. Assim, diante da inexistência de multa específica para a situação em tela, a penalidade deve ser fixada em 20%, nos termos do art. 112, IV, do CTN.
- k) A multa de 75% é confiscatória.
- l) Não existe previsão legal para a incidência de juros em relação ao valor da multa decorrente de lançamento ofício, exceto em se tratando de auto de infração sem apuração de tributo, mas apenas de multa. O que deve sofrer a incidência de juros é o principal. A multa é uma sanção que se aplica ao valor devido a título de principal.

Pede, ao final, o acolhimento e julgamento de procedência da impugnação interposta para o escopo de reconhecimento de total nulidade deste lançamento, pelo acolhimento dos argumentos preliminares suscitados, ou, se superados, pela sua improcedência respaldada pelos argumentos meritórios oportunamente apresentados. Quando menos, requer-se o ajuste do percentual da multa aplicada aos ditames legais de 20%.

Do Acórdão de Impugnação

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 458-471) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 30/12/2016

COMUNICAÇÃO DE JULGAMENTO.

Não cabe no PAF a comunicação para escritório de advogado do sujeito passivo da data de realização do julgamento de primeira instância.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO INDIRETA. IMUNIDADE. NÃO APLICAÇÃO. EMPRESA CONSTITUÍDA E EM FUNCIONAMENTO NO BRASIL. “TRADING COMPANIES”. INCIDÊNCIA.

Para efeito da apuração da contribuição previdenciária devida pela agroindústria, as vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras (“trading companies”), constituídas e em funcionamento no país, são consideradas vendas internas e, portanto, tributáveis.

A imunidade tributária prevista no inciso I do § 1º do art. 149 da CF/88 alcança, tão somente, as receitas decorrentes de exportação, ou seja, decorrente de operação de exportação realizada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL – SENAR,

A hipótese de imunidade tributária assentada no inciso I do § 2º do art. 149 da CF/88, apenas alcança as contribuições sociais e de intervenção nº domínio econômico. A natureza jurídica da contribuição para o SENAR é de “Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas”

JUROS DE MORA. CONFISCO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte recorreu da decisão de primeira instância (fls. 481-517), reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação versa sobre a exigência de contribuição de terceiros (SENAR), incidente sobre a comercialização da produção rural exportada por meio de empresa exportadora (exportação indireta) e respectiva multa de ofício.

A aplicação da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição da República à contribuição ao SENAR, pressupõe a qualificação deste tributo como uma “contribuição social”. Isto, porque referido dispositivo menciona expressamente que as “contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico [...] não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”.

A natureza da contribuição ao SENAR (se contribuição social ou não) é objeto do Recurso Extraordinário 1310691, que teve a repercussão geral reconhecida. Enquanto a questão estiver pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, julgo prudente aplicar a jurisprudência majoritária neste Conselho, afirmando-se a inaplicabilidade da imunidade à referida contribuição, tal como nos julgados cujas ementas reproduzo abaixo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO.

A receita decorrente da venda de produtos ao exterior não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção, nos termos do art. 149, § 2º, I, da CF/88.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A contribuição ao SENAR, destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas; formação profissional e promoção social do trabalhador rural; inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais (gerais) e as contribuições destinadas à intervenção no domínio econômico. No entanto, a contribuição ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. São devidas as contribuições ao SENAR sobre as receitas de exportação. (Número da decisão: 2402-012.815)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/05/2009

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE INAPLICÁVEL.

A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de modo que inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição. (Número da decisão: 9202-011.460)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA DE INTERESSE DE CATEGORIA PROFISSIONAL OU ECONÔMICA. RECEITA DECORRENTE DA EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. NÃO APLICAÇÃO Sendo a natureza jurídica da Contribuição ao SENAR distinta da contribuição social geral e de intervenção no domínio econômico a receita decorrente de exportação não está albergada pela imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal de 1988. (Número da decisão: 2402-012.542)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A contribuição ao SENAR, destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas; formação profissional e promoção social do trabalhador rural; inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação. A imunidade prevista no inciso I do § 2.º 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 companies), não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF N.º 2.

A Súmula CARF n.º 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Número da decisão: 2202-008.409)

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A jurisprudência iterativa, notória e atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais considera a contribuição ao SENAR como de interesse das categorias profissionais ou econômicas, a afastar a caracterização da imunidade do art. 149, §2º, I, da Constituição. (Número da decisão: 2401-005.991)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - SENAR - INCIDÊNCIA SOBRE COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR - INAPLICABILIDADE DO INCISO I DO § 2º DO ART. 149 DA CF/88.

O Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), tem por objetivo organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais. As contribuições destinadas ao SENAR, em qualquer das suas modalidades (seja sobre a comercialização, seja sobre a FOPAG), diversamente do que constituem contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição não lhes é aplicável. Recurso Voluntário Negado. (Número da decisão: 2401-003.115)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

SENAR. STF. RE 816.830. TEMA 801.

É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01.

SENAR. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A contribuição ao SENAR, destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas, formação profissional e promoção social do trabalhador rural, inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação. (Número da decisão: 2401-011.410)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1995 a 31/12/2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO.

Verificada a existência de omissão no voto condutor do acórdão embargado, devem ser acolhidos os embargos de declaração para sanar o vício apontado.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. EXPORTAÇÃO INDIRETA. RECEITAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES INDIRETAS DE EXPORTAÇÃO CARACTERIZADAS POR HAVER PARTICIPAÇÃO DE SOCIEDADE EXPORTADORA INTERMEDIÁRIA.

Conforme decisão proferida pelo STF no RE nº 759.244, em sede de repercussão geral, as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária não integram a base de cálculo das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre a comercialização da produção rural. Diante da consolidada jurisprudência do STJ, conforme julgados acima já referidos, que considera a contribuição ao SENAR de interesse de categoria profissional, com fundamento nos artigos 240, da CF/88, 62, do ADCT, 2º, do DL nº 1.146/70 e na Lei nº 8.315/91, descabe a exclusão da base de cálculo do lançamento da contribuição ao SENAR as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária, haja vista que a norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República trata de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não abrangendo, portanto, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (Número da decisão: 2202-008.700)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

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 tradings, não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (Número da decisão: 9202-009.529)

Deste modo, deve ser rejeitado o pedido da recorrente.

Em relação à multa de ofício aplicada no percentual de 75%, seu pretensão caráter confiscatório e a incidência de juros sobre as penalidades, adoto como razões de decidir aquelas consignadas na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

PERCENTUAL DA MULTA. CONFISCO.

No que se refere à alegação da empresa de que a multa aplicada tem características de confisco, conforme já mencionado, em sede administrativa, não há lugar para embate sobre inconstitucionalidade de Lei, consoante a previsão do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco.

Ressalte-se que à situação não cabe a aplicação da multa de mora de 20%. Esta multa incide sobre o pagamento espontâneo de contribuições em atraso, nos termos do art. 35 da Lei 8.212/1991 com a redação dada pela Lei 11.941/2009.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

No tocante à alegação de impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional, cabe esclarecer que o Código Tributário Nacional (CTN), dispõe em seu art. 161 que devem ser acrescidos juros de mora ao crédito tributário não integralmente pago na sua data de vencimento:

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.”

O significado do termo crédito tributário consta no art. 139 do CTN, o qual o define como uma decorrência da obrigação principal. Já o § 1º do art. 113 esclarece que a obrigação principal objetiva ora o pagamento de um tributo, ora o pagamento de penalidade pecuniária.

“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.”

Desse modo, diferentemente do que entende o consultante, o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não preconiza a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O referido dispositivo legal, ao tratar da incidência dos juros sobre

o valor do débito, determina sua incidência também sobre a multa lançada de ofício, já que esta é parte integrante do débito.

Lei nº 9.430, de 1996 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)

§ 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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)''

Esta mesma lei, em seu art. 43 teria previsto expressamente a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora e os juros de mora, devidos isolada ou conjuntamente, e não teria qualquer sentido admitir a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora e sobre os próprios juros de mora lançados ex-officio, e afastar a incidência nos casos de multa objeto de lançamento de ofício.

É a seguinte a redação do artigo em comento:

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.

Assim, tendo em conta que a multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

(...) Corroborando com o entendimento expresso é oportuno citar a decisão da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no AgRG no Recurso Especial nº 1.335.688-PR (2012/0153773-0), em julgamento realizado em 04/12/2012:

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.

Assim, tem plena previsão legal a incidência dos juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista que esta compõe o crédito tributário.

Conclusão

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital