



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

Processo nº 11020.002690/2009-66
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.506 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria Agroindústria
Recorrente REFLORESTADORES UNIDOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 08/2004 a 12/2007

EXPORTAÇÕES. INTERPRETAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL. NATUREZA JURÍDICA DE CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. ENTIDADE DO CHAMADO SISTEMA "S". NÃO ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 149, PARÁGRAFO 2º, INCISO I, DA CF/88.

A imunidade prevista no parágrafo 2º, inciso I, do artigo 149 da CF/88 relativamente às receitas decorrentes da exportação, destina-se exclusivamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, não podendo ser estendida a todas as contribuições elencadas no "caput" do referido dispositivo. Na hipótese, a contribuição para o SENAR, que tem natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, incide sobre as receitas de exportação.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, deve ser comparada à penalidade nesta prevista (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), para que retroaja, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c" do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Damiao Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva e Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração nº 37240682-3 lavrado em face de REFLORESTADORES UNIDOS S/A, do qual foi notificada em 07/08/2009, em virtude do não recolhimento das contribuições destinadas ao SENAR incidentes sobre a receita bruta de exportação proveniente da comercialização direta da produção com adquirentes domiciliados no exterior.

Em virtude de tal conduta, conforme se depreende do Relatório Fiscal (fls. 52 e seguintes), foi imputada à Recorrente o pagamento de multa no montante de R\$ 225.546,92 (duzentos e vinte cinco mil, quinhentos e quarenta e seis reais e noventa e seis centavos), de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Descontente com a atuação do fisco, apresentou a Recorrente impugnação, insurgindo-se contra a exação em comento, não tendo, todavia, obtido julgamento procedente do seu pedido, conforme se depreende da ementa abaixo transcrita:

SENAR. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO NÃO IMUNE.

A contribuição destinada ao SENAR, tanto a incidente sobre a receita decorrente da comercialização da produção quanto a incidente sobre a folha de salários classifica-se como contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

A imunidade prevista no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição Federal se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, o que impõe concluir que não alcança a contribuição destinada ao SENAR.

Crédito Tributário Mantido

Não satisfeita com a decisão proferida, apresentou a Recorrente Recurso Voluntário, alegando em suma, a não incidência da contribuição referente ao SENAR sobre as receitas decorrentes de exportação, razão pela qual deve ser cancelado o lançamento pelo fisco efetuado.

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

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Do mérito

Em seu Recurso, afirma a Recorrente que o parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição Federal deve ser interpretado ampliativamente de forma a possibilitar a não incidência da contribuição previdenciária nas verbas relativas ao SENAR.

Todavia, nas questões referentes à imunidade tributária, conforme se depreende do artigo 111, inciso I do Código Tributário Nacional, a interpretação dos dispositivos legais deve ser feita de maneira restritiva, pois o fundamento das imunidades é a preservação dos valores que a Constituição julgou por relevantes, não sendo permitida, portanto, a presunção de palavras ou expressões outras que não aquelas contidas no texto constitucional, pois *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus* (onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete distinguir).

Destarte, a partir desta premissa hermenêutica, a qual deve ser seguida por este Conselho de Contribuintes, a imunidade ora em comento não pode ser ampliada de forma a abarcar as verbas destinadas ao SENAR, pois o referido favor constitucional destina-se, exclusivamente, às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, conforme se depreende do §2.º, inciso I, do artigo 149 da Constituição Federal a seguir transcrito:

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 meu)

Destarte, não pode o referido favor constitucional ser interpretado ampliativamente de forma a abranger as contribuições relativas ao SENAR, em razão destas possuírem natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, as quais não constituem objeto de incidência da imunidade prevista no §2º, inciso primeiro do artigo 149 do Diploma Maior.

É este, inclusive, o entendimento do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, conforme se depreende do julgado abaixo colacionado:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - AGRAVO RETIDO NÃO REITERADO NA APELAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. CONTRIBUIÇÃO - IMUNIDADE, ARTIGO 149 § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR.- IMUNIDADE NÃO RECONHECIDA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS. - CPMF - IMUNIDADE NÃO ALCANÇA AS OPERAÇÕES DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. - CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 22 A DA LEI 8.212/91 - APLICAÇÃO DA REGRA IMUNIZANTE [...] III - E clara a norma constitucional ao prever que sobre receitas decorrentes da exportação não incidirão as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o "caput" do artigo 149. IV - Quanto à contribuição ao SENAR, trata-se de contribuição de interesse das categorias profissionais, que foi prevista no artigo 62, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da Constituição Federal de 1988, sem prejuízo das atribuições dos demais órgãos públicos que atuam na área, sendo a contribuição que lhe é destinada instituída pela Lei nº. 8.315, de 23 de dezembro de 1991, com o objetivo de executar as políticas de ensino da formação profissional rural e à promoção social do trabalhador rural, não possuindo, pois, natureza previdenciária, custeando entidades, de direito público ou privado, que fiscalizam e regulam o exercício de certas atividades profissionais ou econômicas, não fazendo parte, pois, das "contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico" a que se refere o dispositivo da imunidade. Portanto, não está abrangida pela imunidade. [...] (TRF 3ª Região, AMS 303879, Relator Juiz Federal Convocado Souza Ribeiro, DJF3 em 23/09/08)

Da mesma maneira, também decidiu, recentemente, o Tribunal Regional Federal da Quinta Região:

ADMINISTRATIVO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. EMPRESA AGRO-INDUSTRIAL. EXPORTAÇÕES. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA NORMA. NATUREZA JURÍDICA DE CONTRIBUIÇÃO PARA ENTIDADE DO CHAMADO SISTEMA "S". NÃO ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 149, PARÁGRAFO 2º, INCISO I, DA CF/88. I - A imunidade prevista no parágrafo 2º, inciso I, do artigo 149 da CF/88 relativamente as receitas decorrentes da exportação, destina-se exclusivamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, não podendo ser estendida a todas as contribuições

elencadas no "caput" do referido dispositivo (artigo 149). Na hipótese, a contribuição para o SENAR, que tem natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, incide sobre as receitas de exportação. II - "O simples cotejo do texto da cabeça do art. 149 da CF/88 com o de seu parágrafo 2.º, inciso I, deixa evidente que a imunidade conferida por este às receitas decorrentes da exportação não atinge as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como é o caso daquela destinada ao financiamento do SENAR, pois este último dispositivo apenas faz referência as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, ao contrário daquele, que se refere, além de a estas, também, às contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômica." (AC 467921 PE, DJe 18/11/2010, relator Des. Federal Emiliano Zapata Leitão (convocado)) III - Apelação improvida. (TRF 5, AC 516045, Rel.: Desembargadora MARGARIDA CANTARELLI, Órgão Julgador: QUARTA TURMA, Julgado em: 19/04/2011, DJe: 28/04/2011)

Assim, conforme depreende claramente do texto constitucional, a imunidade prevista no artigo 149 do Diploma Maior é restrita às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, não sendo possível interpretá-lo extensivamente de forma abranger as receitas decorrentes de exportação, razão pela qual não deve ser julgado procedente o pleito formulado pela Recorrente.

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Da Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para LHE DAR PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, caso seja mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de janeiro de 2012.

Leonardo Henrique Pires Lopes