



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.002690/2009-66
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.131 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 31 de janeiro de 2024
Recorrentes REFLORESTADORES UNIDOS SA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2007

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS REGIMENTAIS. ACÓRDÃO PARADIGMA REFORMADO ANTES DA DATA DE INTERPOSIÇÃO DO RECURSO. NÃO CONHECIMENTO.

Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Mario Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte, bem como de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 2301-002.506 (fls. 162 a 170),

o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário apenas para que fosse “*aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente*”.

O presente caso já passou por uma análise preliminar desta Colenda Turma, em 22/11/2021, ocasião em que foi proferida a Resolução nº 9202-000.291 (fls. 328/332), cujo relatório utilizo neste acórdão, por bem retratar a questão:

Trata-se do lançamento de contribuições destinadas ao SENAR, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural ao exterior.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 52/55), analisando os documentos e a contabilidade do contribuinte, a fiscalização constatou que a empresa não recolheu as contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (Terceiros – SENAR), sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, diretamente com adquirentes domiciliados no exterior, no período de 08/2004 a 12/2007.

Em sessão plenária de 18/01/2012 foi julgado o Recurso Voluntário apresentado pela autuada, prolatando-se o Acórdão nº 2302-002.506 (fls. 162/170), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de Apuração: 08/2004 a 12/2007

EXPORTAÇÕES. INTERPRETAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL (sic). 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.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

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).8

Antes de serem encaminhados à Fazenda Nacional, os autos foram enviados à origem para ciência do contribuinte que apresentou Recurso Especial (fls. 177/187).

O contribuinte apresenta como matérias a serem rediscutidas: **“A contribuição ao SENAR tem natureza jurídica de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, estando abrangida pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF/1988”**. Nessa ocasião, o contribuinte não indicou paradigmas.

Ao ser observado o equívoco no encaminhamento, por meio do despacho de saneamento de folhas 203/205, foi determinado que a Secretaria da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF encaminhasse os autos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para ciência e manifestação quanto ao resultado do Acórdão nº 2301-002.506.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 06/01/2016 (fl. 207) e, em 15/01/2016 (fl. 219), retornaram com o Recurso Especial (fls. 208/2018), visando rediscutir as matérias: **“forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449, de 04.12.2008”**

Pelo despacho de 30/03/2016 (221/224), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão da matéria.

Como paradigma, foram apresentados os Acórdãos nº 2401-002.453 e nº 9202-002.636, sendo que, no exame de admissibilidade, considerou-se apenas o segundo paradigma, deixando de analisar o primeiro, ao argumento de que o segundo já se prestaria a caracterizar a divergência.

O Contribuinte tomou ciência da decisão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 13/10/2016 (fl. 263) e, em 28/10/2016 (fls. 264), apresentou o Recurso Especial (fls. 265/276), visando rediscutir a seguinte matéria: **Contribuição devida na comercialização de produção rural com empresas exportadoras**

Pelo despacho datado de 17/04/2017 (fls. 312/318), foi dado seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, admitindo-se a rediscussão da matéria.

Como paradigmas, foram apresentados os Acórdãos nº 2401-003.072 e nº 3402-002.980. No entanto, o paradigma 3402-002.980 não foi analisado, ao argumento de que o paradigma 2401-003.072 já teria demonstrado a divergência jurisprudencial suscitada.

Da Resolução

Em 22/11/2021, ao apreciar o caso, o então Relator, ilustre conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, entendeu por converter o julgamento do recurso em diligência para complementação dos despachos de admissibilidade dos recursos apresentados. Isto porque havia sido dado seguimento aos recursos (tanto da Fazenda como do Contribuinte) com a análise de apenas um dos paradigmas apresentados, ao argumento de que o paradigma escolhido já teria se mostrado apto a demonstrar a divergência suscitada.

Contudo, ao realizar uma análise preliminar do caso, o ilustre Relator da Resolução verificou que os paradigmas então analisados pelos despachos de admissibilidade não demonstram a divergência jurisprudencial suscitada.

Por tal razão, esta Colenda Turma entendeu pela necessidade de complementação dos despachos de admissibilidade de cada recurso especial (fls. 221/224 e fls. 312/318), a fim de que fosse analisada a admissibilidade de cada recurso à luz do paradigma que deixou de ser considerado na ocasião, nos seguintes termos:

Em virtude do exposto, voto por converter o julgamento do recurso em diligência para que os autos sejam encaminhados à 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, com vistas complementação dos despachos de admissibilidade dos recursos apresentados pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, mediante análise dos Acórdãos Paradigmas n.º 2401-002.453 e n.º 3402-002.980, respectivamente, com a ressalva de que o exame complementar não se presta a obstar o seguimento do Recurso Especial em relação aos paradigmas examinados nos despachos objeto de complementação.

Da Complementação dos Despachos de Admissibilidade

Ato contínuo, foi proferido o despacho de fls. 334/338 para complementação da análise da admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo (exame da matéria **Contribuição devida na comercialização de produção rural com empresas exportadoras**) apenas em relação ao Acórdão n.º 3402-002.980, sem qualquer juízo de valor quanto ao paradigma já examinado (acórdão n.º 2401-003.072).

Na ocasião, entendeu-se que o acórdão paradigma n.º 3402-002.980 não demonstra a divergência suscitada. Portanto, foi mantido o seguimento da matéria **Contribuição devida na comercialização de produção rural com empresas exportadoras** apenas com base no primeiro paradigma já analisado (Acórdão n.º 2401-003.072).

De igual forma, foi proferido o despacho de fls. 339/342 para complementação da análise da admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (exame da matéria **forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449**) apenas em relação ao Acórdão n.º 2401-002.453, sem qualquer juízo de valor quanto ao paradigma já examinado (acórdão n.º 9202-002.636).

Na ocasião, entendeu-se que o acórdão paradigma n.º 2401-002.453 não demonstra a divergência suscitada. Portanto, foi mantido o seguimento da matéria **forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449, de 04.12.2008** apenas com base no primeiro paradigma já analisado (Acórdão n.º 9202-002.636).

Após intimação das partes acerca dos despachos de complementação, não houve qualquer manifestação, sendo o processo devolvido ao CARF para julgamento.

Tendo em vista que o antigo Relator não mais integra esta Colenda Turma, este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

- i. Recurso do contribuinte: Contribuição devida na comercialização de produção rural com empresas exportadoras.
- ii. Recurso da Fazenda: Forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449, de 04.12.2008.

Antes de passar ao conhecimento dos recursos, válido esclarecer que o contribuinte apresentou, antes da Fazenda Nacional, uma minuta de recurso especial com base no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao argumento de que o acórdão recorrido não foi unânime (fls. 177/187). Assim, deixou de apresentar paradigmas para apontar eventuais divergências jurisprudenciais.

Após a apresentação do recurso pela Fazenda Nacional, o contribuinte foi novamente intimado e apresentou o recurso especial de fls. 265/276 (por ele tratado como “razões complementares do recurso”), ocasião em que defendeu haver divergência jurisprudencial necessária.

O despacho de admissibilidade (e seu complemento) se deteve a analisar apenas a segunda minuta de recurso especial apresentada pelo contribuinte. Entendo acertada tal conduta, pois à época da apresentação da primeira minuta de recurso especial, sequer havia norma autorizando a interposição de recurso especial em face de decisão não unânime.

Como bem expôs o contribuinte, a primeira minuta de recurso especial foi interposta com fundamento no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;
e

Ocorre que referido dispositivo estava previsto na Portaria MF n.º 147/2007, a qual foi revogada pela Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009. Ou seja, quando da interposição da primeira minuta de recurso especial (30/08/2012), não mais existia a possibilidade de apresentar recurso especial em face de decisão não unânime.

Por tal razão, acertado o despacho de admissibilidade, que apenas analisou a minuta de recurso especial de fls. 265/276.

I. Recurso Especial do Contribuinte

I.a. Conhecimento

Em seu recurso pugna o contribuinte pela imunidade disposta no inciso I, §2º do art. 149 da Constituição Federal, às receitas provenientes de vendas para empresas comerciais exportadoras, para justificar a imunidade as contribuições ao SENAR. De acordo com o despacho de admissibilidade e seu complemento, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo relativamente à matéria **Contribuição devida na comercialização de produção rural com empresas exportadoras** apenas com base no primeiro paradigma já analisado (Acórdão n.º 2401-003.072).

No entanto, com a devida vênia, entendo não merecer conhecimento o referido recurso.

Conforme exposto pelo ilustre conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho na Resolução n.º 9202-000.291, o Acórdão paradigma n.º 2401.003-072 foi reformado por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais em data anterior à apresentação do recurso especial neste processo pelo contribuinte, conforme trecho abaixo, o qual utilizo como razões de decidir (fl. 331):

Ocorre que o Acórdão n.º 2401.003-072 foi reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão realizada em 09/03/2016, onde foi prolatado o Acórdão n.º 9202-003.841, que deu provimento ao Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional, haja vista a desistência apresentada pelo sujeito passivo.

Assevere-se que o Acórdão n.º 9202-003.841 foi publicado em 12/04/2016 e, o Recurso Especial do Contribuinte foi apresentado em 28/10/2016, ou seja, ocorreu a hipótese prevista no § 15 do art. 67 do RICARF, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Portanto, não merece conhecimento o recurso especial do contribuinte.

Mesmo que se entenda pela possibilidade de análise da matéria (visto que o acórdão paradigma somente foi reformado pelo fato do Contribuinte ter apresentado, após a

realização do exame de admissibilidade do recurso apresentado pela Fazenda Nacional, pedido de desistência ao processo administrativo para aderir ao parcelamento REFIS), ainda assim entendendo não merecer conhecimento o recurso especial do contribuinte.

Isto porque o acórdão recorrido sequer tratou do tema “**contribuição devida na comercialização de produção rural com empresas exportadoras**”, pois deixa evidente que a celeuma envolve “*contribuições destinadas ao SENAR incidentes sobre a receita bruta de exportação proveniente da comercialização direta da produção com adquirentes domiciliados no exterior*” (fl. 163).

Neste sentido, o recorrido entendeu por não aplicar a imunidade em relação à contribuição devida ao SENAR sob o fundamento de que o referido favor constitucional destina-se, exclusivamente, às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, conforme se depreende do §2º, inciso I, do artigo 149 da Constituição Federal, e concluiu (fl. 165):

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.

Por sua vez, o Acórdão paradigma nº 2401.003-072, citado pela contribuinte em seu recurso especial, deixou claro em sua própria ementa que a imunidade a que se refere o art. 149, §2º, I, da Constituição não é aplicável à contribuição destinada ao SENAR, por esta constituir contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, e não contribuição social ou contribuição de intervenção no domínio econômico. Ou seja, o paradigma está alinhado com o acórdão recorrido neste ponto.

Assim, também por este motivo, não merece ser conhecido o recurso especial do contribuinte.

II. Recurso da Fazenda Nacional

II.a. Conhecimento

Em seu recurso, a Fazenda Nacional afirma não ter sido correta a comparação das multas feita pelo acórdão recorrido para fins de aplicação da retroatividade benigna. Como relatado, de acordo com o despacho de admissibilidade e seu complemento, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo Fazenda relativamente à matéria “**forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449**” apenas com base no primeiro paradigma já analisado (Acórdão nº 9202-002.636).

No entanto, com a devida vênia, entendendo não merecer conhecimento o referido recurso.

Conforme exposto pelo ilustre conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho na Resolução nº 9202-000.291, o Acórdão paradigma nº 9202-002.636 não possui similitude fática com o presente caso, na medida que trata de lançamento de obrigação principal atrelado ao

lançamento de multa pelo descumprimento da obrigação acessória, ao passo que, no presente caso, não há evidência de que a obrigação principal lançada ensejou o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Neste ponto, utilizo como razões de decidir o seguinte trecho da Resolução n.º 9202-000.291 (fls. 330/331):

O paradigma analisado no despacho de admissibilidade foi Acórdão n.º 9202.002.636, do qual destaco os seguintes trechos:

Relatório

Em face de Max Empreendimentos Imobiliários Ltda., foi lavrado Auto de Infração de fls. 01/28, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais à contribuição previdenciária patronal, para as competências de 01/2008 a 09/2008.

Conforme Relatório do Auto de Infração de fls. 23, para os mesmos períodos envolvidos na autuação foram lavrados autos de infração pelo descumprimento de obrigações acessórias, formalizadas em outros processos.

(...)

Voto Vencedor

(...)

Assim, creio que a autoridade preparadora deve comparar as multas na hora da execução, como solicita a recorrente, a fim de aplicar a penalidade mais benéfica ao sujeito passivo, comparando:

1. somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009; em relação a

2. multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Percebe-se que no acórdão paradigma, o caso concreto se refere ao lançamento de obrigação principal, bem como o lançamento de multa pelo descumprimento da obrigação acessória, razão pela qual o relator do voto vencedor considerou correto o comparativo de multas entre o somatório das multas previstas anteriormente à Lei n.º 11.941/2009, art. 35 e art. 32, §§ 4º, 5º e 6º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa de ofício prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescido pela Lei n.º 11.941/2009.

No presente caso, não há qualquer evidência de que tenha havido auto de infração por descumprimento de obrigação acessória. Até porque, à época dos fatos geradores, inexistia obrigatoriedade de se declarar as contribuições objeto do lançamento em GFIP.

Assim, não se tratando da mesma situação fática, o Acórdão n.º 9202-002.636 não é apto a evidenciar a divergência jurisprudencial apontada, (...)

Salienta-se que o presente processo envolve lançamento de contribuição destinadas a outras entidades e fundos – Terceiros (SENAR), que não é base para aplicação da multa CFL 68. Isto fica claro no relatório fiscal (fl. 53):

5.2. As contribuições para Outras Entidades e Fundos (Terceiros) para fatos geradores de competências anteriores à vigência da MP 449/2008, estão sendo lançadas com a multa de mora de 24% (inciso II, do art. 35, da Lei 8.212/91) das contribuições devidas aos Terceiros.

(...)

5.4. Salientamos que, até o presente momento, não há obrigatoriedade de declarar em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), as contribuições ao SENAR incidentes sobre a comercialização da produção rural, diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

Portanto, a divergência jurisprudencial deveria ser demonstrada mediante decisão que tivesse debatido a forma de comparação para fins de determinar a multa mais benéfica nos casos em que o lançamento contemple apenas a obrigação principal, sem a correspondente multa por descumprimento de obrigação acessória.

Neste sentido, o paradigma nº 9202-002.636 não possui similitude fática com o presente caso, não merecendo conhecimento o recurso da Fazenda Nacional.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial do contribuinte, assim como NÃO CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim