



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

Processo n° 11020.002691/2009-19
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° **2302-01.864 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria Comercialização da Produção Rural.
Recorrente REFLORESTADORES UNIDOS SA
Recorrida DRJ - PORTO ALEGRE RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2007

COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXPORTAÇÃO.
ALCANCE DA IMUNIDADE.

A imunidade possui previsão expressa no art. 149, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal. Conforme expressa previsão constitucional, somente estão amparadas pela imunidade as operações decorrentes de exportação.

Desse modo, a abrangência da imunidade limita-se às operações desenvolvidas diretamente entre o produtor e o comprador estrangeiro, não albergando as comercializações efetuadas entre produtor e adquirentes sediados no país.

MULTA DE OFÍCIO. REGIME JURÍDICO A SER APLICADO.

Para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, cujos valores não foram declarados em GFIP há que se aplicar a multa de 75% (prevista no art. 44 da Lei 9.430).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade em conceder provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei n. 8212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008.

Marco André Ramos Vieira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Adriana Sato, Jhonatas Ribeiro da Silva e Manoel Coelho Arruda Júnior.

CÓPIA

Relatório

A presente NFLD abrange as contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social referentes à comercialização da produção rural. O período do lançamento abrange as competências julho de 2005 a dezembro de 2007, conforme relatório fiscal às fls. 48 a 54.

Inconformada com a autuação, a entidade apresentou impugnação, conforme fls. 129 a 132.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre apreciou os argumentos de defesa e julgou procedente o lançamento efetuado, fls. 155 a 158.

Não concordando com a decisão a quo, a autuada interpôs recurso voluntário, fls. 171 a 179. Alega em síntese que:

- a) Deve ser reconhecida a imunidade sobre as receitas de exportação;
- b) A Instrução Normativa criou distinção não prevista no texto constitucional;

Não foram apresentadas contrarrazões pelo órgão fazendário.

É o relato suficiente.

Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, fl. 191. Pressuposto superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

A imunidade ora em debate possui previsão expressa no art. 149, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal, nestas palavras:

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: (incluído pela emenda constitucional n.º 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (incluído pela emenda constitucional n.º 33, de 2001)

Conforme expressa previsão constitucional, somente estão amparadas pela imunidade as operações decorrentes de exportação. A operação com as empresas adquirentes é uma operação interna, que não se confunde com a exportação. Para a Secretaria da Receita Previdenciária, a imunidade somente alcança as exportações diretas, conforme previsto no art. 245 da Instrução Normativa nº 03/05.

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".

Desse modo, a abrangência da imunidade limita-se às operações desenvolvidas diretamente entre o produtor e o comprador estrangeiro, não albergando as comercializações efetuadas entre produtor e adquirentes sediados no país.

Nesse sentido, também é o entendimento da Procuradoria Federal, conforme Nota Técnica n. 30 de 2004 (NOTA TÉCNICA PFE-INSS/CGMT/DCMT N° 30/2004), nestas palavras:

7. Nesse diapasão, muito embora atenda plenamente ao tão visado incremento da política exportadora a isenção da receita decorrentes da operação que remete a empresa comercial exportadora produtos com fim específico de exportação (conforme consignado na Nota Técnica que se objetiva rever, a qual bem assevera o efeito nocivo aos pequenos produtores da inexistência de isenção nessa operação), tanto é que a Receita Federal desonerou-a através das leis outrora mencionadas, não há lei específica que a preveja em relação às contribuições previdenciárias, por isso que os atos normativos editados no âmbito do INSS tampouco a prevêm.

Logo, ante a ausência de supedâneo legal para se reconhecer a inexistência do fato gerador das contribuições previdenciárias nas operações internas que remetam às tradings produtos com fim específico e comprovado de exportação, são devidas as contribuições arrecadadas pelo INSS.

8. Por todo o exposto, atestamos a perfeita adequação da Nota Técnica PROCGER/CGCONS/DCT N° 521/2002 ao entendimento desta Procuradoria Federal Especializada junto ao INSS, do que decorre a desnecessidade de sua revisão.

Em relação ao valor da multa aplicada, deve ser revisto o lançamento. É bem verdade que o art. 35 da Lei n° 8.212 foi alterado por meio da Medida Provisória n° 449, tendo sido acrescentado o art. 35-A à Lei n° 8.212. Assim, a partir da MP n° 449, convertida na Lei n° 11.941, há que se diferenciar se os valores constaram ou não em lançamento de ofício. Se não houver lançamento de ofício e o contribuinte recolher espontaneamente os valores devidos aplica-se a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212, caso os valores tenham sido apurados por meio de lançamento de ofício, aplica-se o disposto no art. 35-A da Lei 8.212.

In casu, os valores constam em lançamento de ofício, e para os contribuintes que não declararam em GFIP, o regime jurídico novo ficou mais gravoso. Atualmente, para esses casos, deve ser observada a multa prevista no art. 44 da Lei n° 9.430 de 1996, que prevê aplicação de multa de no mínimo 75% (setenta e cinco por cento).

A conduta de apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4° do artigo 32 da Lei n° 8.212 de 1991. Agora, com a Medida Provisória n° 449 de 2009, convertida na Lei n° 11.941, a tipificação passou a ser apresentar a GFIP com incorreções ou omissões, com multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

O núcleo do tipo infracional seja na redação anterior à MP n° 449, seja com o novo ordenamento é o mesmo: apresentar a GFIP com erros. A multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A. Resta demonstrado, assim, que estamos diante de uma obrigação puramente formal, devendo ser aplicada a multa isolada. Não há razão para serem somadas as multas por descumprimento da

obrigação principal e da acessória antes da MP n ° 449 e após, para verificar qual a mais vantajosa. A análise tem que ser multa por descumprimento de obrigação principal antes e multa por tal descumprimento após; e multa por descumprimento de obrigação acessória antes e após. A análise tem que ser realizada dessa maneira, pois como já afirmado trata-se de obrigação acessória independente da obrigação principal.

A conduta de não apresentar declaração, ou apresentar de forma inexata, somente se subsumiria à multa de 75%, prevista no art. 44 da Lei n ° 9.430, nas hipóteses em que não há penalidade específica para ausência de declaração ou declaração inexata. Para a Gfip – assim como para a DCTF e a DIRPF – há multa com tipificação específica; desse modo inaplicável o art. 44. Em relação à Gfip aplica-se o art. 32-A da Lei n ° 8.212 de 1991.

Conforme previsto no art. 44 da Lei n ° 9.430, a multa de 75% incidirá 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. Desse modo, há três condutas no art. 44 que não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa. Há a conduta deixar de pagar ou recolher; outra conduta é ausência de declaração, e a terceira é a apresentação de declaração inexata. Essa conclusão é facilmente alcançável pela aplicação da regra de paralelismo sintático da língua portuguesa, haja vista – no art. 44 – a repetição da preposição “de” indicar o referencial “no caso”. Esquemáticamente ter-se-ia:

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

1) 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos:

1.1 de falta de pagamento ou recolhimento,

1.2 de falta de declaração e

1.3 nos de declaração inexata;

Logicamente, se o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não se aplica a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n ° 9.430; mas se a despeito do pagamento não declarou em Gfip, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32A da Lei n ° 8.212. Essa aplicação de multa isolada somente é possível pelo fato de serem condutas distintas. Agora, se o contribuinte tiver declarado em Gfip não se aplica a multa do art. 44 da Lei n ° 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n ° 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento. Afinal, a multa do art. 44 da Lei n ° 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em Gfip, mas não tiver pago, não se aplica o art. 44 da Lei 9.430. Esse artigo não se impõe pelo fato de o contribuinte não ter recolhido e ter declarado, deveras não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a Gfip. E nas hipóteses em que o contribuinte não recolhe e não declara em Gfip, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em Gfip a multa prevista no art. 32-A da Lei n ° 8.212. Como já afirmado, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A, o que demonstra serem condutas independentes.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei n ° 9.430/96. Assim, não há que se falar em bis in idem, tampouco em consunção. Pelo contrário, a lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar

tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes. Logo, não há consistência nos entendimentos que pretendem dispensar a multa isolada, por ter sido aplicada a multa genérica.

A Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB n.º 1.027 de 22 de abril de 2010 que assim dispõe em seu artigo 4º:

Art. 4º A Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) 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; e

b) 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.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.?

Entendo inaplicável a referida Portaria por ser ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em Gfip, independentemente de o contribuinte ter pago, conforme dispõe o art. 32-A da Lei n.º 8.212. Uma vez que a penalidade está prevista em lei, somente quem pode dispensá-la é o Poder Legislativo. A interpretação da Receita Federal gera a concessão de uma anistia sem previsão em lei, o que contraria o art. 150, parágrafo 6º da Constituição Federal. A Portaria também viola o art. 182 do CTN que exige a concessão de anistia por meio de lei, além de violar os artigos 32-A da Lei n.º 8.212 e 44 da Lei n.º 9.430.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, 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.

Entendo que o novo regime (aplicação da multa de 75%) é mais gravoso. Desse modo para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, cujos valores não foram declarados em Gfip há que se aplicar a multa de 75% (previsão no art. 44 da Lei 9.430).

CONCLUSÃO:

Voto pelo conhecimento do recurso e pelo provimento parcial a ele, para que seja aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, cujos valores não foram declarados em Gfip há que se aplicar a multa de 75% (previsão no art. 44 da Lei 9.430).

É o voto.

Marco André Ramos Vieira