



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

**Processo n°** 11020.005681/2008-46  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** **2401-02.239 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** PRIME TIMBER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS S/A -  
SUCESSORA DE J. N. TIMBER EXP. E IMP. LTDA E OUTRO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2006

PRODUÇÃO RURAL. COMERCIALIZAÇÃO NO MERCADO INTERNO COM POSTERIOR EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Incidem contribuições previdenciárias sobre a receita da comercialização da produção rural realizada no mercado interno, mesmo que posteriormente os produtos sejam destinados à exportação.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2006

OMISSÃO DE FATOS GERADORES NA DECLARAÇÃO DE GFIP. INFRAÇÃO

Apresentar a GFIP sem a totalidade dos fatos geradores de contribuição previdenciária caracteriza infração à legislação previdenciária, por descumprimento de obrigação acessória.

RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. POSSIBILIDADE.

Os sucessores respondem pelas multas decorrentes de atos praticados pela sucedida até a data da sucessão, mesmo que o lançamento ocorra após esse marco.

ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.

Tendo-se em conta a alteração da legislação, que instituiu sistemática de cálculo da penalidade mais benéfica ao sujeito passivo, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento.

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial do recurso para que se aplique a multa mais favorável ao contribuinte na comparação entre o cálculo efetuado de acordo com o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, com dedução da multa aplicada na NFLD correlata. Vencido o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa, que aplicava o art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

Trata-se do Auto de Infração – AI n.º 37.142.469-0, lavrado contra o sujeito passivo acima identificado, visando à aplicação de multa pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informação à Previdência Social - GFIP a receita bruta com a comercialização da produção rural própria e de terceiros realizada pela empresa J. N. TIMBER EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA, sucedida pela autuada.

Afirma o Fisco que a venda da produção se deu no mercado interno, assim, as operações não foram alcançadas pela imunidade prevista no inciso I do § 2.º do art. 149 da Constituição Federal.

Foi incluída no polo passivo a empresa ELIEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA, detentora de 17,24% do patrimônio líquido da J. N. TIMBER.

As autuadas apresentaram defesa, cujas razões não foram acatadas pela DRJ em Porto Alegre (RS), que declarou improcedente a impugnação.

Inconformadas com a decisão, as empresas interpuseram recurso voluntário, no qual asseveraram que:

a) inexistiu a infração, posto que a empresa não estava obrigada a declarar as receitas decorrentes de exportação indireta;

b) o entendimento expresso pelo Fisco e confirmado pela decisão da DRJ não deve prevalecer, posto que a produção foi destinada ao mercado externo pelas empresas que a adquiriram da J. N. TIMBER;

c) a Instrução Normativa – IN n.º 03/2005 não pode retirar a eficácia do dispositivo constitucional inserto no art. 149, § 2.º; I, da Carta Magna;

d) a intenção do legislador constitucional foi de desonerar as exportações como se vê nas palavras do relator da Proposta de Emenda Constitucional que resultou na EC n.º 33/2001;

e) não pode prevalecer a tributação das exportações indiretas, que devem receber o mesmo tratamento das vendas efetuadas diretamente a destinatário no exterior;

f) apresenta textos de vários doutrinadores acerca da imunidade, os quais coincidem com o seu posicionamento;

g) o crédito tributário lançado é inexigível, posto que decorrente de incidência sobre operação imune;

h) as regras que tratam da imunidade devem ser interpretadas de forma a dar maior eficácia possível ao seu conteúdo;

i) não é cabível a aplicação cumulativa da multa isolada presente neste AI com a multa de ofício lançada em outros dois lançamentos, assim, a multa deve ser cancelada;

j) conforme asseverou o relator no julgamento da DRJ, que foi vencido no seu voto, não é devida a multa aplicada no AI aos sucessores, uma vez que o art. 132 do CTN somente se aplica a tributos;

k) nos termos do art. 129 do CTN, os sucessores somente poderiam responder pela multa se o AI tivesse sido lavrado em data anterior a sucessão, pois aí se teria um crédito tributário já constituído.

Ao final, pede o cancelamento do AI.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

### Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

### A incidência de contribuições previdenciárias sobre as receitas da comercialização da produção rural

Início pela questão que diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias sobre a venda de madeira às empresas- LPRADO COMÉRCIO EXTERIOR LTDA (CNPJ 93.708.915/0001-37); TROPICAL LUMBER COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA (CNPJ 03.860.027/0001-42) e PRIME LUMBER INDÚSTRIA E COM. DE MADEIRAS LTDA (CNPJ 03.934.888/0003-90). Essa questão foi motivo de debate no julgamento do AI n.º 37.142.473-9, no qual são exigidas as contribuições relativas aos mesmos fatos geradores que deixaram de ser declarados em GFIP.

As recorrentes não contestam os valores lançados e nem o fato das vendas terem sido feitas a empresas brasileiras, todavia, insurgem-se contra a exação, por entenderem que as vendas efetuadas para exportador são alcançadas pela imunidade prevista no inciso I do § 2.º do art. 149 da Carta Magna, o qual carrega a seguinte redação:

*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 nº 33, de 2001)*

*I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).*

No julgamento de primeira instância entendeu-se que a regra imunizante somente é aplicável para as exportações feitas diretamente para o exterior, uma vez que as operações abarcadas pelo lançamento foram vendas a empresas nacionais, assim, o resultado do julgamento *a quo* foi pela procedência do AI.

O relator do processo justificou a tributação também no art. 245, § 1.º, da IN SRP n.º 03/2005, o qual dispõe que a tributação somente não ocorre para as vendas diretas a

adquirente domiciliado no exterior, o que não é o caso das operações realizadas. Eis o dispositivo invocado:

***Artigo 245.** Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas 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 artigo 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.*

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

*§ 2.º A receita decorrente da 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.*

Hei de concordar com o decisório da DRJ. De fato, as vendas que sofreram tributação foram efetuadas para empresas domiciliadas no Brasil, portanto, o fato gerador das contribuições ocorreu no momento em que se consumaram essas operações.

A remessa posterior dos produtos ao exterior não tem o efeito de alterar a tributação sobre a operação de venda realizada no território nacional. Uma vez tendo se concretizado a hipótese de incidência, qual seja a venda da produção rural no território nacional, são exigíveis as contribuições, independentemente do destino que o adquirente venha dar a mercadoria.

Esse mesmo entendimento pode ser verificado em decisão unânime da Sexta Câmara do então Segundo Conselho de Contribuintes (Acórdão n.º 206-01066, Rel. Ana Maria Bandeira), cuja ementa foi assim redigida:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/08/2003 a 31/08/2005*

*CO-RESPONSÁVEIS - PÓLO PASSIVO - NÃO INTEGRANTES. Os co-responsáveis elencados pela auditoria fiscal não integram o pólo passivo da lide. A relação de co-responsáveis tem como finalidade cumprir o estabelecido no inciso I do § 5º art. 2º da lei nº 6.830/1980. INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio. Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/08/2003 a 31/08/2005*

*PRODUTO RURAL - CONTRIBUIÇÃO - COMERCIALIZAÇÃO - ADQUIRENTE NO PAÍS - INCIDÊNCIA - IMUNIDADE CONSTITUCIONAL - ADQUIRENTE NO EXTERIOR. Incide contribuição previdenciária sobre o valor da comercialização do produto rural efetuada pela agroindústria à adquirente situado no país, ainda que este proceda a exportação dos produtos. A imunidade constitucional prevista no art. 149, § 2º, inciso I da*

CF/1988 só se aplica ao caso em que o produtor efetue venda direta a adquirente no exterior. Recurso Voluntário Negado. (grifei)

A pretensão das recorrentes de ver a regra constitucional interpretada de forma abrangente, de modo a excluir da tributação as receitas decorrentes de venda no mercado interno que posteriormente sejam direcionadas para o exterior, não pode ser acatada. É que a imunidade configura uma exceção ao princípio da universalidade e da generalidade da tributação.

Essa interpretação restritiva da regra imunizante é adotada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se pode ver da ementa do Acórdão proferido no bojo do RE n.º 566.259/RS (Rel. Ministro Ricardo Lewandowski)DJ n.º 179, 24/09/2010:

*EMENTA: CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I – O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. II – Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III – A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras - não se confunde com as receitas. IV – Recurso extraordinário desprovido. (grifei).*

Nesse sentido, entendo que a IN n.º 03/2005 não extrapolou os seus limites, vindo a ferir a Constituição, mas apenas deu a interpretação ao art. 149 da Carta de 1988, de modo a evitar que a imunidade fosse estendida a situações outras não previstas pelo legislador constituinte derivado.

Portanto, sendo devidas as contribuições, havia a obrigação de informar os fatos geradores na GFIP, o que me leva a concluir que ocorreu a infração ao disposto no revogado art. 32, IV, § 5.º da Lei n.º 8.212/1991.

### **Da imputação da multa às empresas sucessoras**

No julgamento de primeira instância o relator foi vencido na tese de que não caberia a aplicação de multas as sucessoras por atos praticados pela sucedida. No seu entender apenas se já houvesse o crédito constituído é que a multa seria transmitida as empresas que incorporaram a empresa cindida.

Não é essa a melhor exegese da legislação. O art. 129 do CTN, ao tratar da responsabilidade dos sucessores, estipula:

*Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos*

*posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.*

Vê-se assim que a multa pode ser aplicada posteriormente à sucessão por atos relativos a obrigações tributárias praticados pela sucedida. As obrigações tributárias, por força do art. 113 do CTN, subdividem-se em principais e acessórias.

Assim, tendo-se em conta que a omissão de fatos geradores em GFIP é uma conduta relacionada a uma obrigação tributária acessória, não tenho dúvida de que a legislação autoriza a imposição de multa às sucessoras.

Essa matéria inclusive é objeto de súmula do CARF, a qual carrega a seguinte redação:

***Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.***

Essa súmula é de observância obrigatória para os órgãos do CARF, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF<sup>1</sup>.

Afasta-se, assim, a tese de impossibilidade de aplicação de multa nas sucessoras.

## **A aplicação da multa**

Asseveram as recorrentes que não poderia haver a cumulação de multa de ofício presente nos lançamentos para exigir a obrigação principal com a multa isolada lançada no presente AI.

Pela legislação que atualmente vigora essa assertiva é verdadeira, porém, pelo regramento vigente na data da ocorrência dos fatos geradores o art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 determinava a aplicação de multa por recolhimento em atraso, a qual podia ser cumulada com a multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Na sistemática anterior, a infração de omitir fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a cem por cento da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Quanto havia lançamento da obrigação principal relativo aos fatos geradores não declarados, o sujeito passivo ficava também sujeito à aplicação da multa de mora nos créditos lançados, num percentual do valor principal que variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta.

Com o advento da Medida Provisória MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações acessórias relacionadas à GFIP.

<sup>1</sup> Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Pela nova legislação, há duas sistemáticas de aplicação da multa. Inexistindo o lançamento das contribuições, aplica-se apenas a multa de ofício prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, que é calculada a partir de um valor fixo para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*(...)*

Todavia pelo art. 35-A da mesma Lei, também introduzido pela Lei n. 11.941/2009, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de mora constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de multa punitiva e multa moratória, condensando-se ambas em valor único. Vejam o diz o dispositivo:

*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.*

É que o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996<sup>2</sup> prevê que, havendo declaração inexata ou omissa de tributo, acompanhado da falta de recolhimento do mesmo, deve-se aplicar a multa ali especificada. Como já exposto, nessas situações, a multa agora é uma para ambas as infrações, descumprimento das obrigações principal e acessória.

Diante das considerações acima expostas, não há como se aplicar na situação em tela o art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, como requer o sujeito passivo, posto que houve na espécie lançamento das contribuições correlatas. A situação sob enfoque pede a aplicação do art. 35-A da mesma Lei, o qual pode ou não ser mais benéfico ao contribuinte, posto que, para os casos em que o teto para aplicação da multa previsto na legislação revogada fica muito abaixo do valor da contribuição não declarada, há a possibilidade do valor da penalidade aplicada com fulcro na sistemática legal anterior situar-se num patamar inferior àquela calculada com base na norma atual.

Nesse sentido, deve o órgão responsável pelo cumprimento da decisão recalculer o valor da penalidade, posto que o critério atual pode ser mais benéfico para o contribuinte, de forma a prestigiar o comando contido no art. 106, II, “c”, do CTN<sup>3</sup>.

Deve-se, então, verificar, **competência a competência**, se a multa calculada nos termos do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (75% da contribuição não declarada), deduzidas

<sup>2</sup> 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;

(...)

<sup>3</sup> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

as multas aplicadas no AI correlato, resulta em valor mais benéfico ao contribuinte, tendo-se em conta que, em algumas competências, a penalidade aplicada foi limitada ao teto legal, nos termos do demonstrativo de fl. 19.

### **Conclusão**

Voto então pelo provimento parcial do recurso para que se aplique a multa mais favorável ao contribuinte, que ficará limitada a 75% da contribuição devida subtraída a multa aplicada no AI correlato.

Kleber Ferreira de Araújo