



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.738964/2019-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-011.963 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AGROPECUARIA MAGGI LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXPORTAÇÃO INDIRETA. IMUNIDADE. APLICABILIDADE. TESE DE REPERCUSSÃO GERAL Nº 674.

A receita decorrente da venda de produção rural destinada ao exterior , por meio de empresa comercial exportadora, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção. A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação, através de empresa exportadora intermediária.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE.

A imunidade prevista no §2º do art. 149 da Constituição Federal, destinadas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não pode ser estendida ao SENAR, por se tratar de contribuição de natureza distinta, e com destinação estranha ao interesse geral da população.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Comprovada a falta de declaração e recolhimento do tributo devido, cabe a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% , nos termos art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, devendo ser aplicada compulsoriamente pela autoridade lançadora em sua atividade vinculada.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir as contribuições previdenciárias (empresa e GILRAT), lançadas sobre a comercialização da produção rural exportada, de forma direta ou indireta.

*Assinado Digitalmente*

**Weber Allak da Silva** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

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

## RELATÓRIO

### 1 – DA AUTUAÇÃO

Trata-se de lançamento realizado em 26/12/2019 de contribuições previdenciárias e para outras entidades (SENAR), incidentes sobre a comercialização da produção rural no período de 01/2016 a 12/2017. Segundo narrado no relatório fiscal (fls. 27/40), o contribuinte teria omitido parcela da receita bruta nas seguintes situações:

- Receita decorrente de exportação indireta por intermédio de empresa comercial exportadora.

Em atendimento à intimação, datado de 16/12/2019, a empresa MAGGI esclareceu que efetuou operações de exportação indireta e por meio de empresa comercial exportadora, apresentando documentos de exportação solicitados por amostragem.

No entanto, a autoridade fiscal entendeu que a receita auferida não decorria de exportação, na medida que era comercializada no mercado interno.

- Diferença entre o valor da comercialização da produção rural e da Base de cálculo considerada pela empresa.

A partir do dados extraídos das Notas Fiscais Eletrônicas de Saída, emitidas e contabilizadas pelo sujeito passivo, verificou-se que os valores consolidados divergiam da base de cálculo declarada pela empresa nas GFIPs.

Segundo narrado no relatório fiscal, a diferença entre o valor da Receita Bruta e o valor da base de cálculo considerado pela empresa coincide com o valor do PIS/COFINS apurado nas notas fiscais. Tais divergências foram discriminadas no ANEXO 03 do auto de infração (fls. 206/377).

Embora intimado para justificar a exclusão da contribuição para PIS/COFINS da receita bruta, a empresa não teria apresentado os fundamentos legais das referidas exclusões.

Também foram identificadas notas fiscais que não constavam do demonstrativo de apuração da contribuição previdenciária apresentado pela empresa. Tais documentos foram considerados na apuração do auto de infração (ANEXO 04 de fls. 378).

## 2 – DA IMPUGNAÇÃO

Em 03/02/2020 foi juntada impugnação ao lançamento com as alegações sintetizadas adiante:

- A inconstitucionalidade da contribuição ao SENAR e FUNRURAL incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural própria;
- Discorda dos valores das bases de cálculo do lançamento. Que teriam sido apuradas com base em planilhas confeccionadas pela fiscalização. Que não teriam sido analisados os documentos fiscais do contribuinte;
- Alega inconstitucionalidade e ilegalidade na inclusão do PIS/COFIN na base de cálculo das contribuições lançadas;
- Contesta a aplicação da multa de ofício por entender que não praticou ato ilícito. Alega, também, o caráter confiscatório da multa lançada.

Em 26/03/2024 a Impugnação foi julgada improcedente pela 32ª TURMA/DRJ08 através do Acórdão 108-042.386, do qual reproduzo os principais trechos decisórios:

### **ASPECTOS ATINENTES ÀS APURAÇÕES FEITAS PELA FISCALIZAÇÃO.**

Em vista disto, a fiscalização, de fato, adotou, as informações prestadas pelo contribuinte em suas planilhas, após verificação da sua compatibilidade com as informações constantes da ECF e do SPED, obviamente. Desta fato, isto é, havendo a conferência das operações informadas pelo contribuinte, em harmonia com os eventos registrados na ECD e no SPED, torna-se absolutamente dispensável que a fiscalização junte aos autos um emaranhado de notas fiscais e registros de operações, uma vez que, como deflui dos autos, o lançamento se fundamenta em procedimentos específicos adotados pelo contribuinte quanto a aspectos pontuais de cada contexto de incidência, de forma a não ser razoável exigir-se uma instrução sobremaneira improfícua na espécie.

Diante do exposto, torna-se dispensável a juntada de registros contábeis e documentos fiscais quando a fiscalização reconhece validade às informações prestadas pelo próprio contribuinte em planilhas, constatando o fato gerador a partir de entendimento peculiar a cada contexto de direito.

Ocorre, contudo, que a praxe de lançamento tributário para fins de alocação das receitas tributárias no SIEF se dá pelo estabelecimento matriz, daí advindo que a à fiscalização incumbe apurar os valores devidos em todos os CNPJ vinculados à empresa e lançá-los de forma consolidada no estabelecimento matriz. Assim, os valores tidos como não declarados, e lançados no CNPJ matriz, não necessariamente forma objeto de omissão de declaração perante este CNPJ, mas dele ou de uma filial, ou várias filiais. Portanto, os valores constantes do lançamento (Demonstrativo de Apuração), abrangem a totalidade dos fatos geradores omitidos, a ser esmiuçado pelos Anexos 02, 03 e 04.

Diante das telas e planilhas descritivas acima colacionadas, não há inconsistência alguma no lançamento, mas, apenas, um erro de interpretação do contribuinte no que tange aos Demonstrativos de Apuração dos Autos de Infração.

Pelos argumentos acima apresentados, nego acolhida às teses de nulidade dos Autos de Infração.

#### **DAS ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

Este entendimento encontra-se pacificado há muito no âmbito da Administração Fazendária, contando com vários pronunciamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, e, especificamente, a Súmula CARF nº 02, aplicável por simetria às Delegacias Regionais de Julgamento – DRJ: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” Por fim, ressalte-se que o Decreto nº 70.235/72 é também expresso no sentido da impossibilidade em comento, ao prescrever, em seu art. 26-A, que: “No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. ” Assim, não se mostrando possível o reconhecimento das inconstitucionalidades e ilegalidades pretendidas pelo contribuinte, resta prejudicada a análise de toda a argumentação tecida com este fim nos instrumentos de impugnação (integração do PIS/COFINS na base de cálculo, caráter confiscatório da multa de ofício, inconstitucionalidade da Instrução Normativa RF13 nº 971/2009).

#### **DA RECEITA BRUTA PROVENIENTE DE EXPORTAÇÃO INDIRETA.**

É cediço que a Instrução Normativa RF13 nº 971/2009 foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17/10/2022, que dispôs:

Art. 148. As contribuições sociais previdenciárias de que trata este Capítulo não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação. (Constituição Federal, art. 149, § 2º, inciso I; e STF, ADI nº 4.735/DF, de 2020)

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Senar, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O novel entendimento administrativo-normativa tem por fundamento o entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF acerca da questão no âmbito da ADI nº 4.735/DF, de 2020, reconhecendo a aplicação da imunidade à exportação indireta feita por agroindústria.

Ocorre, contudo, que não há ato da PGFN expresso e específico autorizativo quanto à aplicação retroativa do entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF em relação aos fatos geradores abrangidos pela vigência da IN RFB nº 971/2009. Dispõe a Lei nº 10.522/2002:

Portanto, em que pese o entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF sobre a questão da exportação indireta, a situação tratada refere-se exclusivamente à agroindústria, não havendo ato da PGFN que autorize a ampliação do entendimento a outros contribuintes, como é o caso do produtor rural pessoa jurídica, como é o caso do contribuinte. No mesmo sentido, confira-se a Solução de Consulta COSIT nº 196, de 29/08/2023:

Em razão do entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal na ADI nº 4.735/DF e no RE nº 759.244/SP, este em sede de repercussão geral, a imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição, alcança inclusive a contribuição previdenciária de que trata o art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, relativamente às exportações da agroindústria, ainda que realizadas por intermédio de empresa comercial exportadora ou trading company.

Nada obstante, por se tratar de hipótese distinta, que não foi apreciada pela Corte, tal entendimento não se aplica à contribuição previdenciária incidente, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a comercialização da produção rural de produtores rurais pessoas físicas, no mercado interno, destinada a empresa cerealista, ainda que esta venha a realizar exportação indireta ulterior através de empresa comercial exportadora ou trading company.

Diante disto, mantenho o lançamento das contribuições relativas às receitas decorrentes de exportações indiretas.

**DA INAPLICABILIDADE DA ANALOGIA QUANTO À BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A RECEITA BRUTA.**

O contribuinte pretende ver reconhecido seu direito a excluir, da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a comercialização, pelo produtor rural pessoa jurídica, o valor do PIS e da COFINS. Alega que deve ser aplicada a mesma lógica adotada para fins de exclusão do IPI da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ora, o entendimento é absolutamente equivocado e encontra óbice manifesto de aplicação pois configura o emprego de medida de equidade para fins de afastamento de exigência tributária, o que, sequer em tese, é admitido à luz do Código Tributário Nacional - CTN.

#### **DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA.**

O contribuinte alega que não houve má-fé ou fraude fiscal a ensejar a aplicação da multa de ofício. Com efeito, em nenhum momento a fiscalização afirmou tais fatos. Ao contrário, a fiscalização afirma textualmente a aplicação da multa de ofício no percentual básico de 75%, sem cogitar da ocorrência de circunstâncias qualificadoras ou majorantes. Assim, a alegação do contribuinte não encontra respaldo nos elementos dos autos, uma vez que somente foi aplicada a penalidade em seu percentual básico.

Diante do exposto, conheço dos instrumentos de impugnação, e, no mérito, nego-lhes provimento, mantendo integralmente os créditos tributários constituídos pelos Autos de Infração.

### **3 – DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Em 03/05/2024 o contribuinte apresentou Recurso Voluntário contra a decisão de 1ª instância, reproduzindo as mesmas alegações trazidas na peça impugnatória.

É o relatório.

## **VOTO**

Conselheiro Weber Allak da Silva, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

#### **1- Da discordância em relação aos valores das bases de cálculo do lançamento.**

Nos itens II.1 e II.2 da peça recursal, a Recorrente alega que os valores lançados não teriam sido apurados com base nos documentos contábeis e fiscais, mas em planilhas gerenciais, que não constituem prova no processo administrativo fiscal. Que caberia à Fiscalização, analisar todos os fatos informados e empreender todas e quaisquer diligências que reputasse necessárias para fins de verificação do cumprimento da obrigação tributária.

O Recorrente alega que o lançamento teria sido realizado de forma confusa, prejudicando o direito de defesa. Reproduz os argumentos já enfrentados na decisão 1ª instância, anexando imagens do auto de infração que demonstrariam a utilização de valores diferentes de Base de Cálculo para o mesmo mês.

Embora entenda que o relatório fiscal poderia ter discriminado de forma mais clara, o lançamento, baseado em três ocorrências distintas, não vislumbro cerceamento ao direito de defesa. As informações constantes nas planilhas dos anexos I a IV permitem, em conjunto com às apresentadas no auto infração, identificar a base de cálculo e os fundamentos dos valores lançados.

Analisando o acórdão recorrido, constata-se que a decisão foi clara no sentido de esclarecer que as supostas incoerências alegadas não possuem fundamento, revelando-se mero erro de interpretação do contribuinte no que tange aos demonstrativos de apuração dos autos de infração.

Ademais, o Recorrente não apresentou planilhas discriminativas, documentos fiscais, ou quaisquer outros documentos, suficientes para desconstituir os fatos que fundamentaram o lançamento. Portanto não acato as alegações, relativas a tal matéria.

2 -Da imunidade das receitas de exportação direta e indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O Recorrente alega que a autoridade fiscal desconsiderou o fato de que a produção rural vendida se destinava ao mercado externo, embora a comercialização tenha se dado de forma indireta, por intermédios de empresa comercial exportadora. Que não caberia a aplicação do disposto no art. 170, § 1º, da IN 971/2009, diante da regra constitucional de imunidade na exportação.

Quanto ao alcance da imunidade sobre a receita de exportação indireta, cabe razão à recorrente. Trata-se de matéria já decidida pelo STF, no Tema 674, que reconheceu em sede de repercussão geral, que a norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação, caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.

A autoridade julgadora de 1ª instância utilizou como um dos fundamentos para negar provimento à impugnação a interpretação restritiva à decisão do STF no tema 674. Considera que tal decisão só abrangeria as agroindústrias, não podendo beneficiar a Recorrente, na condição de produtor rural pessoa jurídica. Discordamos de tal entendimento, tendo em vista que a agroindústria não deixa de ser um produtor rural pessoa jurídica, que industrializa parte de sua produção. Além do mais, é preciso que se compreenda a natureza objetiva da imunidade, na medida que não deve ser vinculada ao contribuinte, mas sim ao bem quando exportado. Portanto não deve existir diferenciação entre agroindústria e produtor rural pessoa jurídica para fins de imunidade.

As decisões recentes deste Conselho confirmam o entendimento já manifestado pelo STF no Tema 674:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXPORTAÇÃO VIA TERCEIROS. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. STF - RE Nº 759.244/SP.

A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária. (Acórdão nº 9202-009.682, de 23/08/2021, relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO INDIRETA. UTILIZAÇÃO DE “TRADING COMPANIES”. IMUNIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 759.244/STF E ADI Nº 4735/STF. A receita decorrente da venda de produtos ao exterior, por meio de “trading companies”, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção. (Acórdão nº 2201-010.152, de 01/02/203, relatora Débora Fófano dos Santos).

RECEITAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES INDIRETAS DE EXPORTAÇÃO CARACTERIZADAS POR HAVER PARTICIPAÇÃO DE SOCIEDADE EXPORTADORA INTERMEDIÁRIA. IMUNIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO n.º 759.244.

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. (Acórdão 2201-011.892, de 05/09/2024, relator Thiago Álvares Feital).

EXPORTAÇÃO INDIRETA. IMUNIDADE. APLICABILIDADE. TESE DE REPERCUSSÃO GERAL Nº 674 A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária. (Acórdão nº 2401-011.525, de 17/01/2024, relator Guilherme Paes de Barros Geraldi).

Portanto acato parcialmente a alegação, no sentido de excluir da base de cálculo do lançamento os valores lançados decorrentes de receita de exportação direta ou indireta.

Quanto à contribuição para o SENAR, a questão remete a discussão se tal contribuição teria natureza jurídica de contribuições social, para fins de benefício da imunidade prevista no §2º do art. 149 da Constituição Federal.

Apesar do caráter compulsório, e de serem arrecadadas pela união, as contribuições para outras entidades (Sistema S e SENAR) se destinam a instituições próprias, que administram os recursos arrecadados conforme seus objetivos institucionais. Portanto não se

confundem com as contribuições sociais , destinadas a financiar serviços públicos em caráter geral, como a seguridade social. Esse tem sido o entendimento majoritário neste Conselho, conforme se verifica nas ementas de decisões transcritas:

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR. 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, não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (Acórdão nº 2001-006.850, de 22/05/2024, relator Wilsom de Moraes Filho)

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. (Acórdão nº 2402-012.542,de 05/03/204, relator Gregório Rechmann Junior)

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR. 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, não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. ( Acórdão nº 2401-011.738, de 07/03/2024, relator Guilherme Paes de Barros Geraldi).

Assim, com base nos argumentos narrados, mantenho o lançamento das contribuições para o SENAR.

### 3 - Da Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Inclusão do PIS/COFINS na Base de Cálculo das Contribuições

Alega, o Recorrente, que o PIS e a COFINS não podem compor a base de cálculo das Contribuições ora impugnadas por se tratar de receitas de terceiros (União Federal), que não podem ser equiparadas à receita própria que ingressam de forma positiva e efetiva no seu patrimônio. Que incluir o PIS/COFINS na base de cálculo das Contribuições seria vício insanável de inconstitucionalidade, por afronta diretamente à alínea “b”, inciso I, do art. 195, da CF.

Ocorre que não existe previsão normativa para a exclusão dos referidos tributos da receita bruta apurada com base nas notas fiscais.

Quanto à suposta inconstitucionalidade na inclusão do PIS/COFINS na base de cálculo da receita bruta, não cabe a este órgão julgador enfrentar tal matéria, como prevê a Súmula CARF nº 2, adiante transcrita:

**Súmula CARF nº 2:**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Também não se verificou alguma das hipóteses previstas no Parágrafo único, art. 98 do Regulamento Interno do CARF - RICARF, que permitissem o afastamento da norma legal. Portanto, com base nos argumentos descritos, combinados com aqueles já manifestados na decisão recorrida, não há como acatar tal alegação.

**4 – Aplicação da Multa de Ofício.**

A multa de ofício aplicada pelo Fisco no percentual de 75% é expressamente prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, devendo ser aplicada compulsoriamente pela autoridade lançadora em sua atividade vinculada. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN, parágrafo único). Quanto à discussão de possível inconstitucionalidade da norma citada por eventual caráter confiscatório, não cabe ao julgador administrativo enfrentar tal matéria, como preconizado na Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.* Portanto não pode ser acatada a alegação de caráter confiscatório na aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, devendo ser mantida tal penalidade.

**CONCLUSÃO**

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo as contribuições previdenciárias (empresa e GILRAT), lançadas sobre a comercialização da produção rural exportada, de forma direta ou indireta.

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva