



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

**Processo nº** 10183.722380/2011-51  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-003.536 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2014  
**Matéria** COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL  
**Recorrentes** O TELHAR AGROPECUÁRIA LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA - NÃO COMPROVAÇÃO DE OUTRAS ATIVIDADES - RECOLHIMENTO PELA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO.

A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, é: I - dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção; II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.

Art.201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

IV-dois vírgula cinco por cento sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, em substituição às contribuições previstas no inciso I do **caput** e no art. 202, quando se tratar de pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural.(Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001).

Ao contrário do afirmado pela recorrente, a exportação de produtos agrícolas não configura uma atividade econômica independente. A venda no mercado interno ou externo é apenas um ato de efetivação do exercício de qualquer atividade econômica, a circulação do produto. Prova que a venda não é fato independente, que o fato gerador da contribuição é a comercialização da produção.

A compra e venda de terras e o arrendamento não configura uma atividade econômica autônoma, na hipótese de o contribuinte adquirir as terras ou realizar os contratos de arrendamento como forma de incrementar sua

produção. Não identifica-se nos autos contabilização de atividade de compra e venda de imóveis, além daqueles comuns a aquisição de imóveis incorporadas no ativo da empresa.

Não é suficiente a simples previsão em contrato social para que reste configurada a atividade econômica autônoma, é imprescindível a realização efetiva da atividade, devendo a mesma estar devidamente registrada contabilmente.

Não há provas nos autos que houve efetivamente a comercialização dos insumos adquiridos, como emissão de notas fiscais de venda devidamente contabilizadas. Também não há provas da existência de uma estrutura comercial nas dependências do contribuinte em que se realizaram atividades de compra de insumos, estocagem, venda de insumos, com o respectivo recolhimento do ICMS ou pelo menos o destaque do imposto nos documentos fiscais. Ainda que o contribuinte realize uma venda esporádica de matérias, equipamentos, insumos, isso é insuficiente para configuração de uma atividade econômica autônoma, se não exercida com habitualidade.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOR RURAL. VENDA COMERCIAL EXPORTADORA. IMUNIDADE.**

A receita auferida com a venda de mercadorias à comercial exportadora é receita decorrente de exportação e, portanto, imune à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, nos termos do inciso I, §2º do art. 149 da Constituição Federal.

**SENAR, COTRIBUIÇÃO DE INTRVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - NÃO APLICAÇÃO DO INCISO I DO § 2º DO ART. 149 DA CF/88**

As contribuições destinadas ao SENAR, classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, sendo assim, são devidas, não havendo que se concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição lhe alcançaria, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA - SUB-ROGAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO TERCEIROS - SENAR - AÇÃO JUDICIAL - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

A apreciação da nulidade do lançamento pode ser ultrapassada, quando observado que a apreciação do mérito é capaz dar solução a lide de forma definitiva.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/07/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/07

/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 15/07/2014 por KLEBER FE

RREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 07/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ACORDAM os membros do colegiado por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. II) Por maioria de votos, excluir da receita tributável as vendas realizadas para empresas comerciais exportadoras com o fim de exportação. Vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora) e Elias Sampaio Freire, que negavam provimento. Sendo que a conselheira Carolina Wanderley Landim, votava por dar provimento ao recurso e os conselheiros Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, juntamente com a conselheira Carolina Wanderley Landim, limitavam a multa em 20% e excluíaam os juros sobre a multa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

O presente processo correspondente ao lançamento de contribuições previdenciárias, incidentes sobre os valores pagos pela O TELHAR AGROPECUÁRIA aos seus empregados, no período de 01/2009 a 12/2009, cujos autos de infração encontra-se divididos.

1. AI DEBCAD nº 50.002.766-8, compreende as contribuições patronais (alíquota de 2,5%) e a contribuição previdenciária destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT (alíquota de 0,1%);, no período de 01/2009 a 12/2009, sobre o valor da comercialização rural própria.
2. AI DEBCAD nº 50.002.767-6, compreende as contribuições para as terceiras entidades mais especificamente ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR (alíquota de 0,25 %).

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 807 e seguintes foram constituídos de ofício os presentes créditos previdenciários, em decorrência das seguintes constatações e procedimentos adotados no decorrer da ação fiscal:

*• Das GFIPs apresentadas pelo contribuinte constatou-se que foram declarados fatos geradores das contribuições devidas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, incisos I e II da Lei nº 8.212/91, e para outras entidades e fundos (FPAS 515 - Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviço, ou seja, com base na folha de pagamento da empresa.*

*• Os correspondentes recolhimentos foram realizados com o código 2100 (recolhimento utilizado para empresas em geral), com base também na folha de pagamento, e não no código 2607 (recolhimento sobre a comercialização da produção rural).*

*• Conforme disposto no art. 201, § 22, do Decreto nº 3.048/99 - Regulamento da Previdência Social, na hipótese de se tratar de produtor rural pessoa jurídica, o sujeito passivo somente pode contribuir com base na folha de pagamento caso comprove a exploração de outra atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual seja a atividade preponderante.*

*• Nos termos do art. 165, inciso XXII, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, considerase atividade econômica autônoma a que não constitui parte de atividade econômica mais abrangente ou fase de processo produtivo mais complexo, e que seja*

*exercida mediante estrutura operacional definida, em um ou mais estabelecimentos.*

• *Em 21/03/2011 em resposta à intimação, o contribuinte sustenta que, além de sua atividade principal que consiste na produção agrícola, a empresa, desenvolve, nos termos de seu contrato social, as seguintes atividades: importação e exportação de produtos agrícolas e da pecuária; compra e venda de terras para exploração agrícola e pecuária; arrendamentos de terras para exploração agrícola e da pecuária; comercialização no mercado interno e exportação direta e indireta de soja, milho, algodão, sorgo, milheto, trigo e todos os seus derivados e outros produtos agropecuários; comercialização de insumos agropecuários;*

*prestação de serviços de escritório e administrativos, comerciais e financeiros, entre outros correlatas. Esclareceu, ainda, que no ano de 2007, exerceu efetivamente atividade econômica autônoma, consubstanciada na atividade de compra e venda de imóveis, realizada por meio de seu estabelecimento matriz, através de uma estrutura operacional definida internamente, utilizando-se, ainda, da assessoria de terceiros, na intermediação dos mencionados negócios jurídicos. Em relação a esta última alegação, apresentou cópias de diversas escrituras em que a empresa aparece como compradora de imóveis rurais. Por fim, asseverou que no ano de 2007 a empresa encontrava-se no início de suas operações e, por este motivo, as demais atividades constantes de seu objeto social passaram a ser desenvolvidas nos anos subseqüentes.*

• *Em que pese tais argumentos, ficou constatado que o sujeito passivo deixou comprovar, mediante documentação hábil e idônea, o efetivo exercício de qualquer atividade econômica comercial, industrial ou de serviços autônoma da rural. No que se refere à atividade de compra e venda de imóveis, esta não restou comprovada, pois as escrituras atestam apenas a aquisição das propriedades rurais, ou seja, não foi demonstrado o exercício da atividade mercantil imobiliária. Além disso, apesar da alegação de que a referida atividade deu-se por meio de "uma estrutura operacional definida internamente" ou através da "assessoria de terceiros", em nenhum momento tal assertiva também ficou demonstrada pelo contribuinte em sua resposta.*

• *Na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, anocendário (AC) 2007, não há referência a qualquer atividade econômica operacional autônoma diferente da rural. Nesta declaração não consta qualquer registro de despesas operacionais para atividades em geral, tais como remuneração a empregados, encargos sociais, despesas com veículos, prestação de serviços por pessoa física ou jurídica, etc. Do mesmo modo, não há*

*registro de receitas operacionais distintas da atividade rural, sendo que na Ficha 60 da DIPJ AC 2007, o sujeito passivo declara a existência de receita de vendas advindas de uma única atividade econômica no referido período, qual seja, a comercialização de sua produção rural.*

- *Conforme consta na DIPJ em tela, o valor total da receita de vendas informado pela empresa, referente ao ano de 2007, foi de R\$ 14.527.939,28 (catorze milhões quinhentos e vinte e sete mil novecentos e trinta e nove reais e vinte e oito centavos). Deste valor, conforme informado na Ficha 59 da DIPJ, R\$ 11.726.408,75 (onze milhões setecentos e vinte e seis mil quatrocentos e oito reais e setenta e cinco centavos) refere-se à receita de vendas a comercial exportadora CARGILL AGRÍCOLA S/A, CNPJ 60.498.706/0059-73, com o fim específico de exportação, não havendo registro de receita oriunda de exportação direta.*

- *O contribuinte asseverou, em síntese, que: desenvolve as atividades operacionais descritas no seu contrato social; que, em relação aos exercícios 2008 e 2009, a empresa sob ação fiscal desenvolveu atividade de comercialização de insumos agropecuários, tendo adquirido de terceiros tais mercadorias para posterior revenda. Anexou, como prova de suas alegações, as respectivas notas fiscais de venda.*

- *Analizando as notas fiscais apresentadas verificou-se que as mesmas não se referem à venda da produção rural própria do sujeito passivo e sim, predominantemente, a venda de insumos agropecuários adquiridos de terceiros, não constituindo, portanto, fato gerador das contribuições sociais ora lançadas.*

- *Da mesma forma que no ano de 2007, o sujeito passivo não logrou êxito em comprovar qualquer atividade econômica diversa da rural, pois não restou demonstrada a existência de uma estrutura operacional definida para o seu exercício, nos termos do art. 165, inciso XXII, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.*

- *Consultando as DIPJ AC 2008 e 2009, ficou constatado que o próprio sujeito passivo declara a inexistência de despesas e receitas operacionais relativas a atividades distintas da rural. Na ficha 60 da DIPJ AC 2008 e na ficha 54 da DIPJ AC 2009, ambas referentes à Discriminação da Receita de Vendas dos Estabelecimentos por Atividade Econômica, não há nenhuma informação de receitas oriundas de outras atividades, somente da rural.*

- *Verificou-se, ainda, que não há nas DIPJs AC 2008 e 2009 registro de receitas advindas de exportação direta. Segundo consta na DIPJ AC 2009 há receitas de vendas às seguintes empresas comerciais exportadoras com o fim específico de*

exportação: CARGILL AGRÍCOLA S/A, CNPJ 60.498.706/0059-73 e LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S.A, CNPJ 47.067.525/0107-66.

• Corroborar ainda com a assertiva de que o sujeito passivo não exerce outra atividade econômica autônoma, o fato de que nas GFIPs apresentadas, relativas a todo o período fiscalizado, só foram constatados trabalhadores ligados à atividade rural e administrativa da empresa, não sendo encontrados segurados pertencentes a outra estrutura operacional (a exemplo da alegada comercialização de insumos agropecuários). A conclusão para esta afirmação deu-se a partir da verificação da CBO - Classificação Brasileira de Ocupações informada nas GFIPs em tela. São exemplos de códigos de ocupação identificados nas referidas declarações: 3211 - Técnicos Agrícolas; 6220 - Trabalhadores de Apoio à Agricultura; 6201 - Supervisores na Exploração Agropecuária; 4221 - Recepcionistas; 2410 - Advogados; 2521 - Administradores; 2522 - Contadores; 3513 - Técnicos em Administração. Se realmente a empresa exercesse outra atividade econômica autônoma comercial deveria se esperar que houvesse nas GFIPs apresentadas trabalhadores vinculados a códigos de ocupação específicos correspondentes, tais como: 5211 - Operadores do Comércio em Lojas e Mercados (especialmente 5211/05 - Vendedor em Comércio Atacadista; 5211/10 Vendedor em Comércio Varejista; 5211/15 - Promotor de Vendas); 3541 - Técnicos de Vendas Especializadas.

• Conclui-se que não houve o exercício de atividade econômica autônoma diversa da atividade rural. O que de fato ocorreu, especialmente nos anos de 2008 e 2009, foi o exercício de atividade comercial em caráter eventual, sem qualquer estrutura operacional definida.

• Como não foram preenchidos os requisitos estampados no art 201, § 22, do Decreto nº 3.048/99 - Regulamento da Previdência Social, são devidas as contribuições sociais incidentes sobre a comercialização da produção própria em substituição às contribuições patronais incidentes sobre a folha de pagamento da empresa.

• Após análise dos esclarecimentos do contribuinte, da documentação por este apresentada e das informações obtidas junto aos sistemas informatizados da RFB, constatou-se que o sujeito passivo deixou indevidamente de declarar e recolher as contribuições devidas à Seguridade Social incidentes sobre a receita bruta da comercialização de sua produção rural própria.

• Constitui fato gerador das contribuições devidas pelo sujeito passivo à Seguridade Social, a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural própria, auferida nos anos de 2007 a 2009, não declarada nas GFIPs apresentadas, e apurada a partir dos lançamentos efetuados nas seguintes contas contábeis: 100 - Venda De Produção - Milho;

99 - Venda De Produção - Soja; 3010101100003323 - Venda De Produção (Soja);

3010101100003333 - Venda De Produção (Milho); 1647 - Venda De Produção - Feijão;

1187 - Venda De Produção - Sorgo; 2257 - Venda De Produção - Arroz.

• Conforme mencionado anteriormente, não constam nas DIPJs apresentadas receitas de vendas de produção rural própria decorrentes de exportação direta, somente receitas de vendas no mercado interno, incluindo nestas últimas, as advindas de vendas à empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação (AC 2007 e 2009), as quais também constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas nos termos do art. 170 da IN RFB nº 971/2009.

• Os fatos geradores foram codificados através dos seguintes levantamentos, relacionados no relatório intitulado "DD - DISCRIMINATIVO DO DÉBITO": RP - RECEITA COM RURAL PRÓPRIA (período do débito: 02/2007 a 09/2007; 11/2007; 12/2007; 02/2008 a 09/2008; 11/2008); RP1 - RECEITA COM RURAL PRÓPRIA (período do débito: 01/2008 e 10/2008); RP2 - RECEITA COM RURAL PRÓPRIA (período do débito: 12/2008 a 12/2009).

• As GFIPs computadas para efeito de considerar os referidos fatos geradores como não declarados, foram as últimas transmitidas pelo sujeito passivo antes do início da fiscalização, conforme consulta ao sistema informatizado da RFB "GFIPWEB". As referidas declarações, que abarcam as competências 02/2007 a 12/2009, seguem como peça integrante do presente processo de constituição do crédito tributário.

Importante, destacar que a lavratura do AIOP deu-se em 27/09/2012, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 28/09/2012.

Não concordando com o lançamento, a entidade apresentou impugnação, fls. 2178 a 2250 e 2343 a 2378.

A Decisão de Primeira Instância administrativa julgou procedente em parte o lançamento, fl. 2407 a 2441. Segue ementa do acórdão:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009*

*ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais*

*contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.*

*PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. EXPLORAÇÃO DE OUTRA ATIVIDADE AUTÔNOMA. INOCORRÊNCIA.*

*Apenas o produtor rural pessoa jurídica que comprovadamente explore, além da atividade de produção rural, outra atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, poderá contribuir para a previdência social com base na folha de pagamento dos segurados a seu serviço para todas as atividades.*

*SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 10.256/2001 E A RATIFICAÇÃO DOS INCISOS DO I E II DO ART. 25 PELO CAPUT - TÉCNICA LEGISLATIVA.*

*Ao presente caso, aplica-se o inciso III do art. 12 da Lei Complementar nº 95/98, com fundamento de validade no art. 59, parágrafo único, da CF, que dispõe sobre a elaboração; a redação; a alteração e a consolidação das leis, em cujas regras não consta o impedimento de aproveitar a redação do dispositivo alterado naquilo que for pertinente.*

*IMUNIDADE. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. MERCADO EXTERNO. RECEITA PROVENIENTE DE EXPORTAÇÃO. TRADING COMPANIES E COMERCIAIS EXPORTADORAS.*

*Para efeito da apuração da contribuição previdenciária devida pela agroindústria, as vendas realizadas a trading companies ou a comerciais exportadoras são consideradas vendas internas e, portanto, tributáveis, pois a legislação previdenciária não diferencia a venda interna relativamente ao objeto comercial do comprador ou ao destino que ele posteriormente dê à mercadoria adquirida.*

*A imunidade constitucional sobre receitas decorrentes de exportação alcança somente as operações diretas com o mercado externo.*

*SENAR. COOPERATIVA. EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.*

*A imunidade das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos não atinge a contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.*

*APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE MULTAS. INOCORRÊNCIA.*

*A multa encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal. Não houve a incidência de juros sobre multas.*

#### **APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS REALIZADOS.**

*Cabe ao contribuinte direito ao abatimento dos créditos constituídos com recolhimentos realizados sob o códigos 2100, cabendo-lhe, também, o direito a restituição de créditos eventualmente não aproveitados.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, fls. 237 a 231, onde em geral traz o recorrente os mesmos argumentos já apresentados na impugnação, quais sejam:

1. **DA INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO RURAL DO IMPUGNANTE** • Para uma empresa dedicada a venda de fertilizantes, os atos de entrega do produto nada mais são do que atos instrumentais de venda de fertilizantes. Não há duas atividades econômicas autônomas, mas somente uma. A atividade econômica da sociedade comercial contempla todas as atividades acessórias e instrumentais necessárias ao seu pleno desenvolvimento.
2. • No caso vertente, conforme reza seu contrato social e narra o relatório fiscal, além de sua atividade principal, que consiste na produção agrícola, a empresa desenvolve as seguintes atividades: importação e exportação de produtos agrícolas e da pecuária; compra e venda de terras; arrendamentos de terras para exploração agrícola e da pecuária; comercialização no mercado interno e exportação direta e indireta de soja, milho, algodão, milheto, trigo e todos os seus derivados e outros produtos agropecuários; comercialização de insumos agropecuários; prestação de serviços de escritório e administrativos, comerciais e financeiros, entre outros correlatas.
3. • Seu objeto social contempla atividades econômicas autônomas, visto que a compra e venda de terras não é ato instrumental, implícito ou integrativo da atividade econômica de importação de produtos da pecuária.
4. • Houve efetivamente a exploração de atividades econômicas autônomas pela Impugnante, conforme narra o próprio relatório fiscal. Houve a compra e venda de terras, conforme atestam as escrituras anexadas à presente impugnação, além da comercialização de insumos agropecuários adquiridos de terceiros para posterior comercialização. Esta situação foi reconhecida pelo próprio auditor fiscal, que em relatório fiscal asseverou:
5. "Analisando as notas fiscais apresentadas verificou-se que as mesmas não se referem à venda de produção rural própria do sujeito passivo e sim, predominantemente, a venda de insumos agropecuários adquiridos de terceiros, não constituindo, portanto, fato gerador das contribuições sociais ora lançadas."
6. • O relatório fiscal é claro na constatação de que a Impugnante, além da atividade de produção agropecuária, desenvolve a atividade de comercialização de insumos agropecuários, atividade econômica autônoma da atividade de produção agrícola.

7. • Temos três constatações evidenciadas pelo próprio relatório fiscal:
8. • A Impugnante é pessoa jurídica dedicada às seguintes atividades: produção agrícola; importação e exportação de produtos agrícolas e da pecuária; compra e venda de terras; arrendamentos de terras para exploração agrícola e da Pecuária; comercialização no mercado interno e exportação direta e indireta de soja, milho, algodão, milheto, trigo e todos os seus derivados e outros produtos agropecuários; comercialização de insumos agropecuários; prestação de serviços de escritório e administrativos, comerciais e financeiros, entre outros correlatas;
9. • A Impugnante comprou e vendeu terras;
10. • A Impugnante comercializou insumos agropecuários.
11. Tais fatos são mais do que suficientes para caracterizar o exercício de atividade econômica autônoma por parte da Impugnante.
12. • A compra e venda de terras não se caracteriza como ato instrumental, implícito e integrativo da atividade de produção agrícola. A comercialização de insumos agropecuários não é ato instrumental, implícito e integrativo da atividade de produção agrícola.
13. • A mera análise do relatório fiscal permite concluir que a Impugnante desenvolve atividades econômicas autônomas à atividade de produção agrícola.
14. • Nos termos do disposto no parágrafo 22 do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social a Impugnante está obrigada a recolher suas contribuições previdenciárias calculando-a sobre a folha de salários.
15. Dos julgamentos, resta evidenciado que o Fisco, ao enquadrar as atividades econômicas dos contribuintes deve analisar a origem das receitas auferidas, bem como as atividades econômicas desenvolvidas conforme disposto em seu contrato social.
16. • O relatório fiscal elaborado pelo Auditor Fiscal não deixa dúvidas quanto à existência de receitas decorrentes da comercialização de insumos agrícolas, bem como das atividades econômicas desenvolvidas pela Impugnante, conforme expressamente previsto em seu contrato social. (Reproduz texto do relatório fiscal):
17. *"Analisando as notas fiscais apresentadas verificou-se que as mesmas não se referem à venda de produção rural própria do sujeito passivo e sim, predominantemente, a venda de insumos agropecuários adquiridos de terceiros, não constituindo, portanto, fato gerador das contribuições sociais ora lançadas."*
18. • Evidente, portanto, o desenvolvimento, pelo contribuinte, de atividade econômica autônoma, o que, por si só, já torna o auto de infração impugnado totalmente insubsistente.
19. Clara, portanto, a invalidade da imposição!
20. O relatório fiscal é claro em asseverar que a Impugnante recolheu as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários. Ocorre que ao quantificar os valores

exigidos no presente auto de infração, o d. Auditor Fiscal simplesmente ignorou todos os valores recolhidos, como se não tivesse havido nenhum recolhimento, e exigiu a contribuição integralmente, sem qualquer tipo de abatimento.

21. O caso em exame é análogo àquele julgado pelo STF em relação à contribuição do produtor rural, pessoa física, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.212/91, conforme redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/1997
22. O art. 25 da Lei 8.212/91 trata da contribuição social devida pelo produtor rural - pessoa física, enquanto o art. 25 da Lei 8.870/94 trata da contribuição social devida pelo produtor rural - pessoa jurídica, que é o caso da Impugnante.
23. • Diante da unificação do sistema previdenciário (urbano e rural), a contribuição prevista no art. 15, I, "a", da Lei Complementar 11/71, restou suprimida, vigorando daí em diante as contribuições instituídas já sob a vigência do novo Texto Constitucional.
24. A totalidade da obrigação tributária em exame não é composta apenas pelo art. 2º da Lei 10.256/01, mas essencialmente pela Lei 8.870/04, na sua redação original.
25. • A lei em referência não está apta, portanto, a contribuir com nenhum aspecto da hipótese de incidência para formação de qualquer obrigação tributária, pois editada com vício de inconstitucionalidade na origem.
26. A instituição de contribuição previdenciária incidente sobre a produção rural das pessoas jurídicas, nos termos exigidos pelo artigo 25, incisos I e II da Lei nº 8.870/94 viola o princípio da isonomia tributária.
27. Consta do relatório fiscal, que a Impugnante auferiu receitas decorrentes de vendas para empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação. Tais vendas foram efetuadas para as empresas Cargill Agrícola S.A. (CNPJ/MF n. 60.498.706/0059-73) e Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A. (CNPJ/MF n. 47.067.525/0107-66), referente a receitas da comercialização rural própria.
28. • A Constituição Federal, em seu artigo 149, além de trazer a regra-matriz de todas contribuições, instituiu a imunidade das contribuições às receitas decorrentes de exportação.
29. A contribuição ao SENAR encontra-se definida pela Lei 8.315/91.
30. • Entende que a forma de tributação prevista no § 1º do art. 25 da Lei 8.870/94 é indevida, por manifesta ofensa ao Texto Constitucional.
31. • A contribuição destinada ao custeio do SENAR não é de seguridade social, mas sim de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categoria econômica.
32. A multa de ofício está sofrendo a incidência de juros equivalentes à taxa SELIC.
33. • Com efeito, o crédito tributário está sendo acrescido de juros quer em relação ao valor do principal, quer em relação ao valor da multa de ofício.

A unidade descentralizada da DRFB encaminhou o processo a este CARF.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/07/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/07

/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 15/07/2014 por KLEBER FE

RREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 07/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**Voto Vencido**

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 801. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

**DAS PRELIMINARES AO MÉRITO****RECURSO DE OFÍCIO**

Trata-se de recurso de ofício, com base no art. 34, I do Decreto 70235/72, c/c art. 366, I do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, e c/c art. 1º da portaria nº 3 de 3/1/2008 do Ministro da Fazenda.

No que concerne aos pagamentos já realizados, a própria Receita Federal do Brasil reconheceu a procedência do argumento, julgando parcialmente procedente o lançamento. Neste ponto não merece reparo a decisão a quo, negando-se provimento ao recurso de ofício. Transcreve-se parte do decisório que reconheceu o direito do contribuinte:

*Portanto, cabe ao contribuinte direito ao abatimento dos créditos constituídos, aproveitando-se os recolhimentos realizados sob o código 2100, uma vez que ficou constatada a inoccorrência deste procedimento pela fiscalização, cujo procedimento será realizado em sede de julgamento, conforme os passos descritos a seguir no tópico revisão de lançamentos, dispensando-se a realização de diligência fiscal com a finalidade de retificar os créditos apurados, conforme solicitou a interessada.*

Quanto a este ponto, entendo que nenhum reparo deva ser feito na decisão proferida, razão pela qual NEGO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO

**RECURSO VOLUNTÁRIO - DO MÉRITO**

A controvérsia pode ser resumida no seguinte ponto: o contribuinte possui ou não outra atividade econômica autônoma distinta da produção agropecuária.

De acordo com o disposto no art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, a contribuição destinada à Seguridade Social devida pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, incidirá sobre a comercialização da produção. Regulamentando esse dispositivo, o art. 201, inciso IV, do RPS dispõe que a contribuição da pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural será de dois vírgula cinco por cento sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, em substituição às contribuições previstas no inciso I do caput e no art. 202.

*Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)*

*I - dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;*

*II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.*

*Art.201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:*

*IV-dois vírgula cinco por cento sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, em substituição às contribuições previstas no inciso I do caput e no art. 202, quando se tratar de pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural.(Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)*

Ao contrário do afirmado pela recorrente, a exportação de produtos agrícolas não configura uma atividade econômica independente. A venda no mercado interno ou externo é apenas um ato de efetivação do exercício de qualquer atividade econômica, a circulação do produto. Prova que a venda não é fato independente, que o fato gerador da contribuição é a comercialização da produção.

A compra e venda de terras e o arrendamento não configura uma atividade econômica autônoma, na hipótese de o contribuinte adquirir as terras ou realizar os contratos de arrendamento como forma de incrementar sua produção. Afinal, para produzir é necessário o substrato onde ocorre o crescimento dos vegetais. Do mesmo modo que uma indústria precisa de um estabelecimento para realizar a fabricação de produtos, um produtor agropecuária precisa da fazenda. O fato de uma indústria comprar terrenos ou imóveis, ou alugá-los não impõe o exercício de atividade econômica própria de uma imobiliária. Não identifica-se nos autos contabilização de atividade de compra e venda de imóveis, além daqueles comuns a aquisição de imóveis incorporadas no ativo da empresa.

Relativamente à comercialização de insumos, que não sejam as sementes produzidas nem as crias dos animais da própria pessoa jurídica, poderia haver a caracterização de uma atividade autônoma.No entanto, não é suficiente a simples previsão em contrato social para que reste configurada a atividade econômica autônoma, é imprescindível a realização efetiva da atividade, devendo a mesma estar devidamente registrada contabilmente.

O contribuinte alega que adquiriu insumos para posterior comercialização. Entretanto, não há provas nos autos que houve efetivamente a comercialização dos insumos adquiridos, como emissão de notas fiscais de venda devidamente contabilizadas. Também não há provas da existência de uma estrutura comercial nas dependências do contribuinte em que se realizaram atividades de compra de insumos, estocagem, venda de insumos, com o respectivo recolhimento do ICMS ou pelo menos o destaque do imposto nos documentos fiscais. Ainda que o contribuinte realize uma venda esporádica de matérias, equipamentos, insumos, isso é insuficiente para configuração de uma atividade econômica autônoma, se não exercida com habitualidade. A venda pode ser resultado do excesso adquirido que não foi utilizado nos plantios realizados pelos contribuintes.

Documento assinado eletronicamente pelo contribuinte nº 2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/07/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/07

/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 15/07/2014 por KLEBER FE

RREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 07/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Neste ponto, é esclarecedor o trecho da decisão a quo:

*Para adotar o procedimento acima, a autoridade fiscal, após análises das alegações e documentos apresentados pela impugnante, constatou que ela deixou decomprovar, mediante documentação hábil e idônea, o efetivo exercício de qualquer atividade econômica comercial, industrial ou de serviços autônoma da rural; que não ficou demonstrada a existência de uma estrutura operacional definida para o seu exercício, nos termos do art. 165, inciso XXII, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009; que em consulta às DIPJs para os anos calendários 2008 e 2009, constatou a inexistência de despesas e receitas operacionais relativas às atividades distintas da rural; que nestes documentos não há nenhuma informação de receitas oriundas de outras atividades que não fosse da rural; que nas GFIPs relativas a todo o período fiscalizado só foram identificados trabalhadores ligados à atividade rural e administrativa da empresa, não sendo encontrados segurados pertencentes a outra estrutura operacional, e que, portanto, não houve o exercício de atividade econômica autônoma diversa da atividade rural, especialmente nos anos de 2008 e 2009, a não ser atividade comercial em caráter eventual, sem qualquer estrutura operacional definida.*

#### DA IMUNIDADE PARA VENDA NO MERCADO INTERNO

A imunidade das contribuições previdenciárias somente se efetiva no caso de receitas decorrentes de exportação, conforme previsto no art. 149, § 2º, I da Constituição Federal.

*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)*

As vendas realizadas no mercado interno sujeitam-se ao tributo, portanto, não há razão ao contribuinte que as vendas efetuadas para as empresas Cargill e Louis Dreyfus deveriam estar amparadas pela imunidade.

Não se trata, conforme descrito pelo auditor de utilização dessas empresas para realização de exportação direta, mas da efetiva comercialização dos produtos que nada

mais é do que o próprio fato gerador da contribuição previdenciária. Assim, em relação a esse fato, também não merece qualquer reparo a decisão proferida.

Aliás, o encaminhamento da autoridade julgadora encontra-se acertado, demonstrando os motivos pelos quais o lançamento efetuado, vejamos trecho da decisão:

*Portanto, trata-se de entendimento equivocado, eis que a operação entre a empresa notificada e as empresas exportadoras, visto tratar-se de comercialização no mercado interno, não está coberta pela imunidade prevista no artigo 149, § 2º, I, pois o dispositivo constitucional concede a benesse somente à receita proveniente de exportação direta. Ademais, o art. 245 e §§ 1º e 2º, da IN SRP nº 03, de 2005, assim preceitua sobre a matéria em debate:*

*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.(GRIFOU-SE)*

*Dessa forma, rejeito os argumentos apresentados pela Impugnante em relação à imunidade prevista no artigo 149, §2º, I, da Constituição Federal, e da sua abrangência à comercialização de produção rural no mercado interno.*

*A legislação tributária de regência é bastante clara no sentido de que as vendas internas não se confundem com as vendas externas, especificamente no que diz respeito ao regime tributário a que obedecem.*

*É certo que na legislação relativa a outros tributos há expressa previsão de que não incidirão os respectivos gravames quando da venda de produtos a trading companies ou comerciais exportadoras. Entretanto, a norma constitucional, ao contrário do que pretende a impugnante, não tem o alcance que a contribuinte pretende.*

*Diz a Constituição Federal em seu artigo 149, §2º, inc. I:*

*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)*

*Como se pode verificar, a Constituição Federal não define o que se deve entender por “receita decorrente de exportação”, de maneira que não cabe ao intérprete dizer mais do que o texto normativo diz.*

*Veja-se, a esse respeito, que o Código Tributário Nacional – CTN, determina em seu artigo 108, que:*

*Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário;*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a equidade.*

*§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

*§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*

*Parece ser exatamente o caso do parágrafo §2º, acima, a pretensão da defesa, que pretende ampliar o conceito de venda ao exterior dado pela legislação previdenciária com fundamento no que dizem outras legislações, como a do ICMS e do IPI, requerendo a aplicação da equidade para se ver livre da tributação:*

*No caso, a interpretação do Fisco é contrária até mesmo aos interesses do País, pois implica obrigar o produtor rural a buscar o mercado consumidor externo de forma direta em detrimento de empregos gerados nas empresas de intermediação de vendas. É irracional!*

*E como vimos, o CTN veda a utilização da equidade para eximir o contribuinte do pagamento de tributo.*

*Não bastasse isso tudo, a legislação previdenciária sempre indicou que a contribuição previdenciária da agroindústria incidiria sobre as receitas provenientes de vendas efetuadas no mercado interno, sem distinção quanto à atividade da empresa adquirente ou ao destino que esta dê à mercadoria posteriormente.*

*Nesse sentido, a previsão da IN SRP nº 03/2005, que explicitou esse entendimento veio tão somente esclarecer o alcance da norma vigente, não havendo aí mácula alguma à previsão constitucional.*

*Por fim, ainda que o acima exposto já não fosse suficiente para afastar a pretensão da contribuinte, é certo que para acolher a pretensão posta na impugnação esta autoridade julgadora teria que aceitar, ainda que incidentalmente, que a norma vigente e aplicável à matéria vai contra a previsão constitucional. Mas o artigo 26-A, do Decreto nº 70.235/72 expressamente veda essa análise:*

*Art. 26-A. 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*Além disto, a Receita Federal já normatizou esta matéria, como se verifica nos artigos 170 a 172 da IN RFB nº 971, de 2009:*

#### *Da Exportação de Produtos*

*Art. 170. 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.*

*§ 3º O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.*

### *Seção III*

#### *Da Base de Cálculo das Contribuições do Produtor Rural*

*Art. 171. A base de cálculo das contribuições sociais devidas pelo produtor rural é:*

*I - o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção e dos subprodutos e resíduos, se houver;*

*II - o valor do arremate da produção rural;*

*III - o preço de mercado da produção rural dada em pagamento, permuta, ressarcimento ou em compensação, entendendo-se por:*

*a) preço de mercado, a cotação do produto rural no dia e na localidade em que ocorrer o fato gerador;*

*b) preço a fixar, aquele que é definido posteriormente à comercialização da produção rural, sendo que a contribuição será devida nas competências e nas proporções dos pagamentos;*

#### SENAR

As contribuições destinadas ao SENAR, classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, sendo assim, tanto a incidente sobre a receita decorrente da comercialização da produção quanto a incidente sobre a folha de salários, são devidas, não havendo que se concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição lhe alcançaria, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

### **DAS INCONSTITUCIONALIDADES APONTADAS**

No que tange a arguição de inconstitucionalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre o recolhimento de contribuições, frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os prazos regulados na Lei nº 8.212/1991.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade/ilegalidade na cobrança das contribuições previdenciárias, não há razão para a recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional,

razão pela qual são exigíveis a contribuição destinada ao SENAR, a aplicação da taxa de juros SELIC, e a multa pela inadimplência.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ n.º 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

*Cumpre ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.*

*A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.*

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula n.º. 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

#### *SÚMULA N. 2*

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

#### **DA MULTA LIMITADA A 20%**

Com relação da interpretação em relação a aplicação dos dispositivos da MP 449/2008, convertida na lei 11.941 em relação a competência 10/2008, entendo que os argumentos do recorrente não merecem prosperar. Filio-me a tese adotado pelo auditor fiscal e ratificada pelo julgador de primeira instância.

No que tange ao cálculo da multa, face à edição da MP 449/08, convertida em lei 11.941, a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

*“Art. 32A.*

*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:*

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

*II – de 2% (dois por cento) ao mês calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

*“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.”*

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

*“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 “*

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, como no presente caso, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado (75%). As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da

notificação já mencionada e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de *bis in idem*.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No caso conforme descrito no relatório fiscal, para que se determinasse o valor da multa a ser aplicada, procedeu-se ao comparativo: com base na antiga sistemática, multa moratória, com a aplicação de multa pela não informação em GFIP, e da sistemática descrita na nova legislação. Na hipótese dos autos, a fiscalização achou por bem aplicar a multa de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos explicitados acima. Em relação as competências anteriores a edição da referida MP (04/12/2008) e considerando que o art. 106 que, inciso II, "c" - do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) dispõe que - tratando-se de ato não definitivamente julgado a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, efetuamos o demonstrativo da multa entre as penalidades da legislação posterior e anterior a MP 449/2008 para a aplicação da mais benéfica, conforme Anexo único e resumo abaixo.

Ou seja, para efeitos da apuração da situação mais favorável, observou o auditor fiscal notificante:

1. Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou
2. Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

#### **APLICAÇÃO DA TAXA SELIC**

Com relação à cobrança de juros está prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito, desse modo foi correta a aplicação do índice pela autarquia previdenciária:

*Art.34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.*

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial nº 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A**

*averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996. (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.*

Não tendo o contribuinte recolhido à contribuição previdenciária em época própria, tem por obrigação arcar com o ônus de seu inadimplemento. Caso não se fizesse tal exigência, poder-se-ia questionar a violação ao princípio da isonomia, por haver tratamento similar entre o contribuinte que cumprira em dia com suas obrigações fiscais, com aqueles que não recolheram no prazo fixado pela legislação.

Dessa forma, não há que se falar em excesso de cobrança de juros, estando os valores descritos na NFLD, em consonância com o prescrito na legislação previdenciária.

Nesse sentido, dispõe a Súmula nº 03, do CARF: “É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.”

### **DA ILEGALIDADE DA APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

Alega o recorrente que ilegal a cobrança de juros sobre a multa de ofício, contudo, entendo que razão não assiste ao recorrente neste ponto. Conforme já apreciado pela autoridade julgadora,

Ao contrário do que entendeu o recorrente, a aplicação de juros sobre muito de ofício é aplicável na medida que esta faz parte do crédito apurado. O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo. Assim, fazendo parte do crédito junto com o tributo, devem ser aplicados a multa os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, devendo, portanto, sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. No mesmo sentido, manifestou-se por maioria a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no processo 10.768.010559/2001-19, Acórdão 9202-01.806 de 24 de outubro de 2011.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente, em sua maioria, são insuficientes para refutar o lançamento. Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento na forma acima especificada.

**CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso de ofício para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO. Em relação ao recurso voluntário, CONHEÇO DO RECURSO para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

## Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Peço vênia para discordar do bem fundamentado voto da Conselheira Elaine Cristina Monteiro, apenas quanto à incidência de contribuição sobre os produtos comercializados para as empresas comerciais exportadoras Cargill e Louis Dreyfus.

Essa questão não é nova nesta Turma, a qual tem repelido esta exação, consoante se percebe da ementa abaixo transcrita, a qual se refere ao Acórdão n. 2401-003.063, de 19/06/2013:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/07/2006 a 30/04/2009  
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITA  
DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOR RURAL.  
VENDA COMERCIAL EXPORTADORA. IMUNIDADE.*

*A receita auferida com a venda de mercadorias à comercial exportadora é receita decorrente de exportação e, portanto, imune à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, nos termos do inciso I, §2º do art. 149 da Constituição Federal.*

*SENAR. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO.  
PRODUTOR RURAL. VENDA COMERCIAL EXPORTADORA.  
CONTRIBUIÇÃO DEVIDA.*

*A imunidade prevista no §2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e destinadas à intervenção no domínio econômico, não se estendendo ao SENAR, que se trata de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

Nos julgamentos aqui realizados a maioria do Colegiado tem encaminhado pela interpretação teleológica do § 2. do art. 149 da Constituição Federal que consagrou a imunidade para a exportação de produtos rurais.

Outras turmas aqui do CARF tem se inclinado por esse entendimento, como se pode ver da ementa do Acórdão n. 2301-002.892, de 20/06/2012, no qual também afasta-se a aplicação das disposições constantes em Instrução Normativa para prestigiar a máxima efetividade da regra imunizante. Eis o resumo do julgado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/1996 a 31/08/2006 DECADÊNCIA.  
PRAZO PREVISTO NO CTN.*

*de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN.*

*Aplica-se o art. 150, §4º do CTN quando verificado que o lançamento refere-se a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistente fraude, dolo ou simulação.*

**IMUNIDADE. ART. 149 PARÁGRAFO 2º, I, DA CF. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO INTERMEDIADAS POR "TRADINGS. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LIMITES DOS PODERES DE ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. INSTRUÇÃO NORMATIVA NÃO É INSTRUMENTO APTO À INSTITUIÇÃO DE EXAÇÕES FISCAIS**

*Não há dispositivo legal determinando o alcance do termo "exportação" verificado no inciso I do parágrafo 2º do artigo 149 da CF. É vedada a instituição de tributos sem a edição do diploma legislativo correspondente. A atuação da Administração Pública deve ser guiada pelo expressamente previsto em lei. Não cabe a edição de instrução normativa sob o pretexto de explicar o sentido da lei quando a consequência dessa interpretação acarreta em indevida tributação do contribuinte.*

*Recurso Voluntário Provido*

Esse posicionamento não destoia do que tem sido decidido pelo Judiciário. O entendimento de que a imunidade prevista no inciso I do §2º do artigo 149 da Constituição deve ser aplicado, também, às exportações realizadas por intermédio de *trading companies* em razão de não haver distinção acerca do tipo de operação por ela abrangido foi corroborado pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da Quinta Região, conforme se depreende do julgado cuja ementa segue abaixo transcrita:

**TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. ART. 149 PARÁGRAFO 2º, I, DA CF. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO INTERMEDIADAS POR "TRADINGS". ART. 22A DA LEI Nº 8.212/91.**

**PRECEDENTE. O legislador constitucional pretendeu incentivar as operações de exportação, concedendo a imunidade prevista no art. 149, parágrafo 2º, I, da CF/88, cingidas às receitas de exportação. Entender que a referida imunidade aplicasse-se tão somente às receitas de exportação, sem nelas incluir as receitas advindas de operações intermediadas por "trading" seria dar uma interpretação restritiva onde o legislador não o fez. Inaplicabilidade da IN da SRP nº 03/01 que restringiu a abrangência da referida imunidade tributária apenas às operações de comercialização que fossem realizadas diretamente pela empresa com adquirente estrangeiro, em respeito ao princípio de hierarquia das leis. Precedente (TRF3ª Reg. AG 257656SP, Des. Federal Johnson Di Salvo, DJ 31.08.2006, pág. 256).**

*Apelação e remessa oficial improvidas.*

*(TRF5, AMS 95393, Rel: Desembargador Federal Francisco Wildo, Órgão Julgador: Primeira Turma, Julgado em: 15/02/2007, DJe: 30/03/2007)(Grifei)*

Aprofundando-me mais um pouco sobre a questão, peço licença para transcrever excerto do excelente voto da Conselheira Carolina Landim, relatora no julgamento que deu ensejo ao Acórdão n. 2401-003.063:

*“Diante disto, interpretando-se de forma teleológica a previsão consagrada no § 2º do art. 149 da CF, infere-se que a imunidade consagrada neste dispositivo abrange as receitas decorrentes da comercialização de produtos nacionais com destino ao exterior.*

*Portanto, não é razoável excluir da abrangência dessa norma imunizante as operações que possuem o fim específico de exportação, como é o caso das vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras cujo destino das mercadorias comercializadas seja unicamente o exterior.*

*Ressalte-se, inclusive, que nas vezes em que o legislador infraconstitucional se debruçou sobre o tema, sempre conferiu às vendas realizadas para comerciais exportadoras, com o fim específico de exportar, o mesmo tratamento tributário das exportações diretas.*

*É o que se verifica do Decreto lei nº 1.248/72, que, em seu art. 3º, é expresso em assegurar ao produtor/vendedor os mesmos benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação.*

*Esta mesma postura também se observa nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que, respectivamente, em seus arts. 5º, III e 6º, III, prevêem a não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*É importante observar que a matriz constitucional da não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de exportação é exatamente a mesma que a das contribuições previdenciárias, qual seja: art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.*

*Portanto, não haveria razão para o legislador infraconstitucional estabelecer uma sistemática para as contribuições previdenciárias diferente da estabelecida para o PIS e a COFINS, uma vez que se está diante de uma mesma previsão constitucional que possui um único objetivo: desonerar os produtos brasileiros destinados ao exterior das contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico.*

*Diante deste cenário, entendo que o Poder Executivo extrapolou sua função meramente regulamentadora, ao limitar a abrangência da referida norma imunizante para as operações de exportação direta, no §1º do art. 245 da IN SRP nº 03/2005, vigente à época dos fatos geradores.*

*Ou seja, se o legislador constituinte estabeleceu, no art. 149 da CF, que as receitas decorrentes de exportação são imunes às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não cabe à autoridade administrativa expedir ato normativo limitando tal imunidade apenas aos casos em que a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.*

*Ademais, no caso em análise, é preciso ser ressaltado que a Recorrente é produtora rural, de modo que a comercialização direta com adquirente domiciliado no exterior é muitas vezes inviável, tornando-se necessária a participação da comercial exportadora para efetivar esta transação.*

*Entender de modo diverso seria o mesmo que negar a diversos pequenos produtores rurais o direito ao benefício da imunidade constitucionalmente garantido. Isso porque, estes produtores, em regra, auferem receitas decorrentes de exportação por intermédio da operação com a comercial exportadora, que atua nesta transação comercial justamente para torná-la viável, já que a exportação direta costuma ser realizada apenas por pessoas jurídicas de maior porte financeiro e/ou administrativo.”*

Após essa excelente justificativa para a exclusão das contribuições incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação via *tradings*, adiciono o argumento de que é incoerente a tese de que a indevida tributação derivada do artigo 245 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14 de julho de 2005 justifica-se pelo fato de que não se pode afirmar cabalmente que as mercadorias vendidas às comerciais exportadoras serão, de fato, enviadas ao mercado externo em virtude de não ser defeso às *tradings* a realização de operações comerciais no âmbito do mercado interno.

É que, de acordo com o artigo 9º da Lei 10.833/03, se a *trading company* não comprovar no prazo o legal a efetiva exportação da mercadoria adquirida para este fim, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício.

Desta forma, fica claro que o escopo magno da imunidade prevista no inciso I do §2º do artigo 149 da Constituição Federal é possibilitar a competitividade e a facilitação do ingresso da produção pátria no âmbito do comércio internacional.

Consoante a demonstram os autos a recorrente auferiu receitas decorrentes de vendas para as empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação. Tais vendas foram efetuadas para as empresas Cargil Agrícola S.A. (CNPJ 60.498.706/0059-73) e Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A. (CNPJ 47.067.525/0107-66).

De acordo com a fundamentação citada, as receitas realizadas exclusivamente com essas operações devem ser excluídas da base de cálculo do lançamento.

## **Conclusão**

Voto por dar provimento parcial ao recurso, para que sejam excluídas da base de cálculo os valores decorrentes das receitas com as empresas Cargil Agrícola S.A. e Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A, com o fim específico de exportação.

**Kleber Ferreira de Araújo**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/07/2014 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 15/07

/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 15/07/2014 por KLEBER FE

RREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 05/08/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 07/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10183.722380/2011-51  
Acórdão n.º **2401-003.536**

**S2-C4T1**  
Fl. 16

---

CÓPIA