



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

Processo nº 10410.721330/2012-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.164 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE AGROINDÚSTRIA
Recorrente PARAPUÃ AGROINDUSTRIAL S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 31/01/2009, 28/02/2009, 30/04/2009, 31/05/2009, 30/06/2009, 31/07/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 31/12/2009

OMISSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

É nulo o acórdão recorrido quando não enfrentar todas as matérias trazidas na impugnação. Levantada, de ofício, omissão do colegiado *a quo* na análise de matéria impugnada, deve-se anular o acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, para, por maioria de votos, declarar a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa; vencido o relator, que rejeitava a preliminar de suspensão do julgamento do feito, considerava não formulado o pedido de diligência, supria a omissão do colegiado *a quo* na apreciação da impugnação e, no mérito, negava provimento ao recurso. Designado para a redação do voto vencedor o conselheiro Wesley Rocha.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior - Presidente.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator.

(assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Alexandre Evaristo Pinto, João Maurício Vital, Wesley Rocha, Thiago Duca Amoni e João Bellini Júnior.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício, Debcad nº 51.020.288-8, para a exigência das contribuições previdenciárias devidas pelas agroindústrias, nos termos do art. 22-A da Lei nº 8.212, 24 de julho de 1991.

No caso destes autos, consta do Relatório Fiscal (e-fl. 2364 e seguintes) que o sujeito passivo não recolheu e nem declarou em Gfip os débitos de contribuição previdenciária incidentes sobre aquisições, de pessoas físicas, de cana-de-açúcar nos períodos de 1/2009, 2/2009 e 4/2009 a 7/2009, 9/2009, 10/2009 e 12/2009. Os valores devidos foram apurados com base em notas fiscais de entrada e nos registros contábeis fornecidos à Autoridade Fiscal pelo contribuinte.

De acordo com o item 2.10 do Relatório Fiscal (e-fl. 2370), constatou-se que as vendas realizadas pela empresa foram, na verdade, operações de mercado interno e não negócios realizados diretamente com o importador, razão pela qual se excluiu a imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, inc. I da Carta Magna. Assim, sobre a receita bruta incidiu a contribuição prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Na impugnação, a Recorrente sustentou que a exação seria inconstitucional, que seria ilegal a cobrança sobre a receita bruta destinada à exportação e que não incidiria taxa Selic sobre a multa de ofício. Solicitou, ainda, que o julgamento dos autos ocorresse em conjunto com os demais processos decorrentes da mesma fiscalização.

A DRJ/Recife, unanimemente, deu por improcedente a impugnação pelos seguintes motivos:

- a) por ser estranha aos autos, não foi apreciada a alegação quanto à incidência de contribuição ao Senar;
- b) na inexistência de decisão judicial hábil a afastar a constitucionalidade da aplicação da norma tributária ao caso, prevalece o disposto no parágrafo único do art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN);
- c) a impugnante não tem interesse de agir no que se refere à incidência de juros, à taxa Selic, sobre a multa de ofício porque não consta dos autos essa incidência, e
- d) inexistente mandamento legal que determine o julgamento simultâneo de distintos processos administrativos fiscais.

É o relatório essencial.

Voto Vencido

Conselheiro João Maurício Vital - Relator.

O recurso (e-fls. 2420 a 2426) é tempestivo.

Alega, a Recorrente, que a contribuição previdenciária devida pelas agroindústrias com base no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, seria inconstitucional.

Entretanto, consoante o disposto na Súmula Carf nº 2, não compete ao Carf arrear a norma vigente sob a alegação de inconstitucionalidade:

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

Portanto, conheço do recurso, exceto em relação à alegação de inconstitucionalidade.

Preliminares

Do pedido de suspensão do julgamento até a manifestação final sobre a constitucionalidade a contribuição prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991

A Recorrente solicitou a suspensão do julgamento do presente processo até que seja julgado, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o RE nº 611.601. De fato, a constitucionalidade da contribuição prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, está sob exame do STF, em rito de repercussão geral.

O processo administrativo é regido pelo princípio da oficialidade, devendo ser impulsionado *ex officio*, conforme determina o inc. XII do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Não há qualquer previsão legal ou regimental que autorize a suspensão do marcha processual em razão de a constitucionalidade de matéria estar pendente de decisão, ainda que esteja submetida à repercussão geral, pelo quê indefiro o pedido de sobrestamento do julgamento do feito.

Do pedido de diligência

A Recorrente requer diligências na hipótese de o colegiado entender necessárias provas adicionais. A solicitação não observou o disposto no inc. IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e, portanto, considero não formulado o pedido, nos termos do § 1º do art. 16 daquele regulamento. Ademais, o caso não inspira a necessidade de novas provas.

Da omissão do colegiado a quo quanto à análise da ilegalidade da cobrança sobre a receita bruta destinada à exportação

A Recorrente questionou a incidência de contribuição previdenciária sobre receitas que, conforme alegou, teriam resultado de vendas a empresa comercial exportadora e destinadas à exportação.

Sobre esse ponto, assim se pronunciou o acórdão recorrido:

Inexiste nos presentes autos exigência decorrente de contribuições ao SENAR, razão pela qual não se apreciará esta tese de defesa.

A DRJ/Recife enxergou a contestação apenas da contribuição ao Senar, que, de fato, não faz parte do lançamento. Parece-me, entretanto, evidente que houve equívoco da Recorrente ao redigir a peça impugnatória quando se referiu à contribuição ao Senar (e-fl. 2383, item 12). Observando-se os itens 13, 14 e 15 da impugnação (e-fls. 2383 e 2384), percebe-se que a tese trazida pela Impugnante ia além da contribuição ao Senar, atingindo a questão da imunidade da receita tributada. Vejo, pois, que a decisão de primeira instância não apreciou esse argumento da Impugnante.

A despeito da omissão dos julgadores *a quo*, entendo aplicar-se ao caso a *Teoria da Causa Madura*, pela qual, estando presentes os elementos suficientes para o julgamento e tratando-se exclusivamente de matéria de direito, pode, o julgador *ad quem*, ao conhecer do recurso, decidir sobre o seu mérito.

Portanto, para proceder ao julgamento da matéria não apreciada em primeira instância, invoco, subsidiariamente, o inc. III do § 3º do art. 1.013 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil (CPC), que estatui:

Art. 1.013.

§ 1º

§ 2º

§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

I -;

II -;

III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

Supro, pois, a deficiência do acórdão *a quo* e rejeito, então, a preliminar de nulidade.

Mérito

Da ilegalidade da cobrança sobre a receita bruta destinada à exportação

O fundamento do lançamento é o art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, que estabelece a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta das agroindústrias.

A Autoridade Lançadora afirmou (e-fl. 2370) que as receitas utilizadas como base para o lançamento foram as resultantes de vendas para empresas comerciais em operação no país, como se vê:

2.10. Reafirma-se, pois, que as receitas ora consideradas pela fiscalização como fatos geradores de contribuições previdenciárias não decorrem de exportação, e sim de venda normal para adquirentes do mercado interno, pois são provenientes das vendas de seus produtos a outras empresas comerciais em operação neste País. Desse modo, não há que se falar em aplicação do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

A Recorrente alegou, na impugnação, que as vendas teriam, na verdade, sido realizadas a comerciais exportadoras para o fim específico de exportação e que tais operações seriam, por força do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, equiparadas a exportação direta, como se observa no seguinte trecho:

13. Deveras, conforme reconhece a própria fiscalização, as vendas para o exterior, realizadas pela empresa autada (sic), são realizadas através de comercial-exportadoras (DACAL DESTILARIA DE ALCOOL CALIFORNIA LTDA (sic), a COOPERSUCAR S/A e a SUCDEN DO BRASIL LTDA.), mediante operações com fim específico de exportação, equiparadas por ficção legal à exportação direta, pelo que dispõe o art. 1º, parágrafo único, c/c o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72. (Grifos do original.)

Ainda na impugnação, também sustentou, a Recorrente, que faz jus à imunidade prevista no art. 149, § 2º, da Constituição Federal, porquanto as receitas obtidas seriam *equiparadas por lei à exportação direta* (e-fl. 2392, item 14). Assim resumiu seus argumentos:

15. Portanto, a Recorrente faz jus à imunidade das contribuições sociais, prevista no art. 149, § 2º, da CF/88, não só por conta dessa última norma constitucional. Mas sim, por força do que dispõe o art. 1º, parágrafo único, c/c o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72, norma infraconstitucional esta que foi sobejamente ignorada pela fiscalização autuante.

A Recorrente reproduziu as mesmas alegações no recurso voluntário.

Observa-se que o raciocínio da Recorrente, sobre o qual sustenta a sua tese, é que suas receitas seriam, por força do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, equiparadas a exportação direta e, portanto, estariam isentas, em razão do disposto no art. 3º daquele diploma normativo, e também seriam imunes, por força do art. 149, § 2º, inc. I, da Carta Magna.

Quanto à isenção fundada no citado decreto-lei, não assiste razão à Recorrente. Por pertinentes, citam-se os dispositivos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, por ela referidos:

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

.....

Art. 3º - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora.

Observa-se que o legislador pretendeu dar às vendas no mercado interno, mas dirigidas incontestemente à exportação, tratamento tributário análogo às vendas ao exterior. Por essa razão, condicionou o benefício a ser, o adquirente, empresa comercial exportadora e, ainda: à remessa das mercadorias a) para embarque de exportação por conta e ordem do comprador ou b) para depósito em entreposto alfandegado de exportação. Com isso, o legislador quis garantir que a mercadoria não teria por destino o mercado interno.

A Recorrente alega que as vendas teriam como destino o exterior, mas não trouxe aos autos qualquer prova de teria atendido os requisitos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972. Ao invocá-lo a seu favor, deveria também fazer prova de que cumprira seus termos.

Mas não é apenas por essa razão que a alegada isenção não cabe ao caso. Além disso, o decreto-lei suscitado é claro, no seu art. 3º, que se estendem ao produtor-vendedor *os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação* (sem grifo no original). A lei concedeu isenção sobre receitas de exportação para alguns tributos, como é o caso do PIS (Lei nº 10.637, de 2002), da Cofins (Lei nº 10.833, de 2003) e do ISS (Lei Complementar nº 116, de 2003). Não houve e não há, todavia, qualquer lei a conceder isenção de contribuição previdenciária sobre a receita de exportação. Portanto, também esse requisito do decreto-lei não está presente na situação sob exame.

Não é possível, pois, admitir a isenção pretendida pela Recorrente.

Inexistindo a isenção alegada, resta analisar a questão da imunidade do art. 149, § 2º, da Constituição Federal.

Destaque-se que, neste tópico, não se trata de apreciar a constitucionalidade do dispositivo legal que fundamentou o lançamento, que é o art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991. O âmago do recurso, quanto à matéria, é se a receita bruta proveniente da comercialização da produção a que se refere aquele artigo inclui as receitas oriundas de vendas a comerciais exportadoras. Portanto, não é o caso de aplicação da Súmula Carf nº 2.

A matéria é controversa e já foi apreciada em vários acórdãos do Carf. A questão central reside em definir se as receitas provenientes de exportação indireta, por intermédio de *trading companies*, estariam abarcadas pelo instituto da imunidade, o que remete à exegese da norma constitucional, que estabelece:

Art. 149.

§ 1º

§ 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;

.....

Não há dúvidas de que o dispositivo constitucional sob exame é norma tributária da qual deriva a legislação tributária, nos termos do art. 96 do CTN:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (Sem grifo no original.)

Também não se questiona que os atos administrativos compõem as normas complementares e, portanto, a legislação tributária. É o que está no inc. I do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

.....

Pois bem, a matéria foi claramente definida na Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, vigente à época dos fatos geradores a que se referem os lançamentos sob exame, e que estabelecia:

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.

Embora a Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005, tenha sido revogada pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, o art. 170 da norma revogante manteve a exata redação da norma revogada. O entendimento ainda é, portanto, aplicado atualmente.

A matriz legal da Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005, no que se refere ao objeto sob análise, é o art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1992, que estabelece a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta das agroindústrias.

Nota-se que, sob uma análise sistemática, a regra imunizante não resta indefinida ou obscura. Ao contrário, encontra-se plenamente ilustrada no ordenamento. Dado o ditame, pelo constituinte derivado, de que as receitas decorrentes de exportação gozam de imunidade, cabe ao intérprete estabelecer a extensão do conceito constitucional. E isso foi feito

pela norma tributária integradora, por meio de ato administrativo válido e que goza de presunção de legalidade.

Obviamente, essa presunção é relativa e pode ser afastada por decisão judicial competente. Com efeito, a matéria está sob exame do STF na ADI nº 3.572 e no RE nº 759.244, onde se questiona a constitucionalidade da Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005.

Há decisões judiciais que amparam o conceito mais ancho de receitas decorrentes de exportação, mas nenhuma delas possui caráter vinculante.

Os que defendem que aquelas receitas são imunes, interpretam de maneira alargada o conceito de *receitas decorrentes de exportação*. Ao contrário, os que defendem que exportações indiretas não são imunes, restringem a aplicação apenas às operações diretas entre o vendedor no país e o importador no exterior.

Filio-me ao entendimento de que receitas decorrentes de exportação só podem ser aquelas resultantes da venda direta ao exterior. Aliás, é exatamente esse o conceito de exportação! A venda no mercado interno para intermediários, mesmo que sejam *trading companies*, não transforma a operação em exportação.

Em uma operação por meio de *tradings* não existe, em princípio, o obrigatório vínculo da venda ao exterior. Ainda que os produtos estivessem armazenados em armazéns portuários, com intenção de serem enviados ao estrangeiro, nada impediria que, diante de uma alteração das circunstâncias comerciais, como o aumento do preço interno ou queda do preço externo, o produto venha a ser vendido no mercado nacional. Observe-se que a tradição ocorre com a entrega do produto pelo vendedor ao comprador, mas a partir daí não há garantia de quando o produto será vendido ou sequer se será, de fato, exportado. Aplicar a imunidade na operação ocorrida no mercado interno, ainda que com a intenção de exportar o produto, seria aplicá-la sem que o requisito constitucional estivesse presente, baseando-se apenas na presunção da exportação.

Não havendo disposição legal em contrário, o que é o caso, a venda interna não deve ser equiparada à exportação porque ocorre sob circunstâncias distintas e, mesmo que o adquirente seja exportador, nada afiança que o destino último do produto seja a exportação. Ao vender internamente, o tratamento deve ser de receita doméstica, portanto. Reproduzo, pois, trecho do voto vencedor do ilustre conselheiro Denny Medeiros da Silveira, no Acórdão nº 2401-004.847, que com cristalina singeleza expôs o óbvio e sacramentou o debate:

Ora, se o produtor rural vende sua produção, internamente, para uma empresa (no caso, uma trading company) para que esta, posteriormente, revenda o produto no mercado externo, obviamente, a receita auferida pelo produtor não será decorrente de exportação e, por conseguinte, não estará abrangida pela imunidade. Simples assim.

Até que sobrevenha norma jurídica em contrário, entendo que ao caso se aplica o art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, com as definições dadas pela Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005, porque, ao meu ver, guardava estreita consonância com o texto legal. E mais, ainda que este colegiado não seja competente para apreciar o aspecto constitucional da norma, por força do que estabelece a Súmula Carf nº 2, não vejo qualquer incongruência entre o dispositivo constitucional e o comando normativo; ao contrário, observo que a norma deu claro contorno ao texto constitucional sem limitar o seu alcance.

Nego, pois, provimento ao recurso e mantenho a contribuição incidente sobre a receita auferida na venda no mercado interno, ainda que com objetivo de exportação.

Conclusões

Voto, pois, por **não conhecer** do recurso em relação à alegação de inconstitucionalidade do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, **rejeitar** a preliminar de suspensão do julgamento do feito, **considerar não formulado** o pedido de diligência, **suprir a omissão** do colegiado *a quo* na apreciação da impugnação e, no mérito, **negar provimento** ao recurso.

João Maurício Vital - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Wesley Rocha - Redator designado.

Com o devido respeito ao voto proferido pelo Relator, e que de forma muito acertada abortou de maneira profícua as questões do processo, a compreensão da turma é que seria inviável a tentativa de julgar a demanda por meio da teoria da causa madura. Isso porque, no caso em apreço existe ponto não analisado no julgamento *a quo* e que deveria ser também objeto de enfrentamento da matéria, uma vez que foi cerceado o direito de defesa do contribuinte.

Em verificação dos elementos que contém a defesa do recorrente, existe manifestação contendo a matéria de "imunidade" levantada pela Contribuinte e não abordada pela DRJ de origem. Nesse sentido, em sede de decisão *ad quem*, o Relator do presente acórdão em seu voto se posicionou no seguinte sentido:

"Observando-se os itens 13, 14 e 15 da impugnação (e-fls. 2391 e 2392), percebe-se que a tese trazida pela Impugnante ia além da contribuição ao Senar, atingindo a questão da imunidade da receita tributada. Vejo, pois, que a decisão de primeira instância não apreciou esse argumento da Impugnante".

A despeito da omissão dos julgadores a quo, entendo aplicar-se ao caso a Teoria da Causa Madura, pela qual, estando presentes os elementos suficientes para o julgamento e tratando-se exclusivamente de matéria de direito, pode, o julgador ad quem, ao conhecer do recurso, decidir sobre o seu mérito".

Apesar da louvável a iniciativa do Relator, em querer decidir sob ponto omissor da demanda com o fundamento na teoria da causa madura, melhor solução ao caso seria devolver os autos para que a impugnação tenha o enfrentamento e decisão de todos os argumentos trazidos pelo contribuinte, uma vez que foi cerceado o direito de defesa, objeto que caracteriza a nulidade do *decisum*.

Nesse sentido, são casos de nulidade o disposto pelo art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/72, assim transcrito:

" Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo". Grifou-se.

Este Conselho já se pronunciou acerca da nulidade quando não enfrentada tomas as matérias impugnadas na decisão de primeira instância:

Ementa

"CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - NULIDADE - A falta de apreciação pela autoridade julgadora de primeira instância e razões de defesa apresentadas na impugnação constitui preterição do direito de defesa da parte, ensejando a nulidade da decisão assim proferida, "ex vi" do disposto no art. 59, item II, do Decreto n.º 70.235/72".

(Processo n.º 10880.038405/89-01, Acórdão n.º 107-06.771, Conselheiro Relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes, julgado em 17/09/2002).

Assim, a falta de apreciação pela autoridade julgadora de primeira instância das razões apresentada pela impugnante constitui-se nulidade da decisão proferida, em razão da preterição e não apreciação integral da defesa apresentada.

Concluí-se, portanto, que existe matéria não analisada em sede de primeira instância, e que pode comprometer o julgado em questão, votando, por consequencia, pela nulidade do acórdão proferido, incorrendo em cerceamento do direito de defesa, devendo os autos ser remetido à primeira instância para proferir novo julgamento nesse caso.

Wesley Rocha - Redator designado