



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

Processo n° 10410.723065/2015-43
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.540 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de junho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA.
Recorrente CENTRAL ACUCAREIRA SANTO ANTÔNIO S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2003, 2006

ZONA FRANCA DE MANAUS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I, DA CF.

As receitas provenientes da comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a receitas de exportações por força do art. 4º do Decreto-Lei nº. 288/67, razão pela qual são imunes à incidência da contribuição previdenciária nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. VENDA A EMPRESA EXPORTADORA.

A receita decorrente da venda de bens a "*trading companies*" tem origem no mercado interno e, conseqüentemente, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção, não sendo alcançada pela norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da CF.

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. IMUNIDADE.

A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR, com base de cálculo prevista pelo art. 22A, da Lei n.º 8.212, de 1991 é de contribuição de interesse de categorias econômicas, Assim, inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, após votações sucessivas, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência fiscal incidente sobre as receitas provenientes de comercialização para a Zona Franca de Manaus, incluídas no DEBCAD nº 51.071.910-4, vencidos os Conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro

Amorim, Relator, Douglas Kakazu Kushiya e Marcelo Milton da Silva Risso, que deram provimento parcial em maior extensão para exonerar, ainda, a exigência fiscal incidente sobre as receitas decorrentes de comercialização para Trading Companies. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 1274/1286, interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE, de fls. 1235/1248, que julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento de Contribuições Previdenciárias de fls. 2/15 (DEBCAD 51.071.910-4) e fls. 16/38 (DEBCAD 51.071.911-2), lavrados em 22/10/2015, relativo às competências de 01/2011 a 12/2012, com ciência da RECORRENTE 17/11/2015, conforme AR de fls 1.067.

Foram lavrados dois autos de infração (ambos objeto do presente processo), quais sejam:

(i) DEBCAD 51.071.910-4, relativo às contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física, na alíquota de 2,0%, bem como a alíquota RAT de 0,1%, ambas incidentes sobre a comercialização da sua produção, cujo recolhimento está a cargo da RECORRENTE na condição de adquirente, em virtude da sub-rogação prevista no art. 30, IV da Lei nº 8.212/91 (FUNRURAL), objeto do Levantamento AQ; além da contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização do produtor rural agro indústria, prevista no artigo 22-A, I e II da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 10.256/2001, incidente na alíquota de 2,5% bem como a alíquota RAT de 0,1%, objeto do Levantamento RB; no valor global histórico de R\$ 10.546.907,98, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%; e

(ii) DEBCAD 51.071.911-2 (Terceiros), relativo à contribuição ao SENAR, na alíquota de 0,2%, conforme art. 6º da Lei nº 9.528/97, incidente sobre os mesmos fatos geradores objeto de Levantamento AQ no DEBCAD 51.071.910-4; e na alíquota de 0,25%, conforme art. 22-A, §5º, da Lei 8.212/91, incidente sobre os mesmos fatos geradores objeto de Levantamento

RB no DEBCAD 51.071.910-4, além do Levantamento EX CONT SENAR REC EXPORTAÇÃO (receita com exportação direta); no valor total de R\$ 2.613.625,12, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e a correspondente multa de ofício no percentual de 75% .

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 49/71), “*o exame da escrituração contábil veio demonstrar que as atividades econômicas desenvolvidas pela empresa, no período fiscalizado, consistiram na fabricação de açúcar e de álcool, a partir tanto da cana-de-açúcar cultivada pela própria empresa quanto da cana adquirida de terceiros, produtores rurais pessoas físicas e jurídicas, atividades essas que classificam a empresa como AGROINDÚSTRIA*”.

Assim, as contribuições lançadas são referentes às contribuições previdenciárias e de Terceiros incidentes sobre a comercialização da produção da agroindústria e também sobre a aquisição, pela empresa, de produtos rurais de pessoa física.

A fiscalização constatou que constituem fatos geradores das contribuições lançadas nos autos de infração 51.071.910-4 e 51.071.911-2 o auferimento de receitas nas operações de comercialização realizadas pela empresa, no mercado interno, da produção rural própria e da produção rural adquirida de terceiros, industrializada ou não, e o auferimento de receita proveniente das demais atividades econômicas, exceto a decorrente da prestação de serviços a terceiros. Conforme o Relatório Fiscal, foram estes os fatos geradores apurados pela fiscalização:

2.1 Comercialização da Produção – Venda da Produção Própria e Revenda de Mercadorias no Mercado Interno

2.1.2 As operações de comercialização da produção foram identificadas na escrituração contábil digital da empresa, disponível no ambiente nacional do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, instituído pelo Decreto nº 6.022/2007, relativa aos anos de 2011 e 2012. Anexamos as Requisições de Cópia de Escrituração Contábil Digital, relativas aos citados arquivos.

2.1.3 As receitas totais referentes à comercialização da produção foram apuradas a partir do exame das contas contábeis informadas nos anexos III, referente ao ano de 2011, e VI, referente ao ano de 2012. Desses totais foram deduzidas, para a apuração das bases de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, as receitas decorrentes da exportação direta da produção, obtidas nos lançamentos contábeis descritos nos anexos IV, referente ao ano de 2011, e VII, referente ao ano de 2012. Foram também deduzidos os valores relativos às devoluções de vendas (ou vendas canceladas), extraídos dos lançamentos contábeis descritos nos anexos V, referente ao ano de 2011, e VIII, referente ao ano de 2012. Todo o cálculo correspondente à apuração das receitas mensais referentes à comercialização da produção no mercado interno encontra-se detalhadamente demonstrado no Anexo IX. Os mencionados anexos III a VIII trazem informações relativas à data dos lançamentos, código e nome das contas, valores lançados e históricos dos lançamentos contábeis, bem como os valores totais mensais apurados, os quais foram transportados para o Anexo IX.

2.1.4 Sobre as receitas decorrentes da exportação direta da produção não incidem contribuições para a Seguridade Social, nos termos do art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, mas incidem as contribuições para o SENAR, como será destacado no subitem 2.3.]

2.1.5 O Anexo IX confronta, por competência, os valores das receitas da comercialização da produção no mercado interno, apurados nos termos descritos no subitem 2.1.3, com os valores das receitas da comercialização da produção declarados em GFIP antes do início da ação fiscal, obtendo os valores das receitas não declarados em GFIP, bases de cálculo das contribuições para a Seguridade Social e para o SENAR, lançadas por meio respectivamente dos autos de infração 51.071.910-4 e 51.071.911-2. Os valores de tais bases de cálculo podem ser visualizados nos “RL – Relatório de Lançamentos”, anexos aos referidos autos, no levantamento “RB”, descrito nos subitens 3.2 e 4.2 deste relatório, com o código de lançamento “PR Comercialização Produção Rural”.

2.2 Aquisição de Produtos Rurais a Produtores Pessoas Físicas – Sub-Rogação

2.2.1 Sub-rogação é a situação de responsabilidade tributária por substituição a que se submete, em decorrência da lei, a empresa adquirente, consumidora ou consignatária, ou a cooperativa, que adquirir produção rural de produtor pessoa física (empregador rural e segurado especial), independentemente de as operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física (art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91).

2.2.2 Nestes termos, todas as vezes em que a empresa adquiriu produtos rurais de produtores pessoas físicas, tornou-se responsável tributária pelas contribuições devidas à Seguridade Social e ao SENAR pelos referidos produtores, estabelecidas no art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91, cabendo-lhe arrecadar e recolher tais contribuições (art. 30, incisos III e IV, da Lei nº 8.212/91).

2.2.3 As operações de aquisição de produtos rurais a produtores pessoas físicas foram identificadas na escrituração contábil digital da empresa, disponível no ambiente nacional do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, instituído pelo Decreto nº 6.022/2007, relativa aos anos de 2011 e 2012. Anexamos as Requisições de Cópia de Escrituração Contábil Digital, relativas aos citados arquivos. As aquisições em questão foram identificadas nos lançamentos a débito efetuados nas contas “3.1.3.07.006 – CANAS DE FORNECEDORES” e “3.1.3.07.007 – CANAS DE ACIONISTAS”, conforme demonstrado nos anexos I e II, relativos respectivamente aos anos de 2011 e 2012, os quais trazem informações relativas à data dos lançamentos, código e nome das contas, valores lançados e históricos dos lançamentos contábeis, bem como os valores totais mensais apurados.

2.2.4 Os aludidos anexos I e II confrontam ainda mensalmente os valores das aquisições de produtos rurais a produtores pessoas físicas, identificados na escrituração contábil, com os valores de tais aquisições declarados pela Autuada nas GFIP entregues antes do início da presente ação fiscal, apurando, desta forma, os valores não declarados em GFIP, os quais correspondem às bases de cálculo das contribuições para a Seguridade Social e para o SENAR, lançadas por meio respectivamente dos autos de infração 51.071.910-4 e 51.071.911-2. Os valores de tais bases de cálculo podem ser visualizados nos “RL - Relatório de Lançamentos”, anexos aos referidos autos, no levantamento “AQ”, descrito nos subitens 3.2 e 4.2 deste relatório, com o código de lançamento “PR Comercialização Produção Rural”.

2.3 Comercialização da Produção – Venda da Produção Própria e Revenda de Mercadorias no Mercado Externo (Exportações)

2.3.1 Constituem fatos geradores de contribuições da empresa para o SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, lançadas no auto de infração 51.071.911-2, o auferimento de receitas nas operações de exportações diretamente realizadas pela empresa da produção rural própria e da produção rural adquirida de terceiros, industrializada ou não.

2.3.2 As operações de comercialização da produção diretamente para o exterior foram identificadas na escrituração contábil digital da empresa, disponível no ambiente nacional do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, instituído pelo Decreto nº 6.022/2007, relativa aos anos de 2011 e 2012. Anexamos as Requisições de Cópia de Escrituração Contábil Digital, relativas aos citados arquivos.

2.3.3 As receitas totais referentes à exportação da produção foram apuradas a partir do exame das contas contábeis informadas nos anexos IV, referente ao ano de 2011, e VII, referente ao ano de 2012, tudo consoante detalhadamente demonstrado no Anexo X. Sobre as receitas decorrentes da exportação direta da produção não incidem contribuições para a Seguridade Social, nos termos do art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, mas incidem as contribuições para o SENAR. Os mencionados anexos IV e VII trazem informações relativas à data dos lançamentos, código e nome das contas, valores lançados e históricos dos lançamentos contábeis, bem como os valores totais mensais apurados, os quais foram transportados para o Anexo X.

2.3.4 A empresa encontrava-se dispensada de informar em GFIP tais fatos geradores, portanto os valores demonstrados no Anexo X constituem as bases de cálculo das contribuições para o SENAR, lançadas por meio do auto de infração 51.071.911-2. Os valores de tais bases de cálculo podem ser visualizados no “RL - Relatório de Lançamentos”, anexo ao referido auto, no levantamento “EX”, descrito no subitem 4.2 deste relatório, com o código de lançamento “PR Comercialização Produção Rural”.

Assim, sobre os valores das receitas da contribuinte nas operações de comercialização no mercado interno, não declarados em GFIP (levantamento RB), incidem as contribuições da empresa de 2,5%, o SAT/RAT de 0,1% e a contribuição ao SENAR de 0,25%.

Sobre os valores totais mensais das aquisições de produtos rurais por parte da empresa a produtores rurais pessoas físicas, não declarados em GFIP, decorrentes da sub-rogação da Autuada (levantamento AQ), incidem as contribuições para a Seguridade Social de 2%, o SAT/RAT de 0,1% e a contribuição ao SENAR de 0,20%.

Por fim, sobre os valores das receitas auferidas nas operações de exportações diretamente realizadas pela empresa da produção rural própria e da produção rural adquirida de terceiros, industrializada ou não, (levantamento EX), incidem as contribuições da empresa devidas ao SENAR, as quais a empresa estava dispensada de declarar em GFIP, na alíquota de 0,25%

Os valores que serviram de suporte para o lançamento do crédito tributário foram apurados por meios dos Anexos I a X (fls. 72/353), cuja discriminação de cada um encontra-se às fls. 68/70 do Relatório Fiscal.

Da Impugnação

Intimada pessoalmente dos lançamentos em 17/11/2015 (fls. 1.067), a RECORRENTE apresentou Impugnação de 1071/1081 em 16/12/2015. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Fortaleza/CE, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

“A notificação da empresa ocorreu em 17/11/2015, conforme Aviso de Recebimento – AR juntado aos autos (fls. 1.067). Em 16/12/2015, foi apresentada impugnação, na qual foi alegado, em síntese, que:

1. A base de cálculo utilizada pelo Auditor Fiscal não corresponde à receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, conforme previsto na Lei nº 8.212/1991, art. 22-A, mas sim à totalidade do que foi escriturado como vendas. Foram incluídas receitas de exportação, que são imunes, receitas de operações de revenda de mercadorias, receitas de devolução de mercadorias, prêmio de polarização, receitas-provenientes de creditamento pela apuração de tributos não cumulativos, como IPI, e receita de vendas para a zona franca.

2. Na verdade, nas competências 02/2011 a 04/2011, 09/2011, 10/2011, 07/2012 e 10/2012 a 12/2012, houve recolhimento a maior de contribuição previdenciária.

3. O CARF já tem entendimento consolidado de que as receitas decorrentes de vendas para a Zona Franca de Manaus se enquadram na imunidade prevista na Constituição Federal, art. 149. O art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 foi constitucionalizado pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. O prazo inicial de 25 (vinte e cinco) anos a partir da

promulgação da Constituição foi prorrogado por mais 10 (dez) anos pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que incluiu o art. 92 ao ADCT.

4. É pacífico o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ de que a venda para a Zona Franca de Manaus equivale a exportação de produto brasileiro para o estrangeiro.

5. Deve ser aplicado o Decreto nº 1.248/1972, arts. 1º e 3º, às vendas com utilização de empresas intermediárias de exportação (trading companies). O CARF vem decidindo reiteradamente pela caracterização da imunidade no caso de exportações realizadas de forma indireta.

6. A imunidade prevista na Constituição Federal, art. 149, §2º, abrange todas as contribuições sociais, gênero do qual a contribuição destinada ao SENAR é espécie, segundo a classificação exposta no voto proferido pelo Exmo. Sr. Ministro Carlos Velloso no RE 138.284/CE, hoje adotada de forma consolidada pelo Supremo Tribunal Federal - STF. A contribuição destinada ao SENAR é uma subespécie das contribuições sociais de seguridade social, as quais são espécies do gênero parafiscais, que, por sua vez, têm como gênero as contribuições.

7. Para que pudesse cobrar contribuições sobre a produção rural adquirida de pessoas físicas, o Auditor teria que demonstrar serem os produtores contribuintes individuais qualificados como pessoas físicas exploradoras de atividade agropecuária em área superior a quatro módulos rurais (Lei nº 8.212/1991, art. 12, V, “a”).

8. Além disso, a documentação acostada comprova que os valores que seriam devidos relativamente às contribuições de produtores rurais por sub-rogação estão todas depositadas em Juízo. Na época, não havia como declarar tal fato na GFIP.

9. No que diz respeito à contribuição destinada ao SENAR dos produtores rurais pessoas físicas, a autuação é insubsistente na parte referente à inserção na base de cálculo dos valores de aquisição de produtores rurais pessoas jurídicas.”

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ em Fortaleza/CE, às fls. 1235/1248, julgou procedente o lançamento, através de acórdão com a seguinte ementa:

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DISCUSSÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A Administração deve abster-se de reconhecer ou declarar a inconstitucionalidade de leis, dispositivos legais e atos normativos que não tenham sido assim expressamente declarados pelos órgãos jurisdicionais e políticos competentes.

APLICAÇÃO DAS DECISÕES DO STF E STJ NOS ACÓRDÃOS DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Somente na hipótese da comunicação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, a DRJ deve reproduzir na decisão de primeira instância administrativa a tese dos tribunais superiores objeto de jurisprudência pacífica ou decisão definitiva exarada na forma do rito de repercussão geral ou do rito dos recursos repetitivos.

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. RAT. SENAR. IMUNIDADE.

A receita bruta proveniente da comercialização da produção é a base de cálculo das seguintes contribuições da agroindústria: (i) destinada à Seguridade Social; (ii) para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade (RAT) e (iii) para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). Não há previsão legal para exclusões, correspondendo a base de cálculo à receita bruta na sua integralidade. A imunidade prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição Federal somente alcança as exportações propriamente ditas, ou seja, as vendas efetuadas diretamente com adquirente domiciliado no exterior. Essa imunidade não se aplica às vendas para a Zona Franca de Manaus. A contribuição destinada ao SENAR também não se enquadra no dispositivo constitucional, já que constitui contribuição de interesse de categoria profissional.

AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA.

A empresa adquirente da produção de produtor rural pessoa física (segurado especial ou contribuinte individual) deve recolher as contribuições previstas no art. 25 da Lei nº 8.212/1991, ficando sub-rogada nas obrigações dessas pessoas físicas.

EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL.

Resta inócuo o debate no âmbito administrativo de matéria sob avaliação do Poder Judiciário, uma vez que em face do princípio constitucional da unidade de jurisdição apenas as decisões judiciais têm caráter de definitividade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No mérito, o julgador entendeu que a aplicação de tese firmada sob o rito dos recursos repetitivos ou da repercussão geral só podem ser aplicadas pela DRJ na hipótese de

comunicação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN. Desta forma, em que pese a jurisprudência apresentada pelo contribuinte, tanto do STJ quanto do CARF, ante a ausência de comunicação da PGFN a DRJ deve permanecer sujeita ao princípio da estrita legalidade.

Quanto ao conceito de receita bruta da comercialização da produção rural, para fins de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, entendeu o julgador que *“Regulamento da Previdência Social – RPS, art. 201-A, §1º, dispõe especificamente que ‘entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não’. Esse dispositivo esclarece, ainda, que mesmo as receitas de revenda integram a base de cálculo da contribuição em tela. Na verdade, não compõem a base de cálculo apenas as receitas decorrentes da prestação de serviços a terceiros (RPS, art. 201-A, §§ 2º e 3º). Vale salientar que, no caso, o Auditor Fiscal excluiu as devoluções de vendas, conforme relatado por ele e confirmado nas planilhas que expõem os cálculos.”*

No tocante a imunidade tributária estabelecida pela constituição federal no seu art. 149, §2º, inciso I, entendeu que a equiparação das vendas para a Zona Franca de Manaus às exportações, estabelecida pelo Decreto-Lei nº 288/1967, só tem validade para os efeitos fiscais constantes da legislação em vigor na época da publicação do Decreto-Lei. Considerando que a cobrança da contribuição em comento é fruto da lei nº 8.212/1991 com a redação dada pela lei nº 10.256/2001, inaplicável é a equiparação.

Por sua vez, quanto à contribuição devida pelo produtor rural pessoa física (FUNRURAL), entendeu que o contribuinte não comprovou, com prova documental hábil e idônea, a alegação de que a fiscalização incorreu em erro ao presumir a sub-rogação em todas as aquisições, inclusive de pessoas jurídicas. Segundo o julgador, o erro da fiscalização deveria ser apontado e provado pelo contribuinte, o que não foi feito.

Ademais, entendeu que, enquanto não declarado inconstitucional pelo judiciário, a inclusão do contribuinte pessoa física cuja área de exploração é inferior a quatro módulos fiscais na base de cálculo do FUNRURAL decorre de expressa disposição legal do art. 25 da Lei nº 8.212/1991. Portanto, plenamente válido o lançamento.

Por fim, em razão da concomitância de ações judiciais discutindo o mesmo crédito objeto do presente processo, determinou a DRJ que fossem apartados os valores correspondentes a tais processos, nos termos da tabela de fls. 12471248.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, intimada da decisão da DRJ em 20/07/2016, conforme intimação AR. De fls. 1267, apresentou o recurso voluntário de fls. 1270/1282 em 17/08/2016.

Em suas razões de recurso, a RECORRENTE reiterou o alegado em sua Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote, sorteado para este relator, em Sessão Pública.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Fls. 1126 e 1129 a recorrente aponta que os valores de divergência de receita de comercialização sobre os quais a fiscalização apurou a contribuição foram os seguintes

MÉRITO

1. ALEGADA INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA SOBRE OUTRAS RECEITAS QUE NÃO CORRESPONDAM À RECEITA "PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO"

A autuação fiscal se refere a omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias sobre Receita de Comercialização de Produção Rural, alíquota 2,5%, mais 0,1% de Sat/Rat, período 01/2011 a 05/2002 (objeto do levantamento RB do DEBCAD: 51.071.910-4 – fls. 02/15), a que está obrigada a RECORRENTE pelo artigo 22-A da Lei 8.212/91, por ser uma agroindústria:

Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

I dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

II zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

Além dos tributos acima, a fiscalização lavrou sobre o mesmo levantamento RB a contribuição destinada ao SENAR na alíquota de 0,25%, conforme artigo 22-A, §5º, da Lei 8.212/91.

Art. 22-A. (...)

§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

As contribuições apuradas não foram declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

Os valores foram apurados por intermédio da contabilidade do contribuinte.

A RECORRENTE afirma que “a base de cálculo da contribuição é só e somente só a ‘receita bruta proveniente da comercialização da produção’, ficando excluídas da base imponible todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, assim como os créditos por ela escriturados contabilmente, não enquadrados no conceito de receita proveniente da comercialização de sua produção”, bem como devem ser excluídas da base de cálculo os valores das vendas de produtos destinadas ao mercado externo.

De acordo com o demonstrativo de fls. 1126 e 1129, as divergências objeto da fiscalização se deram sobre as seguintes receitas:

Discriminativo
Venda p/Comercial Exportadora
Revenda de Mercadorias
Vendas de Açúcar - Zona Franca
Vendas de Alcool - Zona Franca
IPI s/venda de Açúcar
IPI s/Venda de Alcool
IPI s/Melaço
ICMS Subst. ALC. NEUTRO
ICMS Subst. ALC.HIDRATADO

A RECORRENTE entende que tais rubricas não integram a sua receita bruta para fins de apuração das contribuições previdenciárias. Por isso excluiu tais valores quando da declaração em GFIP.

No anexo IX do Relatório Fiscal (fl. 352) a autoridade lançadora apurou a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social e ao SENAR, a partir das receitas totais referentes à comercialização da produção em cada ano fiscalizado (anexos III e VI), e deduzidas as receitas decorrentes da exportação direta da produção (anexos IV e VII) e as devoluções de vendas (anexos V e VIII). Confrontou tais valores com as receitas da comercialização da produção declaradas em GFIP e, por fim, apurou as receitas não declaradas em GFIP.

Passemos a analisar o tema conforme cada tese apresentada pela RECORRENTE.

1.a) Receitas de vendas para *Trading Companies*:

A RECORRENTE contesta a incidência de contribuição sobre mercadoria destinada à exportação, por fundamento na imunidade prevista na Constituição Federal. Com efeito, com o advento da Emenda Constitucional nº 33/01, o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, passou a ter a seguinte redação:

“Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2 As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

Como bem referido pelo acórdão da DRJ, o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/01, retirou da esfera da tributação as contribuições sociais e as de intervenção sobre o domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. Daí decorre que as contribuições sociais, como as destinadas ao financiamento da Seguridade Social, passaram a não ser mais devidas se incidentes sobre receitas decorrentes de exportação, em face da imunidade prevista no referido art. 149, § 2º, inciso I, da CF/88.

A DRJ de origem, baseada na IN RFB nº 971/2009 (art. 170, §§ 1º e 2º), afirmou que somente estão acobertadas pela imunidade as receitas decorrentes de exportação de produtos comercializados diretamente pelo contribuinte com adquirente domiciliado no exterior. Assim, julgou improcedente o pleito da RECORRENTE, pois entendeu que *“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”*.

Contudo, entendo que merece reforma o acórdão recorrido. O art. 149 da CF/1988 tem o nítido propósito de viabilizar a comercialização da produção rural brasileira no exterior.

Conforme bem apontou a RECORRENTE, as *trading companies* atuam somente como intermediadoras das exportações, objetivando viabilizá-las. Assim, não há como dissociar tais operações das exportações realizadas diretamente pelos contribuintes, já que ambas possuem um mesmo objetivo: levar os produtos nacionais para fora do Brasil.

Neste sentido, o Decreto-Lei nº 1.248/72 assegura ao produtor-vendedor os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação quando forem realizadas operações por empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação:

“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.”

Neste sentido, entendo que o Decreto-Lei nº 1.248/72 dispõe de forma expressa que, para fins tributários, as operações de exportação indiretas são equiparadas às exportações diretas, desde que a empresa adquirente (trading companies) tenha atividade de exportação como finalidade própria, atendidos os requisitos legais.

Ademais, o já citado art. 149, §2º, da CF/88 não faz restrição de que somente são imunes as exportações realizadas de forma direta pelos produtores. Neste ponto, adoto como razões de decidir o voto da Conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz, proferido no Acórdão nº 2201-003.863, desta Turma julgadora, cujo trecho transcrevo abaixo:

“Além disso, consoante se extrai do art. 149, § 2º, inciso I, não há distinção entre o tipo de exportação passível de ser abrangida pela imunidade nele prevista, isto é, não diferencia a exportação direta daquela realizada por intermédio de trading companies, não cabendo à Administração Pública determinar que apenas as operações de exportações realizadas diretamente com o adquirente domiciliado no exterior é que são aptas ao gozo do referido favor constitucional, pois onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete distinguir, o que é decorrência da aplicação do princípio da legalidade.

O art. 150, inciso I, da Constituição Federal, de forma clara, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça.

Ora, a criação de uma distinção acerca do alcance da expressão "exportação", para fins de subsunção à regra de imunidade constitucional, seja por meio de Instrução Normativa ou por mera interpretação, tem como consequência a exigência de um tributo sem o manto da lei, em clara afronta à Constituição.

Assim, se a tributação só pode decorrer do que é expressamente previsto em lei e havendo clara previsão constitucional no

sentido de determinar a imunidade de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação, não cabe à administração pública estabelecer, por meio de simples Instrução Normativa, o tipo de exportação apto a usufruir do referido favor constitucional.

É inviável, desse modo, que uma emanção normativa de inferior hierarquia à lei e à Constituição, sob o pretexto de regulamentar e dar efetividade ao preceito, termine por inovar e modificar seu sentido e finalidade.

Entender que a imunidade em discussão aplicar-se-ia tão somente às receitas de exportação, sem nelas incluir as receitas advindas da receita proveniente de uma exportação indireta seria um contra senso, pois acabaria por ser tributada receita decorrente de uma exportação, quando o espírito da norma é exatamente o de conceder vantagens a quem as realiza.

Cumprе acrescentar que o art. 9º da Lei 10.833/2003, sobre a atividade típica das trading companies assim dispõe:

‘Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, 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, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.’

Tal regramento deixa clara a responsabilidade das intermediadoras, bem como aponta que muitos impostos e contribuições deixam de ser pagos pela vendedora, tendo em vista o fim de exportação ao qual se presta a intermediação da trading, o que corrobora os fundamentos expostos.

Assim, com a análise finalística do art. 149, § 2º, inciso I, da CF, observa-se que o seu objetivo é fomentar a indústria nacional, desonerando a operação de exportação de produtos, em quaisquer de suas modalidades, tornando o produto nacional competitivo no mercado externo. Desse modo, independentemente de a exportação ser realizada diretamente ou por interposta pessoa (trading companies), considera-se, para efeitos da imunidade, operação de exportação e, dessa forma, a receita dela decorrente não poderá ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta.”

Cito também outro precedente desta Turma sobre o mesmo tema (Acórdão nº 2201-003.802), representado pela ementa abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. CABIMENTO QUANDO DA VENDA A EMPRESA EXPORTADORA.

A receita decorrente da venda de produtos ao exterior, por meio de 'trading companies', não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção. Imunidade. Cabimento."

No presente caso, tendo em vista que a fiscalização partiu da premissa de que somente sobre as receitas decorrentes de exportação direta da produção (anexos IV e VII do Relatório Fiscal) não incidem contribuições para a Seguridade Social, apenas tais valores foram deduzidos do total das receitas de comercialização da RECORRENTE (Anexos III e VI do Relatório Fiscal) para fins de apuração das contribuições devidas.

Portanto, entendo que a unidade preparadora deve observar nos Anexos III e VI do Relatório Fiscal quais valores referem-se a vendas da RECORRENTE para empresa comercial exportadora (*trading companies*) e, ao final, excluir tais montantes da base de cálculo das contribuições sociais (da empresa, cuja alíquota é 2,5%, e para o SAT/RAT, cuja alíquota é 0,1%).

Cumpre salientar que, ao contrário das contribuições sociais da empresa e para o STA/RAT, não deve ser afastada a contribuição ao SENAR (0,25%) apurada sobre as receitas de vendas para *trading companies*, conforme detalhado em tópico específico adiante.

1.b) Receitas para a Zona Franca de Manaus:

A RECORRENTE afirma que o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 foi constitucionalizado pelo art. 40 do ADCT, mantendo-se as características e incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus (ZFM) pelo prazo de vinte e cinco anos a partir da promulgação da CF/1988. Tal prazo foi prorrogado por mais dez anos pela EC 42/2003, que incluiu o art. 92 ao ADCT. Assim, entendeu estar acobertado pela imunidade do art. 149 da CF/1988:

"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:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;"

Neste ponto, também entendo que assiste razão à RECORRENTE.

Sobre o tema, cumpre transcrever o disposto pelo Decreto-Lei nº 288/1967 (que regula a Zona Franca de Manaus):

“Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.”

No caso das vendas para a ZFM, há disposição legal expressa determinando que tal operação seja equiparada a uma exportação para o exterior. O já mencionado regulamento da ZFM (Decreto-Lei nº 288/1967) foi recepcionado pelo Art. 40 da ADCT:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

O art. 92 do ADCT (incluído pela EC 42/2003) prorrogou por mais dez anos o prazo estabelecido pelo art. 40 do ADCT:

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Baseada em soluções de Consulta, a DRJ entendeu que a equiparação trazida pelo Decreto-Lei nº 288/1967 valeria para os efeitos fiscais constantes da legislação que vigorava à época, ao passo que as contribuições ora em discussão foram estabelecidas pela Lei nº 8.212/1991 e pela Lei nº 10.256/2001 (que trouxe o art. 22-A para a Lei nº 8.212/91).

Com respeito ao entendimento firmado pela autoridade julgadora de primeira instância, acredito que esta não é a melhor interpretação ao caso.

O STF, quando de julgamento de ação direta de inconstitucionalidade envolvendo incidência de ICMS, já entendeu que o art. 40 do ADCT conferiu vigência e caráter de imunidade ao art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 e entendeu que persiste vigente a equiparação procedida pelo mencionado dispositivo:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1998, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. 1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência

das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra 'g', da Constituição da República). 2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. 3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré-constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

(ADI 310, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 19/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-174 DIVULG 08-09-2014 PUBLIC 09-09-2014)

O STF, por meio da ADI 310, cuja ementa encontra-se acima transcrita, pacificou o entendimento no sentido de que o quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à ZFM constitucionalizou-se pelo art. 40 do ADCT, adquirindo natureza de imunidade tributária, persistindo, então, vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei 288/67.

Em razão deste entendimento, os Tribunais Judiciais têm afastando, de forma pacífica, a tributação pelo PIS e pela Cofins das receitas provenientes de vendas efetuadas a empresas sediadas na ZFM, pois estas são equiparadas à exportações, conforme decidiu o STJ quando da apreciação do REsp 874.887/AM:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. DECRETO-LEI 288/67. ISENÇÃO. SÚMULA 568/STJ.

1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem da Cofins sobre tais receitas.

2. O benefício de isenção das referidas contribuições alcança, portanto, receitas oriundas de vendas efetuadas por empresa sediada na Zona Franca de Manaus a empresas situadas na mesma região.

Agravo interno improvido."

Ademais, o Ato Declaratório PGFN nº 04, de 16/11/2017, autoriza a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos *"nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinadas a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade"*.

Entendo que este entendimento acima pode ser aplicado, por analogia, ao presente caso, já que as contribuições para o PIS e a Cofins são tributos incidentes sobre a receita, assim como a contribuição social e SAT devidas pela agroindústria, objeto do presente caso.

Neste sentido, nos termos do entendimento firmado pelo STF, verifico que as vendas de produtos destinados à Zona Franca de Manaus estão sob o manto protetor da imunidade, por força do art. 149, § 2º inciso I da CF c/c o art. 4º do Decreto-Lei nº 228/67 e o art. 40 do ADCT.

Sobre o tema, cito julgado do CARF (Acórdão nº 2402-005.502):

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

(...)

*VENDAS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS.
EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.*

Está sedimentado na jurisprudência dos tribunais superiores, com amparo no art. 149, § 2º inciso I, e art. 40 do ADCT da CF, c/c o Decreto-Lei nº 228/67, que as vendas de produtos destinadas à Zona Franca de Manaus se equiparam à exportações. Assim, estão sob o abrigo da imunidade, não compondo a base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta do produtor rural.

(...)"

Nos anexos III e VI do Relatório Fiscal a autoridade lançadora apontou todas as receitas de comercialização da produção da RECORRENTE conforme a sua contabilidade disponível no SPED. De fato, há diversos lançamento de venda para a ZFM os quais foram objeto da presente fiscalização.

Portanto, entendo que a unidade preparadora deve observar nos Anexos III e VI do Relatório Fiscal quais valores referem-se a vendas da RECORRENTE para a ZFM e, consequentemente, excluir tais montantes da base de cálculo das contribuições sociais (da empresa, cuja alíquota é 2,5%, e para o SAT/RAT, cuja alíquota é 0,1%).

Cumpre salientar que, ao contrário das contribuições sociais da empresa e para o SAT/RAT, não deve ser afastada a contribuição ao SENAR (0,25%) apurada sobre as receitas de vendas para a ZFM, conforme detalhado em tópico específico adiante.

1.c) Receitas de vendas de mercadorias e provenientes do creditamento de tributos não cumulativos (ICMS e IPI):

Sobre o tema, deixo de tecer maiores considerações pois, a despeito de a RECORRENTE mencionar que tais rubricas foram indevidamente incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias, a mesma deixou de apresentar qualquer argumento a fim de sustentar a razão pela qual entende que os mencionados valores não compõem a sua receita bruta.

Portanto, com arrimo no art. 57, §3º, do Regimento Interno do CARF, transcrevo abaixo trecho da decisão recorrida sobre o assunto (fls. 1241/1242), o qual adoto como razões de decidir para manutenção das mencionadas rubricas na base de cálculo das contribuições previdenciárias objeto do presente processo:

“A base de cálculo da contribuição substitutiva lançada está prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, correspondendo à receita bruta proveniente da comercialização da produção. Segundo o §5º desse mesmo artigo, o disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315/1991, não se aplica à agroindústria, que contribui para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR com o adicional de 0,25% (zero vírgula vinte e cinco por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da produção, mesma base de cálculo da contribuição estabelecida no caput do artigo.

O conceito contábil de receita bruta inclui todos os recursos provenientes da venda de mercadorias ou prestação de serviços, ou seja, é a receita total decorrente das atividades da empresa. Para os tributos cuja regra matriz de incidência constitucional é a receita bruta, esta constitui o contorno máximo a que a lei instituidora pode chegar. Assim, as leis que definem as bases de cálculo desses tributos estabelecem diferentes composições, com exclusões diversas da receita bruta propriamente dita.

Como exemplo, para fins da tributação das empresas optantes pelo Simples Nacional, são excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (Lei Complementar nº 123/2006, art. 3º, §1º). Já no que diz respeito à legislação da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, para cômputo da base de cálculo, exclui-se da receita bruta as vendas canceladas e o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Para fins da tributação do Imposto sobre a Renda, não se incluem na receita bruta os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 12, §4º, incluído pela Lei nº 12.973/2014).

Aqui, a lei a ser aplicada é a que instituiu a contribuição substitutiva da agroindústria prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991. Para fins de apuração da base de cálculo dessa contribuição não há previsão de qualquer exclusão, sendo claro que é composta da receita bruta decorrente da comercialização da produção rural em sua integralidade.

O Regulamento da Previdência Social – RPS, art. 201-A, §1º, dispõe especificamente que “entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não”. Esse dispositivo esclarece, ainda, que mesmo as receitas de revenda integram a base de cálculo da contribuição em tela. Na verdade, não compõem a base de cálculo apenas as receitas decorrentes da prestação de serviços a terceiros (RPS, art. 201-A, §§ 2º e 3º). Vale salientar que, no caso, o Auditor Fiscal excluiu as devoluções de vendas, conforme relatado por ele e confirmado nas planilhas que expõem os cálculos.”

2. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SENAR CALCULADA SOBRE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

Neste tópico, a RECORRENTE defende, em suma, que a contribuição ao SENAR é espécie do gênero contribuição social e, por esse motivo, encontra-se alcançada pela imunidade constitucional prevista no art. 149, § 2º da CF/88.

Contudo, não assiste razão à RECORRENTE, uma vez que o art. 149, § 2º, I, da CF/88 afirma expressamente que somente estão acobertados pelo manto da imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação as contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico. Neste sentido, importante transcrever mais uma vez a mencionada norma constitucional:

“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.

(...)

§ 2 As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

Ora, se o caput do art. 149 apresenta três espécies de contribuições (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas) e logo em seguida seu §2º disciplina que não incidirão sobre as receitas de exportação apenas duas espécies de contribuições (contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico), resta evidente que o interesse do constituinte foi de não afastar a incidência das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas sobre as receitas de exportação.

A contribuição ao SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem) foi criada pela Lei nº 8.315/91, cujo art. 1º dispõe o seguinte:

“Art. 1º É criado o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

Parágrafo único. Os programas de formação profissional rural do Senar poderão ofertar vagas aos usuários do Sistema Nacional de Atendimento Socioeducativo (Sinase) nas condições a serem dispostas em instrumentos de cooperação celebrados entre os operadores do Senar e os gestores dos Sistemas de Atendimento Socioeducativo locais”

Da leitura do dispositivo acima, resta evidente que a natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, haja vista que se presta, precipuamente, a atender a categoria dos trabalhadores rurais.

Sendo o referido tributo uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, a norma imunizante não poderá ser aplicada, havendo incidência da contribuição sobre as receitas decorrentes da exportação.

Neste ponto, adoto como razões de decidir o voto proferido pela Conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz em acórdão recentemente proferido pela 2ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9202-006.595, julgado em 20/03/2018), com o fim de demonstrar que a contribuição ao SENAR não possui características de CIDE nem de contribuição social:

“Para a caracterização das contribuições ao SENAR como contribuição de intervenção no domínio econômico seria necessário entender elas possuem caráter extrafiscal como nítidos instrumentos de planejamento, corrigindo as distorções e abusos de seguimentos descompassados, e não somente carreando recursos para os cofres públicos.

A mencionada intervenção ocorre com a regulação das atividades econômicas as quais se atrelam, geralmente relativas às disposições constitucionais da Ordem Econômica e Financeira, art. 170, I a IX, e seguintes da Constituição Federal, consoante os princípios abaixo colacionados:

I soberania nacional;

II propriedade privada;

III função social da propriedade;

IV livre concorrência;

V defesa do consumidor;

VI defesa do meio ambiente;

VI defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII busca do pleno emprego;

IX tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

De fato, existem atividades econômicas que precisam sofrer a intervenção do Estado, a fim de que sobre elas se promova um fim fiscalizatório, regulando seu fluxo produtivo para a melhoria do setor beneficiado, não sendo essa a finalidade precípua das contribuições ao SENAR, cujo objetivo é organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais, servindo como fomento da atividade, por meio da educação.

Cabe acrescentar que o fato gerador da contribuição debatida é a comercialização da produção rural e ocorre com a venda ou a consignação da produção rural; a base de cálculo é a receita bruta proveniente da comercialização de tal produção, o que destoa das demais contribuições destinadas ao Sistema S (SESI, SENAI...), as quais incidem sobre as folhas de salários.

Extrai-se, assim, que a contribuição ao SENAR, sendo esta desenvolvida para o atendimento de interesses de um grupo de pessoas (formação profissional e promoção social do trabalhador rural), inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica.

Ao meu ver, as contribuições de intervenção no domínio econômico são mais abrangentes, no aspecto da sua destinação, que as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, pois aquelas fomentam determinado setor com o fim de incentivar e instigar o mercado, de forma pragmática, principalmente em momentos de crise, contribuindo na regulação da ordem econômica e refletindo políticas do governo que afetam toda a sociedade, e estas têm sua aplicação adstrita ao financiamento das respectivas categorias profissionais ou econômicas, em áreas específicas, apenas para o seu fomento.

No que tange à distinção entre as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições sociais, entendo que estas contribuições também possuem maior

abrangência, ao se destinarem ao financiamento social (bem-estar e justiça social), de um modo geral, e não voltado ao interesse de determinadas categorias.

Além disso, outra distinção salutar reside no fato de que os recursos o produto das contribuições sociais gerais que ingressam aos cofres públicos decorrentes da sua arrecadação mantêm o caráter público e serão aplicados conforme sua vinculação (as verbas arrecadadas são mantidas em poder do Estado para sua aplicação finalística), enquanto os produtos das contribuições que ingressam aos cofres do SENAR perdem o caráter de recurso público, como já decidiu o STF (AG .REG. NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA 1.953).

Feitas essas colocações, entendo que; embora reflexamente as contribuições ao SENAR beneficiem a sociedade, no âmbito da educação e assistência aos trabalhadores rurais, bem como causem efeitos na economia, tendo em vista que a educação é pilar relevante no desenvolvimento de um país; em sua essência jurídica tal contribuição se presta, precipuamente, a atender uma categoria econômica específica, qual seja a dos trabalhadores rurais.”

Neste sentido, por verificar que a contribuição ao SENAR é uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas (categoria econômica dos trabalhadores rurais), entendo que a mesma não é englobada pela imunidade do art. 149, §2º, I, da CF/88.

Sendo assim, deve ser mantido o lançamento da contribuição ao SENAR sobre as receitas decorrentes das exportações da produção realizadas diretamente pela RECORRENTE (Anexos IV e VII do Relatório Fiscal), conforme Levantamento EX realizado pela autoridade fiscal.

Pelas mesmas razões acima, a contribuição ao SENAR não deve ser afastada das receitas de vendas para *Trading Companies* e para a Zona Franca de Manaus objeto do Levantamento RB. É que, conforme exposto nos itens 1.a e 1.b acima, referidas receitas se equiparam a vendas com exportação direta realizada pelo produtor. Sendo assim, tais valores se beneficiam da imunidade do art. 149, §2º, I, da CF/88 somente no que diz respeito às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Por este motivo é que tais receitas devem ser afastadas da base de cálculo da contribuição da empresa (alíquota de 2,5%) e da SAT/RAT (alíquota de 0,1%); porém, estas mesmas receitas devem ser mantidas na apuração da contribuição ao SENAR.

3. DAS ALEGAÇÕES ACERCA DO LANÇAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A PRODUÇÃO ADQUIRIDA DE PESSOAS FÍSICAS (SUB-ROGAÇÃO)

Em síntese, o argumento central da defesa da RECORRENTE é no sentido de que era dever da autoridade fiscalizadora comprovar que todos as pessoas físicas às quais a RECORRENTE adquiriu produtos rurais eram contribuintes individuais obrigatórios, nos termos do art. 12, inciso V, alínea “a” da Lei nº 8.212/1991, ou seja, produtores rurais pessoas físicas com propriedade superior a 4 (quatro) módulos fiscais.

Contudo, não merece prosperar o argumento do contribuinte.

O art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 10.256/01 estabelece dever do adquirente da produção (no presente caso, a RECORRENTE) de reter e recolher a contribuição devida pelo **produtor rural** pessoa física sobre a comercialização desta produção, *in verbis* (redação vigente à época dos fatos):

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

Mais adiante, o art. 30 da mesma lei estabelece a regra de sub-rogação da empresa adquirente de produtos do empregados rural pessoa física e do segurado especial:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

De acordo com a Lei nº 8.212/91, o empregador rural pessoa física é:

“Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual:

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo;”

Por sua vez, os segurados especiais são:

“Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

VII – como segurado especial: a pessoa física residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração, na condição de:

a) produtor, seja proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgados, comodatário ou arrendatário rurais, que explore atividade:

1. agropecuária em área de até 4 (quatro) módulos fiscais; ou

(...)”

Pereba que, ao contrário do que afirma a RECORRENTE, não é somente no caso de produtores rurais pessoas físicas com propriedade superior a 4 (quatro) módulos fiscais que deve ocorrer a regra da sub-rogação. O art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91 disciplina que a empresa adquirente fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 da mesma Lei.

Sendo assim, o tamanho da área em que o produtor pessoa física explore atividade agropecuária não irá causar qualquer influência na regra de sub-rogação, já que:

1. Se a área for superior a 4 (quatro) módulos fiscais, ele é considerado contribuinte individual pessoa física, nos termos do art. 12, V, “a”;
2. Se a área for igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais e ele explore atividade agropecuária com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos, ele é considerado contribuinte individual pessoa física, nos termos do art. 12, V, “a”;
3. Se a área for igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais, e ele exerça sem auxílio de empregados, ele é considerado segurado especial, nos termos do art. 12, VII, “a”, “1”.

Em qualquer caso acima, aplica-se a regra de sub-rogação art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91. Portanto, deve ser mantida a exigência das contribuições (contribuição social de 2%, SAT/RAT de 0,1% e SENAR de 0,2%) incidentes sobre aquisição de produtos rurais a produtores rurais pessoas físicas, objeto do Levantamento AQ, cujos valores encontram-se discriminados nos Anexos I e II do relatório Fiscal.

Desta forma, considerando que o lançamento tributário deve ser pautado pelos requisitos legais atinentes, não restando discricionariedade à Autoridade Fiscal na constituição do crédito tributário, e que a legislação aplicável não faz distinção acerca da regra de sub-rogação em relação ao tamanho da área explorada pela pessoa física, sendo tanto as compras efetuadas a produtor rural pessoa física como aquelas efetuadas a segurado especial sujeitas à sub-rogação, não merece prosperar o recurso quanto a estes pontos.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para:

- No DEBCAD nº 51.071.910-4 (contribuição da empresa e SAT/RAT), afastar o lançamento sob todas as receitas provenientes de comercialização para *Trading Companies* e para a Zona Franca de Manaus, objeto do Levantamento RB.

- Manter integralmente o lançamento objeto do DEBCAD nº 51.071.911-2 (Terceiros – SENAR).

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Voto Vencedor

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Conselheiro

Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais contidos no voto do Ilustre Relator, com a devida vênia, ousou divergir de sua tese em relação à aplicação da imunidade tributária nos casos de comercialização da produção com empresas que se dediquem ao comércio internacional, as conhecidas "*Trading Companies*".

Concordo com o Sr. Relator em relação às demais matérias, conclusões e fundamentos legais tratados em seu voto, por considerá-las irretocáveis.

A questão divergente está relacionada à regra de imunidade contida no Inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

(...) 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:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
(...) Grifou-se.

O teor do preceito constitucional destacado não dá espaço para maiores dúvidas em relação ao seu conteúdo. Tem-se que, sobre as receitas decorrentes das operações de exportação, não há incidência de contribuições sociais.

Contudo, o que se tem nos autos é que a exigência fiscal está lastreada sobre receita de vendas da produção no mercado interno para, na sequência, a entidade adquirente promover sua exportação.

Entendo que a imunidade em comento está limitada às operações de venda efetuadas diretamente a adquirentes sediados no exterior, pois tal regra está em plena vigência desde a sua inclusão no texto Constitucional pela EC nº 33/2001, impondo, inclusive, a não incidência de Pis/Pasep sobre tais receitas.

Ocorre que, em 2002, no corpo da Lei 10.637, ao dispor sobre a não comutatividade na cobrança do Pis/Pasep, o legislador ordinário estabeleceu que este tributo não incidiria sobre as operações de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Desta forma, considerando que, mesmo antes da Lei 10.637/02, tinha, e ainda hoje tem, plena vigência a barreira Constitucional que impede a incidência de contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação, a regra imunizante está e sempre esteve completa, não apresentando qualquer lacuna.

A aplicação da analogia para excluir a incidência da contribuição previdenciária discutida no presente processo com base em regra isentiva de Pis/Pasep nas vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, ao contrário de representar uma interpretação ampliativa da regra de imunidade, representaria um alargamento da norma isentiva, o que é expressamente vedado pelo art. 111 da lei 5.172/66 (CTN).

Assim, entendo que sobre o produto da venda da produção a pessoa jurídica sediada no país, ainda que esta, posteriormente, promova a exportação dos itens adquiridos, deve incidir o tributo previdenciário, já que a receita decorrente de tal operação não provém do exterior. Ademais, se entendêssemos de modo diverso, colocaríamos em risco o controle sobre benefícios concedidos às empresas que, efetivamente, promovem comercialização direta com o mercado externo, em particular aqueles que objetivam devolver ou eliminar resíduos tributários remanescentes da cadeia de produção dos bens exportados.

Tal conclusão se mostra absolutamente alinhada aos expressos termos da Instrução Normativa RFB nº 971/09:

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.

Mesmo entendimento foi expresso pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 2012, que assim dispôs:

(...) O cerne da imunidade é a receita de exportações. A princípio, a contribuição do produtor rural, substituindo a folha de salários, volta-se para o resultado da venda de sua produção com a finalidade precípua de financiar a Previdência Social. Quando, no entanto, esta receita, por se direcionar ao mercado externo, passa indubitavelmente a integrar o rol das receitas de exportação, não pode ser objeto de tributação.

É importante frisar que apenas as receitas dirigidas diretamente ao mercado externo estarão imunes. Por isso faz-se necessário o exame da natureza das operações, se se constituem em compra e venda no mercado interno ou exportação.

Por exemplo, a natureza das operações realizadas no Brasil entre as tradings e os produtores rurais é, em termos fiscais, de compra e venda no mercado interno, razão pela qual não são favorecidas pela imunidade da contribuição do produtor rural pessoa física. (...)

Conclusão

Por tudo que consta nos autos, bem assim pelo teor das razões e fundamentos legais acima expostos, nego provimento ao recurso voluntário neste tema, devendo ser mantidas as demais proposições do voto do Ilustre Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Redator Designado