



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.725172/2016-97
ACÓRDÃO	2301-011.645 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PENEDO AGRO INDUSTRIAL S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO AMBITO ADMINISTRATIVO.
SÚMULA CARF Nº 02. NÃO CONHECIMENTO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei (Sumula Carf nº 02).

NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INDEFERIMENTO MOTIVADO DO PEDIDO DE PERÍCIA. NÃO CONSTITUI CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis, desnecessários ou impraticáveis. (Súmula Carf nº 163.)

RECEITA BRUTA DECORRENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. ADQUIRENTE PESSOA JURÍDICA. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa adquirente da produção rural de produtor rural pessoa física é responsável por reter e recolher as contribuições previdenciárias devidas pelo segurado pessoa física, previstas no artigo 25, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, na qualidade de sub-rogada no cumprimento dessas obrigações.

RECEITA BRUTA. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TEMA Nº 674. IMUNIDADE.

O Supremo Tribunal Federal- STF firmou a Tese nº 674 que a receita bruta decorrente da exportação indireta, caracterizada por participação de sociedade exportadora intermediária ("trading companies"), é imune à incidência da contribuição previdenciária (RE nº 759.244).

RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXPORTAÇÃO. SENAR. INCIDÊNCIA.

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

RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXCLUSÃO DO ICMS/IPI DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação tributária não contempla a exclusão do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições previdenciárias substitutivas, calculada sobre o valor da receita bruta da comercialização da produção rural.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS OU EM TESE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é suficiente a alegação genérica ou teórica de erro na determinação da base de cálculo do tributo, é necessário demonstrar, quantificar o erro e apresentar as provas de confirmem, de modo inequívoco, o erro apontado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar provimento parcial para excluir as receitas decorrentes de exportação indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a receita de comercialização da produção rural.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogenes de Sousa Ferreira, André Barros de Moura (suplente), Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-81.778, que julgou, por unanimidade, improcedente a Impugnação apresentada para o AUTO DE INFRAÇÃO relativo à CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA – de 01/2012 a 12/2012 - por verificar que:

I - Auto de Infração - Contribuição Previdenciária dos Segurados

a) RUBRICAS DOS SEGURADOS EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO - a contribuição previdenciária descontada da remuneração dos segurados empregados constatada na contabilidade e folhas de pagamento, conforme discriminado na planilha Diferença Folha de Pagamento X GFIP – Contribuição Descontada dos Segurados Empregados;

II - Auto de Infração - Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador

a) COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO e GILRAT DE COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO – O valor bruto da comercialização da produção rural (cana-de-açúcar) adquirida do produtor rural pessoa física (sub-rogação), conforme discriminado na planilha Cana-de-Açúcar Adquirida de Produtores Rurais Pessoas Físicas;

b) COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA DE AGROINDÚSTRIA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO e GILRAT DE COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA DE AGROINDÚSTRIA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO - O valor bruto da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, constatado na contabilidade, conforme discriminado nas planilhas Razão - Receitas - Cooperativa e Razão - Receitas - Mercado Interno. Os valores discriminados na planilha Razão - Receitas - Cooperativa se referem às vendas contabilizadas em contas representativas de exportação, que registram o rateio da comercialização realizada pela Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Álcool de Alagoas, CNPJ: 12.277.646/0001-08, da qual o contribuinte é cooperado. A exportação efetivamente se realiza por intermédio da Copertrading - Comércio, Exportação e Importação S/A, CNPJ nº 08.426.389/0001-43, conforme se observa nos registros de exportação apresentados pelo contribuinte. Nos termos do § 2º do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009 (DOU de 17/11/2009), 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. Em vista disso, não se aplica o disposto no caput do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009 (DOU de 17/11/2009);

c) VALORES PAGOS OU CREDITADOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO - as remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, transportadores autônomos, constatada na contabilidade, conforme discriminado na planilha Razão - Frete - Pessoa Física;

d) VALORES PAGOS OU CREDITADOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO - as remunerações pagas ou creditada aos segurados contribuintes individuais, constatada na contabilidade, conforme discriminado na planilha Razão -Contribuintes Individuais;

III - Auto de Infração - Contribuição para Outras Entidades e Fundos

a) SALÁRIO-EDUCAÇÃO - FNDE - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS, INCRA - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS, SENAI - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS, Sesi - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS e SEBRAE - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS - a remuneração dos segurados empregados constatada em folhas de pagamento, conforme discriminado na planilha DIFERENÇA FOLHA DE PAGAMENTO X GFIP - BASE DE CÁLCULO;

IV- Auto de Infração - Contribuição para Outras Entidades e Fundos

a) SENAR SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURALPRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS - O valor bruto da comercialização da produção rural (cana-de-açúcar) adquirida do produtor rural pessoa física (sub-rogação), conforme discriminado na planilha Cana-de-Açúcar Adquirida de Produtores Rurais Pessoas Físicas;

b) SENAR SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURALPRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA INCLUSIVE AGROINDÚSTRIA -CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS - O valor bruto da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, conforme discriminado nas planilhas Razão -Receitas - Cooperativa e Razão -Receitas - Mercado Interno. Os valores discriminados na planilha Razão - Receitas - Cooperativa se referem às vendas contabilizadas em contas representativas de exportação, que registram o rateio da comercialização realizada pela Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Alcool de Alagoas, CNPJ: 12.277.646/0001-08, da qual o contribuinte é cooperado. A exportação efetivamente se realiza por intermédio da Copertrading - Comércio, Exportação e Importação S/A, CNPJ nº 08.426.389/0001-43, conforme se observa nos registros de exportação apresentados pelo contribuinte. Nos termos do § 2º do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971, de

13/11/2009 (DOU de 17/11/2009), 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. Em vista disso, não se aplica o disposto no caput do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009 (DOU de 17/11/2009);

c) SEST SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DO TRANSPORTADOR AUTÔNOMO - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS e SENAT SOBRE A CONTRIBUIÇÃO DO TRANSPORTADOR AUTÔNOMO - CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS - as remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, transportadores autônomos, constatada na contabilidade, conforme discriminado na planilha Razão - Frete - Pessoa Física

A ciência do lançamento foi em 28/12/2016 e a impugnação foi apresentada tempestivamente, alegando, segundo relatório da decisão recorrida, que:

I – Da autuação

Apresenta uma síntese das autuações e alega que as mesmas não devem prosperar, pois contêm ilegalidades insanáveis, conforme passa a demonstrar.

II – Da improcedência da autuação

a) Da cobrança indevida da contribuição da agroindústria prevista no art. 22-A, da Lei nº 8.212/91. Inconstitucionalidade. Igual inconstitucionalidade do SENAR. Repercussão geral reconhecida pelo STF.

Efetivamente, são improcedentes os lançamentos da contribuição da agroindústria, exigida sobre a receita bruta da comercialização, criada pela Lei nº 10.256/2001, pois esses gravames são inconstitucionais.

A inconstitucionalidade decorre do fato da troca de base de cálculo das contribuições securitárias só ter sido permitida depois da vigência da Lei nº 10.256/2001, pelo § 13º do art. 195 da CF/88, encetado pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, além do que a criação de nova fonte de custeio depende de lei complementar, à luz do art. 195, § 4º, da CF/88.

A decisão acerca da constitucionalidade ou não da contribuição da agroindústria, introduzida pela Lei nº 10.256/2001, está submetida ao Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral do tema, nos termos da ementa que se transcreve.

Igual mácula sofre a contribuição ao SENAR, uma vez que o art. 62 do ADCT c/c o art. 240 da CF/88 não autorizou sua substituição da folha de salários pela receita bruta da comercialização.

Nulos, portanto, os lançamentos mencionados, por exigir tributos inconstitucionais, devendo a DRJ seguir a jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da matéria, nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002.

b) Da indevida inclusão do ICMS/IPI na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção

Ad argumentandum tantum, na improvável hipótese de serem mantidos os lançamentos dos tributos impugnados, ainda assim merece ser julgado improcedente o Auto de Infração, pois incluiu na base de cálculo das contribuições o valor do ICMS/IPI incidente na operação de compra da cana e no faturamento da produção da empresa.

É que, segundo a interpretação do Fisco, o conceito de receita bruta abrangeria o valor do ICMS/IPI pagos na venda de mercadorias, razão pela qual tem exigido a inclusão de tais valores na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal e RAT, acarretando um aumento indevido do ônus tributário.

Todavia, o valor pago a título de ICMS/IPI não se amolda ao conceito de receita bruta da comercialização, devendo, por isso, ser excluído da base de cálculo da contribuição patronal. O fato de o ICMS/IPI compor ou não o preço da mercadoria ou estar inserido no preço do serviço não lhes retira a natureza de tributo, e, portanto, não pode ser considerado faturamento ou receita.

A ora Impugnante, nesse aspecto, incorpora à sua pretensão o mesmo entendimento exarado pelo STF, em voto da lavra do Exmo. Ministro Marco Aurélio, no RE nº 240.785-2/MG, de que o ICMS não compõe o conceito de receita nem de faturamento. O colendo TRF/5 vem seguindo a posição do STF, conforme ementa que se transcreve.

Forte nas razões da assinalada jurisprudência, é indubitavelmente procedente a presente impugnação para excluir o ICMS/IPI da base de cálculo de todos os tributos lançados, caso não reconhecida a inconstitucionalidade da contribuição, prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/91.

c) Da inconstitucionalidade do FUNRURAL declarada pelo STF. Inexistência de lei complementar.

No que diz respeito à cobrança de contribuições da empresa, na qualidade de substituta tributária dos fornecedores pessoas físicas de cana, seu fundamento legal indica que o lançamento foi realizado com base no art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Através da presente impugnação, porém, a empresa busca o reconhecimento da inexistência de relação jurídica que a obrigue a recolher, por sub-rogação, as contribuições dos incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212/91 (conhecidas como FUNRURAL), os quais prevêm a exigência de contribuição social dos produtores/empregadores rurais pessoas físicas com base de cálculo na "receita bruta proveniente da comercialização da sua produção", uma vez que tal exação é

inconstitucional, como reconheceu o Colendo STF no julgamento do RE nº 363.852/MG.

Com apoio nos fundamentos ventilados nesse leading case, o Pleno do STF, recentemente, reiterou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, que introduziu os incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212/91, só que, agora, sob a sistemática da repercussão geral (RE 596.177/RS).

Nesse precedente vinculante, o Colendo STF, sufragando o voto do eminente Min. Marco Aurélio, afastou ainda a constitucionalidade da contribuição ao FUNRURAL, a partir da edição da Lei nº 10.256/01, por não ser lei complementar, destacando “que persiste o erro glosado quando do pronunciamento anterior do Tribunal. Veio à balha não uma lei complementar que atendesse ao artigo 195, §4º, da Carta Federal, mas uma lei ordinária, a nº 10.256/2001. E nem se diga que a Emenda Constitucional nº 20 acabou por placitar a utilização de lei ordinária para criação desse tributo, porque apenas alterou o § 8º do artigo 195 para expungir a referência a garimpeiro”.

Em decisões monocráticas, os Ministros do STF têm reiterado que a Lei nº 10.256/01 não corrigiu a inconstitucionalidade declarada pelo STF, porque essa norma não possui natureza de lei complementar (RE 591392, Relator(a): Min. LUIZ FUX, julgado em 29/03/2011, publicado em DJe-067 DIVULG 07/04/2011 PUBLIC 08/04/2011; e RE 613433, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 20/05/2010, publicado em DJe-102 DIVULG 07/06/2010 PUBLIC 08/06/2010).

Para retirar qualquer dúvida quanto a inconstitucionalidade da cobrança do FUNRURAL, o Supremo Tribunal Federal reconheceu, novamente, a repercussão geral da matéria, especificamente para apreciar a persistência da inconstitucionalidade da exação, mesmo após o advento da Lei nº 10.256/2001 que deu nova redação ao caput do art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Desse modo, é nula a autuação indicada, por exigir tributo cuja inconstitucionalidade já foi declarada pelo STF, estando pendente apenas, o julgamento da matéria pela Corte Suprema em regime de repercussão geral. Frise-se que a DRJ deve seguir a jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da matéria, nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002.

d) Da inexistência de substituição tributária do SENAR devida pelo produtor rural pessoa física não procede, ainda, a exigência de pagamento do SENAR, como substituta tributária do produtor rural pessoa física.

Quanto à ilegalidade da exigência de recolhimento pela empresa, por substituição tributária, da contribuição do SENAR devida por pessoas físicas, ela não decorre de tema de alta indagação jurídica. O tema é bastante simples.

Com feito, a ilegalidade da cobrança do SENAR decorre da simples constatação de que inexistente lei que preveja a substituição tributária da contribuição do SENAR, disposta no art. 6º da Lei nº 9.528/97, obrigando o adquirente ora agravante a recolhê-la em nome do seu fornecedor pessoa física.

Tanto isso é verdade que o art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91 legitima a substituição tributária apenas para o FUNRURAL, e não para o SENAR.

Deveras, o art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91 só fala em substituição tributária das "obrigações do art. 25 da Lei nº 8.212/91", como se observa do seu próprio texto. E a exação do SENAR não está prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/91, mas em outro diploma legal (art. 6º da Lei nº 9.528/97).

Porém, é certo que o art. 128 do CTN exige, e a jurisprudência ratifica tal formalidade, como condição para a existência e validade da substituição tributária. Inexiste um precedente judicial que ouse dizer o contrário (que a transferência de responsabilidade tributária possa ser disposta por decreto).

Illegal, portanto, o art. 11, § 5º, do Decreto nº 566/92, que tornou a empresa adquirente responsável pelo recolhimento do SENAR devido pelo produtor rural pessoa física, por afrontar o art. 128 do CTN, devendo, dessa forma, ser julgado improcedente o lançamento por ilegitimidade passiva da empresa.

e) Da isenção das vendas via *trading company*, prevista no art. 3º do Decreto nº 1.248/1972. Da imunidade das receitas de venda decorrentes de exportação, uma vez que o art. 149 da CF/88 não distingue o tipo de exportação. Repercussão geral no STF.

Em relação às operações de venda, por meio de *trading company*, conforme consta do Relatório Fiscal, informamos que a Impugnante realiza a comercialização de seus produtos, por meio de cooperativa centralizadora de vendas (COOPERATIVA REGIONAL DOS PRODUTORES DE AÇÚCAR E ÁLCOOL DE ALAGOAS, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 12.277.646/0001-08), emitindo nota fiscal de remessa.

A operação entre COOPERATIVA e Impugnante não representa ato comercial nem transferência de propriedade, por se tratar de ato cooperativo (art. 79 da Lei nº 5.764/71). Ou seja, por ficção jurídica, a cooperativa atua como se fosse um estabelecimento de comercialização da própria empresa cooperada.

Nesse sentido, por exemplo, dispõe a Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006, que regula a matéria em relação às contribuições securitárias do PIS/COFINS não-cumulativo (transcreve).

Ao comercializar a produção das cooperadas, entre as quais se incluem a Impugnante, a COOPERATIVA a destina para o mercado externo e para o mercado interno, comunicando a cada uma das cooperadas o seu quinhão do faturamento resultante.

No período fiscalizado, a totalidade das exportações ocorreram por meio da COPERTRADING - COMÉRCIO, EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO S/A, inscrita no CNPJ sob nº 08.426.389/0001-43, que se trata de uma trading company, com registro especial no CACEX (atual SECEX), regulada pelo Decreto nº 1.248/1972.

Nos termos do art. 3º do Decreto nº 1.248/1972, as operações com trading company (diversamente do que ocorre com as comerciais exportadoras comuns) asseguram ao produtor-vendedor (no caso, a usina) "os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação", entre os quais se incluem a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a receita de exportação.

Releva notar, nesse aspecto, que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral do tema (imunidade das contribuições sociais sobre receitas de exportação via trading em geral), no Recurso Extraordinário 759.244/SP.

Portanto, são improcedentes os Autos de Infração, por desrespeitarem o ato cooperativo, a isenção e a imunidade das receitas decorrentes de exportação, por meio de *trading company*.

Não bastasse isso, o art. 149, § 2º, I, da CF/88, confere a imunidade às contribuições sociais (gênero no qual se incluem as contribuições securitárias) das receitas de exportação, sem distingui-la em direta ou indireta.

f) Revogação das contribuições do SESI, SENAI, SEBRAE, INCRA e SALÁRIO-EDUCAÇÃO sobre a folha de salários pela EC Nº 33/01

Igualmente, não prospera a cobrança do SESI, do SENAI, do INCRA (0,2%), do SEBRAE e do Salário-Educação, incidentes sobre a folha de pagamentos, pois as normas que a fundamentavam foram revogadas por Emenda Constitucional superveniente. Frise-se que se trata de revogação por incompatibilidade superveniente, e não inconstitucionalidade, o que desautoriza a recusa da ilustre DRJ a se recusar a apreciar tal matéria.

Como se observa das novas disposições do art. 149, § 2º, II, da CF/88, na redação dada pela EC nº 33/01, modificou-se substancialmente o regime de competência das contribuições sociais.

Antes da EC nº 33/01, a competência do artigo 149 para instituição de contribuições sociais limitava-se somente pela afetação finalística, isto é, prevendo o legislador ordinário uma finalidade constitucionalmente

adequada para o novo tributo, haveria respeito as balizas constitucionais destinadas a essas espécies tributárias.

Esse regime do artigo 149 diferia assim daquele previsto no art. 195 da Constituição. Neste último caso, além da afetação finalística para seguridade social, o constituinte vinculou a competência a uma materialidade específica, a saber: faturamento ou receita, lucro e folha de salários. Só mediante lei complementar poder-se-ia instituir outra fonte de custeio securitária (§ 4º).

No entanto, com o advento do EC nº 33/01 a competência do artigo 149 sofreu substancial alteração, no que diz respeito às contribuições de intervenção no domínio econômico e sociais gerais.

Por meio do novo § 2º, II, do art. 149, foram criadas também materialidades específicas para as contribuições de intervenção no domínio econômico, acerca das quais as contribuições dessa estirpe, criadas antes da EC nº 33/01, devem ser compatíveis, sob pena de não recepção pela Constituição superveniente.

Verdadeiramente, não é possível admitir que as bases de cálculo do novo art. 149, § 2º, II, seriam exemplificativas, porque, se assim fosse, chegar-se-ia a conclusão de que a EC 33/01 foi completamente inútil nesse aspecto.

Por isso, pode-se afirmar, com segurança absoluta, que no regime constitucional posterior a EC nº 33/01 somente subsistem as contribuições sociais gerais ou interventivas com supedâneo no art. 149 se estas, além de estarem vocacionadas à realização de seus fins característicos, incidirem exclusivamente sobre o faturamento, o valor da operação ou o valor aduaneiro.

Nessa perspectiva, igualmente, data venia, deve ser anulada a autuação, porquanto exige tributos revogados por incompatibilidade superveniente ao art. 149 da CF/88, na redação dada pela EC nº 33/01.

g) Da cobrança excessiva dos débitos. Inclusão de verbas indenizatórias da folha de salários

Acaso não acolhida a nulidade total da autuação, em decorrência do que asseverado nos tópicos antecedentes, a presente impugnação ainda merece ser acolhida parcialmente, devido ao excesso de cobrança da contribuição previdenciária lançada.

Isso porque, conforme a folha de salários da empresa do período a que se refere a presente autuação (doc. Anexo), a fiscalização fez incidir a contribuição previdenciária compensada sobre verbas indenizatórias pagas aos seus empregados em relação aos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento dos seus empregados doentes ou acidentados, na hipótese em que houve a concessão do benefício de auxílio-doença, auxílio-creche ou

auxílio-acidente pelo INSS, sobre as férias indenizadas, horas extras, adicional noturno, aviso prévio indenizado, feriados, férias gozadas, décimo terceiro, descanso semanal remunerado e hora extra in itinere.

Férias indenizadas. Auxílio-doença, auxílio-acidente, auxílio-creche, adicional noturno.

Com efeito, as férias indenizadas (vencidas e proporcionais) são pagas ao empregado despedido sem justa causa, ou cujo contrato de trabalho termine em prazo predeterminado, antes de completar 12 (doze) meses de serviço (artigo 147 da CLT).

Em tais pagamentos indenizatórios, é intuitivo também que o pagamento é realizado como compensação ao não gozo de férias normais pelo trabalhador, não sendo correto, por esse motivo, a incidência da contribuição previdenciária.

Similarmente, não deve haver incidência da contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias pagas aos seus empregados em relação aos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento dos seus empregados doentes ou acidentados, o mesmo ocorrendo na hipótese em que houve a concessão do benefício de auxílio-doença, auxílio-creche ou auxílio-acidente pelo INSS.

E o que entende a jurisprudência do CARF e do STJ.

Hora extra e terço de férias. Realinhamento jurisprudencial. Precedentes do STF, STJ e TRF/5

As horas extras são aquelas que ultrapassam a jornada normal de trabalho fixada em lei e, por esse motivo, o constituinte originário, no art. 7º, XVI, determinou o pagamento de um adicional, com o objetivo de compensar o trabalhador pela jornada extenuante de trabalho.

Já o denominado terço de férias decorre de norma constitucional que impõe ao empregador o dever de pagar gratificação compulsória equivalente a 1/3 do salário normal, no mês em que o empregado goza suas férias.

Uma vez que tais verbas possuem caráter indenizatório/compensatório, e não são auferidas para cálculo do benefício previdenciário, é indevida a incidência de contribuição previdenciária sobre tais valores, como firmar-se a jurisprudência dominante do STF.

Embora seja tema já decidido pela Suprema Corte, a decisão agravada rejeitou tal pretensão autoral, a qual se encontra conforme a jurisprudência do STJ, realinhada em função do que decidiu o STF.

No mesmo sentido, entende o colendo TRF/5, em acórdãos da lavra do Exmos. Des. Fed. RUBENS CANUTO (2ª T), DANIELLE DE ANDRADE E SILVA CAVALCANTI (4ª T) e GERALDO APOLIANO (3ª T) e FRANCISCO BARROS E SILVA (1ª T.), respectivamente.

Não faz sentido, portanto, ao teor da jurisprudência acima destacada, a distinção entre a natureza do adicional de férias no Regime Geral da Previdência e no Regime dos Servidores Públicos, uma vez que é inerente a essa verba seu caráter indenizatório.

Desse modo, percebe-se, à saciedade, que também são verbas indenizatórias o pagamento de horas-extras e o terço constitucional de férias, sendo adequado suspender a exigibilidade das contribuições sociais incidentes sobre tais valores, objeto da DCG ora vergastada.

Repouso Semanal Remunerado, férias gozadas e feriados

No que concerne às verbas pagas a título de repouso semanal remunerado, férias e feriados, tal montante objetiva a recuperação do trabalhador, combatendo o cansaço físico e psicológico, assim como meio de socialização do trabalhador.

Quando o empregador paga o trabalhador, no período de férias ou feriados em que, naturalmente, não há correspondente prestação de serviço, verifica-se que inexistente o pressuposto necessário à incidência da contribuição previdenciária, qual seja: a destinação da verba para retribuição do trabalho.

Comungando com a posição das Cortes Superiores, a ilustre 3ª Turma do c. Tribunal Regional Federal da 5ª Região pacificou o entendimento pela não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas indenizatórias.

O mesmo raciocínio se aplica ao repouso/descanso semanal remunerado, previsto no art. 7º, XV, da CF/88, onde paga-se literalmente o repouso, e não o trabalho.

Destaque-se, ainda, que as horas extras estendem, prolongam, aumentam a jornada de trabalho, e por consequência, refletem nos valores relativos ao pagamento no dia do descanso, que normalmente recai num domingo e feriado.

Se o empregado, por exemplo, trabalha 10 horas a mais da sua jornada, como horas extras, logo ele trabalhará 230 horas no mês, e deve receber esse excedente também no domingo e feriado.

Destarte, tais verbas indenizatórias incidem em cascata e, portanto, a quantia decorrente dos seus efeitos cumulativos devem ser expurgados da DCG impugnada, para que não haja incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas de caráter meramente indenizatório.

Gratificação natalina (13º)

Instituída no nosso ordenamento jurídico pela Lei nº 4.090/62, a gratificação natalina, mais conhecida como décimo-terceiro salário, tornou obrigatório um costume paternalista, típico de diversas empresas no país, e que era caracterizado, até então, pela liberalidade dos empregadores.

Com o advento da Lei nº 4.090/62, a gratificação natalina passou a ser legalmente obrigatória, sem perder, entretanto, sua natureza de demonstração de agradecimento ao trabalhador, sem o correspondente trabalho, tornando-a imune à incidência da contribuição previdenciária.

Tanto é verdade que a gratificação natalina não é base de cálculo da contribuição previdenciária, que o art. 29, § 3º, da Lei nº 8.213/91 assenta que o décimo terceiro não compõe o cálculo do salário-de-benefício.

A despeito disso, o art. 28, § 7º, da Lei nº 8.212/91 criou o paradoxo de fazer incidir a contribuição previdenciária sobre décimo terceiro, criando contribuição previdenciária sem correspondente benefício previdenciário.

Todavia, à luz do art. 201, § 11, da CF/88, não é possível haver incidência sobre a gratificação natalina, pois, como visto, não corresponde a verba devida pelo trabalho efetivamente prestado e nem integra o benefício previdenciário, estando esse tema, inclusive, sujeito ao rito da repercussão geral no STF, no RE 593.068, sob a relatoria do Min. Joaquim Barbosa.

Horas extras *in itinere*. Equiparação ao vale-transporte. Precedentes do STF e do TRF/5.

Na hipótese de valores pagos a título de horas extras *in itinere*, por força do art. 58, § 2º, da CLT, o trabalhador recebe verbas não em contrapartida ao trabalho, mas sim, em função do tempo em que o obreiro despende no trajeto ida-e-volta para o local de trabalho.

No caso concreto, a Impugnante arca com o ônus do transporte dos seus trabalhadores no trajeto ida-e-volta do local onde será realizada a colheita da cana-de-açúcar ou para sede da indústria, pagando, pelo tempo despendido no mencionado trajeto, a denominada hora *in itinere*.

Ausente ipso facto a retribuição em trabalho, é indevida ipso jure a incidência de contribuição previdenciária, como já decidiu o colendo TRF/4.

Verdadeiramente, a situação da hora extra *in itinere* é a mesma do valetransporte, incluindo no custo deste, quando o empregador arca com as despesas com o transporte de seu colaborador, sendo certo que, nesse último caso, é indevida a incidência de contribuição previdenciária, à luz da jurisprudência do STF. Em igual sentido, posiciona-se o TRF/5.

Portanto, considerando que *ubi eadem est ratio, ibi ide jus*, merece reforma a autuação para expurgar do lançamento os valores indenizatórios pagos a título de horas *in itinere*.

Aviso prévio indenizado

O aviso prévio, regra geral, é verba cujo pagamento é exigido do empregador nas rescisões sem justa causa dos contratos de trabalho por prazo indeterminado ou pedidos de demissão. Pode ser relativo a período

em que o empregado trabalhou (aviso prévio trabalhado) ou em que o empregado não trabalhou (aviso prévio indenizado).

No entender da Impugnante, é indevida a contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, justamente porque, como o próprio nome indica, trata-se de verba compensatória, que não constitui base de cálculo para a cobrança da contribuição previdenciária, tal como ocorre na DCG impugnada.

Sobre o tema, a jurisprudência é uníssona de todas as duntas Turmas do c. TRF/5.

Por necessário, vale sublinhar que a gratificação natalina proporcional ao aviso prévio indenizado, por se tratar de verba acessória, guarda a mesma feição indenizatória, sendo indevida assim sua tributação, consoante propala este recente precedente do TRF/5.

De acordo com o art. 28, I, da Lei nº 8.212/91, a base de cálculo das contribuições previdenciárias ora vergastadas é o salário-de-contribuição, entendido como a "totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho"

h) Impossibilidade de incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício Finalmente, a Impugnante detectou mais um procedimento ilegal das autoridades fiscais.

Trata-se da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Os juros de mora, entretanto, não têm respaldo legal para incidir sobre a multa de ofício. Transcreve jurisprudência do CARF.

Sob essa perspectiva, merece igualmente reforma o Auto de Infração impugnado para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

O Acórdão recorrido (e-fls. 614 a 622) está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2012 Ementa:

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DA PARTE DA EMPRESA E PARA O GILRAT.CONTRIBUIÇÕES PARA O SENAR.

São devidas, pelo produtor rural pessoa jurídica, as contribuições da parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho -GILRAT, e as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de produção rural própria.

EXCLUSÃO DO ICMS/IPI DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O VALOR DA RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação pertinente não contempla a exclusão do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições substitutivas, que é o valor da receita bruta da comercialização da produção.

COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXPORTAÇÃO VIA TRADING COMPANY.

Nos termos da Instrução Normativa nº 971/2009, a imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, aplica-se exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior, sendo 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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTORES PESSOAS FÍSICAS. SUBROGAÇÃO.

A empresa adquirente da produção rural de produtor rural pessoa física deve reter e recolher as contribuições por ele devidas previstas no artigo 25, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001, na qualidade de sub-rogada no cumprimento dessas obrigações.

O Supremo Tribunal Federal, em 30/07/2017, ao julgar o RE 718.874/RS, declarou constitucional a Lei nº 10.256/2001, que deu nova redação ao art.25, I e II da Lei nº 8.212/91.

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR SOBRE A RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE.

É devida pelo produtor rural pessoa física empregador a contribuição ao SENAR incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, ficando a pessoa jurídica adquirente responsável pela retenção e recolhimento dessa contribuição em virtude da sub-rogação prevista no artigo 30, IV da Lei 8.212/91.

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ARGUIÇÃO DE INCLUSÃO DE VERBAS INDENIZATÓRIAS NOS LANÇAMENTOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não merecem ser acolhidas as alegações formalizadas pelo sujeito passivo em relação a parcelas que considera indenizatórias, mas que não se encontram comprovadamente incluídas nas autuações.

As alegações, apresentadas em impugnação, desacompanhadas de prova não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o lançamento de ofício.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, deve ser indeferido, por prescindível, o pedido de perícia.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 13/04/2018 (caixa postal por decurso de tempo), que foi cancelada, por verificar que não era optante pelo DTE. Assim, o Recurso Voluntário apresentado é tempestivo e está juntado às e-fls. 1062 a 1094, acompanhada dos documentos e-fls. 1095 a 1127, aduzindo os motivos e fatos alegado anteriormente com a impugnação, exceto o tema sobre a incidência da Selic.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **FLAVIA LILIAN SELMER DIAS**, Relatora

• ADMISSÃO DO RECURSO

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Não conheço das alegações de inconstitucionalidade da legislação tributária, nos termos da Súmula Carf nº 02.

- **PRELIMINAR**

- **Nulidade da decisão de piso por falta da realização de perícia**

Foi solicitado o cancelamento da decisão de piso por não ter sido realizada a diligência, proposta pelo impugnante, para determinar a existência de verbas indenizatórias na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A Decisão de piso indeferiu o pedido por considerar a realização de diligência desnecessária, salientando que não se presta a fazer prova cujo ônus é do impugnante.

Tal procedimento está de acordo com a súmula Carf nº 163, motivo pelo qual também indefiro o pedido de diligência.

- **MÉRITO**

A recorrente questiona o lançamento na condição de responsável legal, devidas quando adquire produção de produtor rural pessoa física, relativa à parte patronal e a destinadas a terceiros (Senar), alegando falta de base legal.

Quanto ao lançamento na condição de contribuinte, incidente sobre a comercialização de produção rural própria, questiona a exclusão da base de cálculo das receitas da produção destinadas à exportação, ainda que feita por intermédio de outra pessoa jurídica, e do ICMS.

For fim, quanto ao lançamento de falta de retenção de segurados empregados, da contribuição devida por estes, questiona o erro na base de cálculo por considerar a existência de verbas trabalhistas de natureza indenizatória.

- **Produção Rural adquirida de pessoa física**

O lançamento atribuiu ao contribuinte a responsabilidade pela retenção e recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive para terceiros (Senar) incidente sobre a produção rural adquirida de pessoa física, nos termos da Lei nº 10.256, de 2001.

Neste caso, há pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, quando analisou o RE 718.874/RS, e firmou a tese que “é constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei nº 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção”.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE OU OMISSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE QUESTÕES DECIDIDAS PARA OBTENÇÃO DE CARÁTER INFRINGENTE. INAPLICABILIDADE DA RESOLUÇÃO 15/2017 DO SENADO FEDERAL QUE NÃO TRATA DA LEI 10.256/2001. NÃO CABIMENTO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS PELA AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. 1. Não existentes obscuridades, omissões ou contradições, são incabíveis Embargos de Declaração com a finalidade específica de obtenção de efeitos modificativos do julgamento. 2. A inexistência de qualquer declaração de inconstitucionalidade incidental pelo Supremo Tribunal Federal no presente julgamento não autoriza a aplicação do artigo 52, X da Constituição Federal pelo Senado Federal. 3. A Resolução do Senado Federal 15/2017 não se aplica a Lei nº 10.256/2001 e não produz qualquer efeito em relação ao decidido no RE 718.874/RS. 4. A inexistência de alteração de jurisprudência dominante torna incabível a modulação de efeitos do julgamento. Precedentes. 5. Embargos de Declaração rejeitados.

Tal entendimento é pacífico e vinculante, conforme Súmula Carf nº 150:

Súmula CARF 150 A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de subrogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Assim, não há motivos revisar a decisão de piso que não considerou as alegações de inconstitucionalidade, posto não ter a esfera administrativa competência para tal, afastou quaisquer alegações sobre a legislação anterior, uma vez que o lançamento ocorreu sob a égide da Lei 10.256, de 2001, e concluiu pela procedência do lançamento, já que não havia e não há qualquer pronunciamento formal e vinculante quanto a inconstitucionalidade da Lei em vigor.

A sub-rogação também alcança o SENAR, nos termos da lei nº 8.315, de 1991, e neste caso, não foi objeto do reconhecimento de inconstitucionalidade nos RE nº 363.852 e 596.177. Este é o entendimento proferido pela Câmara Superior de Recurso Fiscais, através do Acórdão nº 9202-008.164, de 24/09/2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

LEI OU DECRETO. AFASTAMENTO. FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO.

É vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

CONTRIBUIÇÕES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. EMPREGADORES PESSOAS FÍSICAS. LEI N.º 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE.

São constitucionais as contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas, instituídas após a publicação da Lei nº 10.256/2001, bem assim a atribuição de responsabilidade por sub-rogação a pessoa jurídica adquirente de tais produtos.

A Resolução do Senado Federal n.º 15/2017 não se prestou a afastar exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas instituídas a partir da edição da Lei n.º 10.256/2001, tampouco extinguiu responsabilidade do adquirente pessoa jurídica de arrecadar e recolher tais contribuições por sub-rogação.

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. VALIDADE.

A atribuição de responsabilidade tributária por sub-rogação a adquirente pessoa jurídica da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas e segurados especiais, no que diz respeito ao recolhimento da contribuição ao SENAR, encontra amparo no § 3.º do art. 3.º da Lei n.º 8.315/1991.

O Decreto n.º 790/1993 não criou obrigação tributária não prevista em lei, mas prestou-se exclusivamente a regulamentar o § 3.º do art. 3.º da Lei n.º 8.315/1991.

AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL DE EMPREGADOR PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS – SENAR. STF. RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INOCORRÊNCIA.

A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial, destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), não foi objeto de reconhecimento de inconstitucionalidade nos Recursos Extraordinários n.º 363.852 e n.º 596.177.

- **Comercialização de produção rural própria – destinada à exportação**

Neste tópico é discutido a venda para exportação de forma indireta, através de *Trading Company*. A recorrente afirma que o art. 149 da Constituição Federal concede a imunidade para as vendas ao mercado externo, não fazendo distinção se a venda é direta ou por intermédio de outra pessoa jurídica. Já a decisão de piso se sustenta na tese que a imunidade só é reconhecida nos casos de exportação direta.

A imunidade estabelecida pelo dispositivo constitucional acima abrange toda e qualquer receita decorrente de exportação, porém, não determina a extensão desse benefício às operações realizadas no mercado interno, ainda que representem operações intermediárias à exportação. E a interpretação da norma constitucional não poderia ser diferente **já que a imunidade, como norma de exceção, não pode ter seu alcance ampliado a fim de abranger fato não previsto em seu texto.**

Nesse contexto, pode-se visualizar a ocorrência de duas operações distintas, sendo a primeira correspondente **à comercialização da produção com a trading company** (operação realizada entre empresas sediadas em território nacional) enquanto a segunda operação seria **representada pela exportação**, que no presente caso seria efetivada pela empresa adquirente, restando indubitoso que

não houve a comercialização da produção diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

(grifei)

A interpretação se baseou no art. 170 da Instrução Normativa nº 971, de 2009, que prevê:

Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

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

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

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

(grifei)

Neste ponto assiste razão à recorrente. A matéria teve uma mudança de entendimento deste Conselho em razão da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal – STF no tema 674, de repercussão geral, portanto, vinculante.

O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 245, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa 3/2005 e da Instrução Normativa RFB 971/2009, no tocante às exportações de açúcar e álcool realizadas por intermédio de sociedades comerciais exportadoras, nos termos do voto do Ministro Edson Fachin. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. Art.22-A, Lei n.8.212/1991.

1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, ‘mas sim o bem quando exportado’, **portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.**

2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por trading companies , portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991.

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min. Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da **inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009,** haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição.

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”

5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(Grifei)

Assim, conforme a tabela juntada ao relatório fiscal às efls. 141 e 142 “Razão – Receitas – Cooperativa”, **o total de R\$ 51.793.371,10, referente ao ano de 2012, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo do empregador, pois constituem receita de exportação alcançadas pela imunidade.**

Todavia, a imunidade das contribuições patronais não atinge as contribuições para terceiros (SENAR), posto que a norma sobre a imunidade se restringe às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. A contribuição para o SENAR é uma contribuição no interesse das categorias profissionais e econômicas. Essa é a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR, INCLUSIVE VIA TRADING. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE.

A imunidade prevista no §2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e as destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros trading's, não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

(Acórdão: 9202-009.529, 2ª Turma da CSRF, Seção de 25/05/2021)

Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/08/2009

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A contribuição ao SENAR, destinada ao 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, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

(Acórdão: 9202-006.510, 2ª Turma da CSRF, Seção de 26/02/2018)

Deste modo não cabe qualquer ajuste no lançamento relativo às contribuições sociais devidas à terceiros decorrentes da comercialização da produção rural.

- **Comercialização de produção rural própria – exclusão do ICMS**

A recorrente traz a tese que o valor do ICMS, incidente sobre a comercialização da produção rural própria, deveria ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Justifica sua tese com o RE nº 240.785-2 MG, de que o ICMS não compõe o conceito de receita nem faturamento.

A Decisão de piso aponta para inexistência de previsão legal para excluir o ICMS e o IPI da base de cálculo das contribuições previdenciárias substitutivas que incidem sobre a receita bruta da atividade de comercialização da produção rural.

A falta de previsão legal neste sentido, assim como de entendimento judicial vinculante, não permite a exclusão do ICMS.

Trago aqui as considerações do Relator quando proferiu o voto no Acórdão nº 2301-005.165, de 04/10/2017:

A matéria tem caminhado para uma pacificação de entendimento, na medida em que a doutrina e a jurisprudência vêm se convergindo na interpretação de que o ICMS não compõe o faturamento e, portanto, também não faz parte da receita bruta. Essa definição certamente terá impacto em futuras relações tributárias e contratuais. Todavia, não está claro quais serão as consequências para os fatos pretéritos, inclusive os fatos geradores de tributos já ocorridos.

Em que pese o STF tenha fixado a tese, nos autos do RE nº 574.706/PR, cuja ementa foi publicada no DJe nº 223/2017, de 2 de outubro de 2017, de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins, **não se pronunciou quanto à composição da base de cálculo de outros tributos, como a contribuição previdenciária das agroindústrias.** Ademais, aquela decisão ainda carece de definitividade, porquanto está sujeita a embargos. Por essas razões, não cabe, ao caso, a aplicação do art. 62, § 1º, inc. II, alínea b.

Portanto, para efeito de incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta das agroindústrias, aplica-se o conceito dado pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e, considerando que o lançamento é atividade plenamente vinculada, nos termos dos arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN, não há como deixar de observar a disposição legal e excluir, da base de cálculo da contribuição das agroindústrias, o ICMS ou qualquer outro tributo incidente sobre as vendas, razão pela qual indefiro o pedido de exclusão. (grifei)

Tal entendimento é coerente com o que tem decidido este Conselho, inclusive na Câmara Superior, conforme ementas abaixo destacadas, não havendo motivos para reforma a decisão recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO IPI E DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DA AGROINDÚSTRIA.

Não cabe excluir o IPI e o ICMS da receita bruta de comercialização da produção, base de cálculo das contribuições previdenciárias da agroindústria, à míngua de previsão normativa específica, ou de reconhecimentos dessa possibilidade por parte da administração tributária.

(...)

(grifei – Acórdão nº 9202-011.051, de 26/10/2023)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

(...)

MATÉRIA CONSTITUCIONAL. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 2

Inexiste base legal ou declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante próprio para permitir a exclusão do ICMS, ISS, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL da base de cálculo das patronais da agroindústria, incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção própria e adquirida de terceiros (art. 22A da Lei n.º 8.212/91). Tais exclusões dependeriam de análise da constitucionalidade do dispositivo legal em questão, inviável, por falta de competência, em sede de contencioso administrativo.

(...) (grifei – Acórdão nº 2401-001.738, de 07/05/2024)

- **Contribuição Previdenciária terceiros incidentes sobre folha de pagamento**

O recurso afirma que não podem ser cobradas as contribuições sociais para terceiros: SESI, SENAI, SEBRAE, INCRA e Salário Educação, sobre folha de salário, pois as normas que fundamentam a cobrança foram revogadas pela EC nº 33 de 2001.

Quanto ao INCRA, o tema 495, de repercussão geral, firmou a tese que “É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001”.

Quanto ao SEBRAE e demais contribuições, no RE RG 603624, foi definido pelo STF, com repercussão geral, que:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE), À AGÊNCIA BRASILEIRA DE PROMOÇÃO DE EXPORTAÇÕES E INVESTIMENTOS (APEX) E À AGÊNCIA BRASILEIRA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL (ABDI). RECEPÇÃO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1.O acréscimo realizado pela EC 33/2001 no art. 149, § 2º, III, da Constituição Federal não operou uma delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação por toda e qualquer contribuição social e de intervenção no domínio econômico.

2.O emprego, pelo art. 149, § 2º, III, da CF, do modo verbal **“poderão ter alíquotas” demonstra tratar-se de elenco exemplificativo em relação à presente hipótese.** Legitimidade da exigência de contribuição ao SEBRAE - APEX - ABDI incidente sobre a folha de salários, nos moldes das Leis 8.029/1990, 8.154/1990, 10.668/2003 e 11.080/2004, ante a alteração promovida pela EC 33/2001 no art. 149 da Constituição Federal.

3.Recurso Extraordinário a que se nega provimento. **Tema 325, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001”.**

(RE 603624, Relator(a): ROSA WEBER, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 23/09/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-004 DIVULG 12-01-2021 PUBLIC 13-01-2021

(grifei)

Assim não há o que reformar na decisão de piso que decidiu exatamente neste sentido.

- **Contribuição a cargo do Segurado – verbas indenizatórias**

A recorrente argumenta que há erro na base de cálculo das contribuições à cargo dos segurados, pois incluiria verbas indenizatórias que, por sua natureza, não corresponde ao conceito de salário.

E cita as seguintes parcelas: 15 primeiros dias do afastamento de empregados doentes ou acidentados, o auxílio-doença, auxílio-creche, auxílio acidente, férias indenizadas, horas extras, adicional noturno, aviso prévio indenizado, feriados, férias gozadas, decimo terceiro, descanso semanal remunerado e hora exta *in itinere*.

A decisão de piso destaca a legislação sobre a contribuição previdenciária, especialmente art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, que traz um conceito amplo do que considera remuneração: “a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a forma”. O §9º do mesmo artigo, traz, taxativamente, as parcelas que são excluídas do conceito de remuneração.

Posto isso a decisão passou a analisar cada uma das parcelas apontadas pelo contribuinte, fazendo um resumo das decisões judiciais e disposições administrativas sobre o tema e concluiu que

No que se refere às rubricas indicadas pela Impugnante como indenizatórias, e as quais, de acordo com a empresa, teriam sido consideradas pela fiscalização na composição da base de cálculo do lançamento fiscal, conforme as explicitações acima, constata-se que **as únicas parcelas que não integram o salário-de-contribuição** para fins previdenciários correspondem ao **aviso prévio indenizado, férias indenizadas, auxílio creche, auxílio-doença e auxílio acidente pagos pelo INSS.**(grifei)

Mas verificou que não há incidência de contribuição sobre tais verbas no lançamento realizado pelo Fiscal:

Por outro lado, conforme se verifica nos autos, o Auditor-Fiscal Autuante anexou cópias dos resumos das folhas de pagamento referentes ao período de janeiro/2012 a dezembro/2012 – Filial 1 Usina Paísa e Filial 2 Usina Central, sendo que, após análise dos referidos documentos, é possível concluir que:

a) **não constam das referidas folhas de pagamento quaisquer valores pagos a título de auxílio acidente, auxílio-doença ou auxílio creche;**

b) **não é possível identificar** quais as rubricas declaradas em folhas de pagamento foram consideradas pela empresa como fato gerador de contribuição previdenciária declarado em GFIP, e, sendo, assim, **não há como se afirmar que foram lançados no presente Auto de Infração – com base de cálculo não declarada em GFIP - valores de aviso prévio indenizado e férias indenizadas**

Em também não há a apresentação de qualquer prova, ônus do contribuinte, que houve lançamento sobre tais parcelas:

A empresa afirma que comprova suas alegações através das cópias das folhas de pagamento anexadas à sua impugnação, no entanto os únicos documentos que constam anexados à sua defesa se referem ao Estatuto Social, documento de identificação de seu representante legal e Procuração.

Não houve a juntada de novos documentos capaz de fazer prova do alegado, deste modo, permanece válida a conclusão da decisão de piso.

- **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer EM PARTE o Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e DAR PARCIAL PROVIMENTO para excluir as receitas decorrentes de exportação indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a receita de comercialização da produção rural.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias