



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.724290/2012-21
ACÓRDÃO	2002-010.069 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA TRAPICHE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A adoção de entendimento contrário aos interesses do contribuinte não implica que houve desconsideração dos argumentos da defesa ou alteração do critério jurídico do lançamento. Destarte, a situação não se amolda a nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO INDIRETA. UTILIZAÇÃO DE “TRADING COMPANIES”. IMUNIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 759.244/STF E ADI Nº 4735/STF.

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

IMUNIDADE. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. SENAR.

As contribuições destinadas ao SENAR classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe

concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

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 vigente não contempla a exclusão da base de cálculo das contribuições substitutivas, que é o valor da receita bruta da comercialização da produção. Nos termos do Tema 1048, do STF, é constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. CARF. INCOMPETÊNCIA.

É incabível a apreciação, pelo CARF, de alegações relativas à Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Súmula CARF nº 28.

MULTA. CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula nº 2.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar da base de cálculo do lançamento as receitas de exportações via trading companies.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Heitor de Souza Lima (substituto integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente). Ausente a conselheira Luciana Costa Loureiro Solara, substituída pelo conselheiro Heitor de Souza Lima Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo às contribuições previdenciárias devidas pela agroindústria e as destinadas ao SENAR, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção própria (Lei nº 8.212/91, artigo 22-A, I e II), no período de 01/01/2009 a 31/12/2009, consubstanciado nos seguintes DEBCAD's:

- Debcad **51.021.595-5**: referente ao lançamento das contribuições devidas pela agroindústria, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção própria (Lei nº 8.212/91, artigo 22-A, I e II), no valor de R\$ 677.846,80 (seiscentos e setenta e sete mil, oitocentos e quarenta e seis reais e oitenta centavos), incluindo o valor principal, juros e multa de ofício.

- Debcad **51.021.596-3**: referente ao lançamento da contribuição destinada ao SENAR, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção própria, no valor de R\$ 422.386,22 (quatrocentos e vinte e dois mil, trezentos e oitenta e seis reais e vinte e dois centavos) incluindo o valor principal, juros e multa de ofício.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 33/36), as bases de cálculo foram extraídas dos registros contábeis, conforme discriminado no Anexo A (fl. 37). Com relação à contribuição ao SENAR, inclui na base de cálculo também as receitas decorrentes da exportação direta, tendo em vista que a imunidade nas exportações se restringe às contribuições previdenciárias, não se estendendo à contribuição para o SENAR.

Após apresentação da impugnação, o processo foi baixado em diligência (e-fls 326/327), para que: **(a)** fosse esclarecido se parte dos valores considerados como “receita bruta proveniente da comercialização”, e conseqüentemente incluída na base de cálculo das contribuições lançadas, refere-se a vendas canceladas; **(b)** em caso de resposta positiva ao item anterior, fossem discriminados, por competência, os valores referentes às vendas canceladas.

Em atendimento, a fiscalização elaborou a Informação Fiscal de fls. 335 na qual atesta que houve devoluções e vendas canceladas, para o mercado interno, devendo ser excluídas da base de cálculo os valores que ali discrimina.

Regularmente cientificada, a autuada veio aos autos às fls. 342 limitando-se a esclarecer que nada tem a opor quanto às retificações propostas pela fiscalização.

Ato contínuo, foi proferido Acórdão nº 14-47.034 - 9ª TURMA da DRJ em Ribeirão Preto de e-fls. 344/351, a qual julgou procedente em parte a impugnação, excluindo da base de cálculo as devoluções e vendas canceladas.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 382/408), pugnano pela nulidade da decisão de primeira instância e, nas demais razões, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

- Não existem contribuições não recolhidas pela empresa. As diferenças apuradas pela fiscalização correspondem a receitas de exportação via *trading company*, IPI e devoluções e vendas canceladas, valores que não integram a base de cálculo.
- Ao efetuar o lançamento, a autoridade fiscal limitou-se a considerar fatos não tributáveis registrados na contabilidade. Não demonstrou que houve erro no lançamento contábil, de modo que a impugnante desconhece o motivo da inclusão de tais receitas na base de cálculo das contribuições lançadas, o que importa em prejuízo do seu direito de defesa.
- A imunidade das receitas de exportação abrange, além das contribuições previdenciárias, também a contribuição para o SENAR.
- É incorreta a aplicação da multa pela autoridade lançadora, vez que o CTN prevê que a fiscalização deve apenas propor a aplicação da penalidade cabível.
- Não é cabível a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais

Ao fim, a recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PRELIMINARES

Nulidade da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente pugna pela nulidade da decisão por não ter competência para “corrigir” o lançamento. Como se observa dos autos, o lançamento fiscal reporta-se às contribuições previdenciárias e destinadas ao Senar, devidas pela autuada e incidentes sobre a receita bruta da comercialização da sua produção rural.

A contribuinte apresentou defesa questionando tanto o direito como os fatos, alegando que haviam sido consideradas como base de cálculo as receitas de devoluções e vendas canceladas. A DRJ, primeiro, para verificar as informações prestadas pela contribuinte, baixou os autos em diligência, que, por sua vez, corroborou as alegações da autuada.

Assim, a autoridade julgadora de primeira instância, entendeu que deveria expurgar da base de cálculo os valores com devoluções e vendas canceladas, pois estas não integram a receita bruta, conseqüentemente, alterando o crédito apurado.

Observa-se que agiu corretamente a autoridade julgadora de primeira instância. Não há qualquer empecilho ou nulidade ao ter o julgador exonerado parte do crédito por ter o recorrente desincumbido do seu ônus e provado que parte dos valores não compõe a receita bruta.

Assim, entendo que não houve violação ao artigo 146 do CTN a ensejar a anulação da autuação, bem como qualquer alteração do critério jurídico.

Portanto, rejeito a preliminar pleiteada.

Nulidade – Cerceamento – Erro da Base

A recorrente argui a nulidade do lançamento, por entender que a autoridade fiscal se limitou a considerar fatos não tributáveis registrados na contabilidade, não demonstrou que houve erro no lançamento contábil, de modo que a autuada desconhece o motivo da inclusão de tais receitas na base de cálculo das contribuições lançadas, o que importa em prejuízo do seu direito de defesa.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que se trata de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de

maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura do Auto de Infração, do Relatório Fiscal, “enquadramento legal” e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos se encontram maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não foi devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de eventual erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

MÉRITO

Exportação Via Trading Company e SENAR

A recorrente questiona a inclusão na base de cálculo os valores relativos a exportações realizadas por intermédio de *trading company*. As receitas decorrentes de exportação, pela própria definição da Carta Magna (art. 149, § 2º), são imunes à incidência das contribuições sociais, tratando-se, portanto, de imunidade tributária objetiva em razão da sua aplicação sobre toda e qualquer receita decorrente de exportação, não subjetivando determinado

passivo ou o próprio modo de viabilização da operação. Trata-se de verdadeira imunidade tributária, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, que acrescentou o § 2º ao art. 149, da CF/88, *in verbis*:

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

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

No tocante à abrangência da operação pela imunidade estampada no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, cabe consignar que o Supremo Tribunal Federal (STF), em decisão unânime, decidiu que a exportação indireta de produtos - realizada por meio de trading companies (empresas que atuam como intermediárias) - não está sujeita à incidência de contribuições sociais, tendo sido produzida a seguinte tese de repercussão geral (Tema 674):

Tema 674 - Aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação intermediada por empresas comerciais exportadoras (“trading companies”).

Tese: A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.

A análise da questão foi concluída no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4735 e do Recurso Extraordinário (RE) 759.244.

Dessa forma, cabe excluir da base de cálculo da contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, prevista no art. 22-A, da Lei nº 8.212/91, as receitas decorrentes da venda de produtos ao exterior, por meio de comerciais exportadoras ou “trading companies”.

Contudo, no que diz respeito à aplicabilidade da imunidade referente às contribuições ao SENAR, cabe pontuar que as contribuições destinadas ao SENAR classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, **o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.**

Em outras palavras, a contribuição para seu custeio não tem natureza de contribuição social ou de intervenção no domínio econômico, mas sim a de interesse das categorias profissionais ou econômicas, espécie de contribuição que não se inclui na não incidência qualificada do § 2º, inc. I, art. 149, da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Exclusão IPI

A autuada questiona também a inclusão na base de cálculo dos valores relativos ao IPI. Sobre o tema, o recente julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE 1.187.264 (Tema 1048), com a fixação da seguinte tese: "É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)". Cito a ementa do julgado:

EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. POSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. A Emenda Constitucional 42/2003 inaugurando nova ordem previdenciária, ao inserir o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição da República, permitiu a instituição de contribuição previdenciária substitutiva daquela incidente sobre a folha de salários e pagamentos. 3. Diante da autorização constitucional, foi editada a Lei 12.546/2011 (objeto de conversão da Medida Provisória 540/2011), instituindo contribuição substitutiva (CPRB), com o escopo de desonerar a folha de salários/pagamentos e reduzir a carga tributária. Quando de sua instituição, era obrigatória às empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011; todavia, após alterações promovidas pela Lei 13.161/2015, o novo regime passou a ser facultativo. 4. As empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 têm a faculdade de aderir ao novo sistema, caso concluem que a sistemática da CPRB é, no seu contexto, mais benéfica do que a contribuição sobre a folha de pagamentos. 5. Impossibilidade da empresa optar pelo novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis. 5. Impossibilidade de a empresa aderir ao novo regime, abatendo do cálculo da CPRB o ICMS sobre ela incidente, pois ampliaria demasiadamente o benefício fiscal, pautado em amplo debate de políticas públicas tributárias, em grave violação ao artigo 155, § 6º, da CF/1988, que determina a edição de lei específica para tratar sobre redução de base de cálculo de tributo. 6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 1.048, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB". (RE 1187264, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, Relator do acórdão Ministro Alexandre de Moraes, pub. 20/05/2021)

Não desconheço a discussão acadêmica sobre a aplicação desse comando decisório no contexto das agroindústrias. É que a *ratio decidendi* do precedente é a existência de um

benefício fiscal específico, e a opção do contribuinte em aderir ou não à contribuição sobre a receita em substituição à contribuição sobre a folha, além de que, por obvio, se aplica também ao IPI.

Todavia, em tese, a agroindústria não tem essa opção, já que pelo teor da legislação, é vinculada à contribuição incidente sobre a receita bruta. Nesse sentido, nos termos do artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, as empresas que atuam no agronegócio, em geral, devem recolher a contribuição previdenciária sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural em substituição à contribuição previdenciária devida sobre a folha de salários (regime jurídico criado pela Lei nº 10.256/2001).

Não obstante esse atual debate sobre a aplicação do precedente do Tema 1048 nas agroindústrias, em se considerando: (i) a legalidade tributária que as decisões do CARF se vincula; (ii) a tese fixada no RE 1.187.264 (Tema 1048), pelo STF; (iii) que o julgamento do RE 574.706 (Tema 69: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.), refere-se às contribuições do PIS e da Cofins, e não da CPRB; é que mantenho o entendimento do acórdão recorrido sobre a pretensão do Recorrente em excluir da base de cálculo da CPRB o ICMS/IPI.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

Da representação fiscal para fins penais

Alegou a contribuinte a inexistência de dolo e materialidade aptos a justificar a persecução penal, requerendo, por consequência, o arquivamento da Representação Fiscal para Fins Penais.

Contudo, conforme disposição da Súmula CARF nº 28, de caráter vinculante por força da Portaria MF nº 383/2010, não compete a este Conselho se pronunciar sobre questões atinentes ao Processo de Representação Fiscal para Fins Penais:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Dessa forma, a análise desses elementos foge à esfera de competência deste colegiado, competindo exclusivamente às autoridades com atribuição na seara penal.

Da Multa de Ofício

o que se refere a multa aplicada, entendo que a decisão de piso não merece reparo, tendo sido observado os dispositivos legais e no percentual estabelecido por Lei.

Quanto ao alegado caráter confiscatório, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar da base de cálculo do lançamento as receitas de exportações via *trading companies*.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa