



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

Processo n° 10825.721410/2011-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.896 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de junho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente USINA AÇUCAREIRA SÃO MANOEL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. IMUNIDADE. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. TRADING COMPANIES.

A imunidade constitucional sobre a receita decorrente de exportação alcança somente as operações diretas com o mercado externo, não se aplicando nos casos de exportação realizada via *trading companies*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso. No mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos a relatora e os Conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Denny Medeiros da Silveira (Suplente Convocado), Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Cleberson Alex Friess e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Suplente Convocada).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto, em face da decisão da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (DRJ/RPO), que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme ementa do Acórdão nº 14-57.743 (fls.277/281):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2008 a 31/12/2008

Debcad 37.343.232-1

IMUNIDADE, CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. AGROINDÚSTRIA. EXPORTAÇÃO INDIRETA.

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

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.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGÜIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A fiscalização lavrou em face do sujeito passivo o Auto de Infração **DEBCAD nº 37.343.232-1** (fl. 03), no valor de R\$ 119.844,19 (Incluso juros, multa de ofício e multa de mora), relativo às contribuições, parte patronal, devidas ao INSS e destinadas à Previdência Social, incidentes sobre a receita de exportação da produção rural, realizadas por intermédio de “Trading Companies”, no período de 09/2008 a 12/2008.

Em 09/09/2011 a Contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração, pessoalmente, e em 11/10/2011, tempestivamente, apresentou impugnação (fls. 188/203).

Deste ponto em diante, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, que bem retrata os fundamentos da impugnação:

IMPUGNAÇÃO

Por não concordar com os termos da autuação, a empresa, por seu procurador constituído, apresentou impugnação ao débito alegando, em síntese, que:

- *Esclarece inicialmente que é integrante da Cooperativa de Produtores de Cana-de-Açúcar, Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo – Copersucar. Descreve que entrega diariamente toda a sua produção para a Copersucar, a qual se incumbe de realizar a venda seja para o mercado interno ou externo. A receita das vendas é rateada entre as cooperadas, nos termos do Parecer Normativo CST nº 66/1986. A Copersucar informa a receita vinculada a cada tipo de produto bem como a comercialização para o mercado interno e externo, neste último caso, se diretamente ou via trading company;*
- *as receitas oriundas de vendas ao exterior, seja por meio de trading company ou diretamente pela Copersucar estão abrangidas por imunidade concedida pela Constituição Federal, em seu artigo 149, §2º, I, não se sujeitando às contribuições previstas no art. 22A da Lei nº 8.212/1991;*
- *a cooperativa não pode ser considerada como intermediária nas operações de exportação que realiza em favor de suas cooperadas, conforme parágrafo único do art. 79 da Lei nº 5.764, de 16/12/1971, e Parecer Normativo CST nº 66/1986;*
- *é ilegítima a restrição e condição previstas no art. 245, §§1º e 2º, da Instrução Normativa SRF nº 03/2005, de modo a afastar a imunidade tributária em função das operações de exportação realizadas por meio de trading companies, uma vez que inseriu distinção não prevista no texto constitucional;*
- *a União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo – ÚNICA impetrou o mandado de segurança coletivo preventivo n. 2005.61.00.025130-5, com pedido de liminar, com o objetivo de garantir do direito de suas associadas ao não pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas de exportação indireta, realizadas por meio de empresas comerciais exportadoras e trading companies, em razão da imunidade tributária prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição Federal;*
- *a despeito da existência da referida ação judicial, há de ser afastada qualquer alegação de configuração de renúncia ao direito da Impugnante de apresentar defesa, face do presente auto de infração, conforme ampla jurisprudência deste Tribunal Administrativo no sentido que o mandado de segurança coletivo impetrado por associação não configura renúncia à esfera administrativa do associado;*
- *a inexistência de ato mercantil entre a cooperativa e suas associadas é amplamente afirmada pela jurisprudência do STJ ao reconhecer a não-incidência do PIS/COFINS sobre os atos cooperativos;*
- *de acordo com o art. 79 da Lei nº 5.764/1971, regime jurídico das cooperativas, inexistente operação mercantil entre a cooperativa e o associado; o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação - CST nº 66/1986 ratifica esse entendimento;*
- *o art. 245, §2º da IN SRP 03/2005 é claro ao dispor que se considera receita proveniente do comércio interno apenas aquela "decorrente de comercialização com empresa constituída*

e em funcionamento no País". No caso de ato cooperativo, sem natureza mercantil, há de ser afastada a aplicação da referida regra.

O processo foi encaminhado para apreciação e julgamento pela 9ª Turma da DRJ/RPO, e esta, por unanimidade de votos, decidiu pela IMPROCEDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO apresentada, MANTENDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO exigido.

A Contribuinte foi cientificada da decisão de 1ª Instância, Acórdão nº 14-57.743, via Correio (AR – fls. 284/285), em 18/05/2015.

Inconformados com a decisão de 1ª instância, a Contribuinte apresenta em 16/06/2015, tempestivamente, seu Recurso Voluntário (fls. 290/311), onde, em síntese, aduz os seguintes argumentos para reforma do acórdão recorrido:

A Instrução Normativa SRP nº 3/2005, por meio de seu art. 245, §§ 1º e 2º, restringiu, indevidamente, a imunidade do art. 149, § 2º, inciso I, da CF/88, violando o art. 110 do CTN e o próprio dispositivo constitucional que instituiu a imunidade tributária;

Há precedentes judiciais e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que reconhecem a abrangência da imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da CF/88, às receitas de exportação indiretas, realizadas por meio de *Trading Companies*.

Conclui seu RV requerendo que seja conhecido e dado provimento, a fim de que seja reformado o acórdão recorrido, e, por conseguinte, seja cancelado o lançamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

O presente Lançamento trata de auto de infração lavrado contra a ora Recorrente, relativo às contribuições previdenciárias patronais, inclusive GIILRAT, incidentes sobre a receita de exportação da produção rural realizada por intermédio de “TRADING COMPANIES”, do período de 09/2008 a 12/2008.

Segundo a acusação fiscal, confrontando as receitas declaradas em DIPJ – ficha 64 – Informações Previdenciárias e em GFIP, foi observado que a empresa não efetuou o recolhimento de contribuições incidentes sobre receitas com exportações indiretas, quando informou que obteve “Receita Venda Prod. Fabr. Própria a Coml. Exp. c/ Fim. Export. – Agroindústr.”, no valor de R\$ 6.798.173,61. Como a produção não foi comercializada diretamente com o adquirente domiciliado no exterior, mas sim via cooperativa, a imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição, não é aplicável.

Em informações prestadas à Fiscalização (fls. 68/70), a Recorrente esclareceu que *não houve tributação por contribuições previdenciárias das receitas auferidas pela Empresa em decorrência da exportação de seus produtos por intermédio de Comerciais Exportadoras (“tradings”), ante os expressos termos do art. 149, § 2º, I da Constituição Federal que outorga imunidade (em relação a contribuições sociais) e a estas receitas. No ponto, a empresa coloca-se à disposição de V. Sas. Para disponibilizar documentação comprobatória do fato de que todas as operações celebradas com Comerciais Exportadoras tiveram fim específico de exportação e as mercadorias respectivas foram efetivamente exportadas.*

Cabe, inicialmente, esclarecer a operação comercial efetuada pela Recorrente.

Conforme descrito no item 8.1 do Relatório Fiscal (fl. 17), bem como no item 16 do Recurso Voluntário (fls. 294/296), a empresa atua como cooperada, integrante da Cooperativa de Produtores de Cana de Açúcar e Alcool (COPERSUCAR), que detém o conhecimento e a expertise necessários para melhor colocação da sua produção nos mercados consumidores internos e externos. Na condição de cooperada, juntamente com outros produtores, entrega à cooperativa a sua produção para fins de comercialização no mercado interno e externo, conforme contrato de cooperativa (fls. 359/370), cabendo a Copersucar efetuar o rateio das receitas às cooperadas com a indicação do montante das receitas vinculadas ao tipo de produto, bem como o mercado em que o produto foi comercializado e, no caso de exportação, se ocorreu de forma direta ou através de *trading companies*.

Em alegações recursais a Recorrente defende que as receitas oriundas de vendas ao exterior, por meio de *trading companies* ou diretamente pela Copersucar, estão abrangidas por imunidade concedida no artigo 149, §2º, I, da Constituição Federal.

Convém ainda trazer à colação que a Delegacia de Julgamento manteve na íntegra o lançamento e entendeu que o Mandado de Segurança Coletivo nº 2005.61.00.025130-5 impetrado pela União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo, ao qual a autuada é filiada, não representa renúncia ao contencioso administrativo, por não haver manifestação direta da autuada no processo.

Destarte, conforme se destaca no Relatório Fiscal, a controvérsia do presente processo administrativo reside no fato das vendas para o mercado externo terem sido efetuadas por meio de cooperativa e através de *trading companies*, e assim, como a produção não foi comercializada diretamente com o adquirente domiciliado no exterior, não estaria albergada pela imunidade.

Importante nesse ponto destacar o que dispõe o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal:

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

(...)

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

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001)

Como se vê, o texto constitucional é claro ao estabelecer que as receitas decorrentes da exportação são imunes à incidência das contribuições sociais.

Assim, se a norma imunizante exclui da abrangência tributária as receitas decorrentes de exportação e se os produtos comercializados pela Recorrente foram efetivamente exportados, por meio da cooperativa adquirente da produção e de *trading companies*, conforme exposto na acusação fiscal, constata-se que as receitas repassadas pela cooperativa à cooperada são *decorrentes de exportação*.

Importante trazer à colação decisão proferida no âmbito do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 627.815/PR, de relatoria da Ministra Rosa Weber, julgado sobre a sistemática da repercussão geral, em que se discutiu a abrangência das “receitas decorrentes de exportação” a que se refere o art. 149, § 2º, I, da Lei Maior, firmando entendimento, ao qual me filio, no sentido de que *a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-*

lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. Vejamos a ementa a seguir transcrita:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III - O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 627815, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-192 DIVULG 30-09-2013 PUBLIC 01-10-2013)

Resta evidente que a norma constitucional imunizante visa garantir a maior eficácia de valores inseridos na Constituição a fim de que sua abrangência não se torne inócua. A interpretação deve ser feita de modo evoluído, à luz dos anseios albergados na Carta da República que confirma as políticas voltadas ao fomento da exportação. Daí a razão da desoneração tributária das contribuições sociais sobre as receitas de exportação.

Ora, no presente caso, o fato da Recorrente repassar a sua produção à cooperativa para fins de comercialização no mercado interno e externo, em virtude de questões comerciais relacionadas ao melhor conhecimento do mercado, ao custo, à logística, em nada

desnatura o caráter de venda destinada à exportação, bem como a natureza das receitas delas decorrentes.

Nesse diapasão, ressaltamos lógico e razoável que empresas ligadas ao agronegócio efetivem as vendas destinadas ao exterior através de cooperativas ou *trading companies* como forma de viabilizar a venda ao mercado exterior.

Assim, tendo em vista que o lançamento se refere à exigência de contribuição decorrente da receita de exportação decorrente da comercialização de produtos rurais, realizada através de cooperativa ou *trading companies*, entendo que deve ser exonerado o crédito tributário em virtude da imunidade tributária prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, para, no mérito DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado.

Com a *maxima venia*, divirjo da Relatora quanto à imunidade em relação às exportações realizadas via *trading companies*.

Segundo consignado em seu Voto, a Relatora entende que a "receita de exportação decorrente da comercialização de produtos rurais, realizada através de [...] *trading companies*," estaria abarcada pela "imunidade tributária prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição", porém, discordo desse entendimento.

Vejamos, primeiramente, o que diz a Carta Republicana:

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:

(Grifo nosso)

Conforme se observa na transcrição acima, o texto (grifado) é claro ao dizer que as contribuições sociais, que compõe o objeto do presente lançamento, não incidirão sobre as receitas decorrente de exportação.

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

Nessa linha é a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/09:

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.*

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

(Grifo nosso)

Tomamos a liberdade de citar, ainda, o seguinte trecho do Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 2012:

30. 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.

31. 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.

32. 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. [...]

Portando, diante desse quadro, devem ser mantidas as contribuições incidentes sobre a receita auferida na venda da produção para *trading companies*.

Conclusão

Isso posto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira