



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10825.721410/2011-17
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-007.656 – 2ª Turma
Sessão de 26 de março de 2019
Matéria CSP - Comercialização via Trading Companies
Recorrente USINA AÇUCAREIRA S. MANOEL S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. INOCORRÊNCIA. EXPORTAÇÃO VIA “TRADING COMPANY”. INEXISTÊNCIA DE IMUNIDADE. OPERAÇÃO NO MERCADO INTERNO.

Incidem contribuições previdenciárias sobre as receitas decorrentes de comercialização da produção de agroindústria com adquirente do exterior quando intermediada por “Trading Company”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.343.232-1), totalizando R\$ 119.844,19 e consolidado em 06/09/2011, referente à contribuição devida pela empresa à Seguridade Social, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho – SAT, referentes ao período de apuração de 09/2008 a 12/2008.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento. Em sessão plenária de 07/06/2017, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2401-004.896**, (efls. 396/406) com o seguinte resultado: *“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”*. O acórdão encontra-se assim ementado:

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.

O processo foi encaminhado para ciência do sujeito passivo, que ocorreu em 17/07/2017, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. O sujeito passivo interpôs, em 1º/08/2017, Recurso Especial (efls. 415/427). **Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação à imunidade na comercialização sobre a produção rural em exportação indireta (Trading Companies).**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho da 4ª Câmara, de 24/10/2017 (efls. 516/522), levando-se em consideração como paradigma o Acórdão nº 2301-003.019.

- Argumenta pela imunidade prevista do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal.
- Assevera ainda que as normas infralegais, na regulamentação da imunidade tributária, inseriram distinções não trazidas pelo constitucional, trazendo restrições na comercialização da produção rural em exportação.
- Vejamos trechos:

29. Contudo, as razões de decidir adotadas no Acórdão recorrido não podem prevalecer, pois existem precedentes do CARF (inseridos nos tópicos acima) que reconhecem a abrangência da imunidade prevista no art. 149, §2º, I, da CF, às receitas de exportação indireta, realizadas por meio de trading companies. [...]

33. No caso, a citadas Instruções Normativas, sob pretexto de regulamentar a imunidade tributária prevista no citado art. 149, §2º, I, da CF, inseriram distinção não prevista no texto constitucional, atribuindo-lhe contornos mais restritivos ao exigir a relação direta e imediata entre a receita de exportação e o adquirente estabelecido no exterior.

34. Referidos atos regulamentares alterou (indevidamente) o alcance do conceito de "receitas decorrentes de exportação", violando, desse modo, o art. 110 do CTN.

35. Diante do caráter finalístico da imunidade tributária, não se mostra razoável a restrição introduzida pelo ato regulamentar em questão, na medida em que frustra a desoneração fiscal sobre as receitas de exportação tão somente pelo fato da referida exportação ser realizada por empresas especializadas neste tipo de operação.

- Em suas alegações finais, o sujeito passivo requer que seu Recurso Especial seja conhecido e provido, para que prevaleça o reconhecimento da imunidade prevista no art. 149, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal e, por via de consequência, o lançamento seja cancelado.

A Fazenda Nacional foi cientificada do Acórdão nº 2401-004.896, do Recurso Especial do sujeito passivo e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial do sujeito passivo em 1º/11/2017 e apresentou, em 16/11/2017, portanto, tempestivamente, contrarrazões (efls. 524/537).

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional:

- Contrapõe a argumentação da recorrente calcada na interpretação de que a imunidade alegada do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal só alcança as receitas decorrentes de exportação, mas que não estenderia tal benefício às operações no mercado interno e que as receitas provenientes da comercialização debatida nos autos diz respeito estariam enquadradas nesse caso (mercado interno).

- Assevera ainda que, em relação às restrições à capacidade ativa tributária, o STF também tem adotado interpretação mais restritiva em oposição a uma interpretação mais ampla do respectivo texto constitucional.
- Vejamos alguns trechos das contrarrazões da PGFN:

As receitas obtidas pelo produtor rural ao comercializar sua produção com empresas comerciais exportadoras têm natureza de receita proveniente do comércio interno, não havendo que se falar, ainda, em exportação e, portanto devem incidir as contribuições sociais.

[..]

Como imunidade prevista de forma clara na Constituição Federal, não é possível dar-lhe interpretação ampla ou analógica. A imunidade configura uma exceção ao princípio da universalidade e da generalidade da tributação. Sendo, pois, norma de exceção, deve ser interpretada de forma estrita, conforme disposição expressa do Código Tributário Nacional – CTN, art. 111.

[...]

Acerca da interpretação a ser conferida às normas constitucionais que veiculam restrição à capacidade ativa tributária, observa-se que, como regra, o STF tem adotado uma interpretação mais restritiva em contraposição à interpretação ampliativa.

[...]

Isso tudo considerado, entende-se que deve incidir contribuição previdenciária sobre a receita bruta da comercialização da produção rural da agroindústria, ainda que se refira à venda indireta para o exterior, em razão do comando do art. 22-A da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 10.256/01, pois tais receitas não são alcançadas pela norma constitucional de imunidade, contida no art. 149, §2º, I, da CF.

- Encerra a representante da Fazenda Nacional, requerendo a negativa de provimento do Recurso Especial do sujeito passivo, mantendo-se o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 516/522. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

Exportação indireta via *trading companies*

A recorrente alega que a exportação realizada por meio de trading companies não retira o caráter de venda no mercado externo para fins de incidência da imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, Inciso I, da CF/88.

Vejam os que diz o acórdão recorrido:

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.

Vejam os, 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

[...]

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

Importante transcrever a legislação que dispõe a respeito da matéria.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu no art. 149, § 2º, inciso I, o seguinte:

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)

(g.n.)

Conforme se observa na transcrição acima, o texto em destaque 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 contribuinte vende sua produção, internamente, para 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.

Cumpre dizer que em recente decisão, consubstanciada no acórdão 9202-006.590, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que a imunidade prevista no dispositivo constitucional não alcança as exportações intermediadas por trading companies.

Na sequência, transcrevo trechos do referido acórdão, os quais tomo como razão de decidir:

Não obstante os fundamentos aduzidos no voto da i. Relatora, peço licença para consignar entendimento diverso, o qual julgo mais adequado para a solução da presente lide.

Nos termos do inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, as receitas decorrentes de exportação estão imunes da incidência de contribuições sociais. Vejamos:

[...]

No caso em debate tem-se que o contribuinte realizou operação de comercialização de produção rural com empresa comercial exportadora (trading company) com o fim específico de exportação. Assim, a definição da natureza de referida operação mostra-se imprescindível para a resolução do litígio instaurado.

A esse respeito o § 2º do art. 245 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005 estabelece 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”. No mesmo sentido é o § 2º do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 (Ato que sucedeu a IN MPS/SRP nº 3/2005). Confira-se:

Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005

Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

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

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

Instrução Normativa RFB nº 971/2009 Art. 170.

§ 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.

Em que pesem os argumentos no sentido de que os atos emanados do Poder Executivo representariam afronta à regra imunizante insculpida no § 2º do art. 149 da Carta da República, no meu entender, os normativos em evidência buscaram tão-somente esclarecer o alcance do favor constitucional. De fato, venda de produtos rurais no mercado interno a trading companies não se confunde com exportação, ainda que a finalidade dessa operação seja a posterior remessa de tais produtos ao mercado externo.

Note-se que o preceito constitucional é expresso no sentido de que a não incidência de contribuições sociais somente alcança as receitas provenientes de exportação.

Significa dizer que, em se tratando de operações realizadas no mercado interno, como é o caso, não há que se falar em imunidade. Repise-se que as receitas advindas de operações

realizadas com empresas comerciais exportadoras não se confundem com receitas decorrentes de exportação.

Interpretar a regra imunizante de forma diversa equivaleria estender o benefício fiscal a hipótese não prevista no texto constitucional, ampliando indevidamente o seu alcance. Nesse sentido, não há como discordar do entendimento veiculado no Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional segundo o qual:

Como imunidade prevista de forma clara na Constituição Federal, não é possível dar-lhe interpretação ampla ou analógica. A imunidade configura uma exceção ao princípio da universalidade e da generalidade da tributação. Sendo, pois, norma de exceção, deve ser interpretada de forma estrita, conforme disposição expressa do Código Tributário Nacional – CTN, art. 111.

Assim, não sendo a contribuinte beneficiária do favor fiscal em pauta (imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição), para que pudesse ver as receitas decorrentes de suas operações com trading companies para o fim específico de exportação desoneradas de contribuições sociais seria necessária a previsão de benefício dessa natureza em lei específica, ou seja, em lei isentiva.

Nesse ponto, impende esclarecer que o Decreto-Lei nº 1.248/1972, embora trate de incentivos fiscais de natureza isentiva, nada menciona em relação a contribuições sociais, estando voltado exclusivamente a impostos. Tal conclusão pode ser facilmente extraída da leitura de seu art. 5º, o qual dispõe que “os impostos que forem devidos bem como os benefícios fiscais, de qualquer natureza, auferidos pelo produto-rvendedor, acrescidos de juros de mora e correção monetária, passarão a ser de responsabilidade da empresa comercial exportadora nos casos de:”. O mesmo se pode dizer da Lei Complementar nº 87/1996, que trata especificamente de ICMS.

Ademais, nas situações em que o legislador optou por isentar operações realizadas com empresas comerciais exportadoras da incidência de quaisquer espécies tributárias o fez de forma expressa. Exemplo disso é a isenção da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, prevista no inciso III do art. 6º da Lei nº 10.833/2003 e no inciso VIII do art. 14 da Medida Provisória No 2.15835/ 2001:

Lei nº 10.833/2003

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (Produção de efeito)

I exportação de mercadorias para o exterior;

II prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. (Grifou-se)

Medida Provisória No 2.158-35/ 2001

Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

VIII- de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei no1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

As disposições normativas acima destacadas corroboram o entendimento aqui retratado de que as operações realizadas no mercado interno com trading companies não estão abrangidas pela imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição e, inexistindo previsão legal apta a isentar de contribuições previdenciárias tais operações, essas estão sujeitas à incidência de referidas contribuições o que impõe acolher as razões recursais, reformandose a decisão recorrida.

Diante do exposto, entendo que o lançamento deve prevalecer.

Conclusão

Face o exposto, voto por CONHECER DO RECURSO, para, no mérito NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo o lançamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.