



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

Processo nº 10825.721414/2011-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.921 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho 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

MULTA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Constitui descumprimento de obrigação acessória, deixar a empresa de declarar em GFIP, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária.

COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXPORTAÇÃO REALIZADA POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS IMUNIDADE

Deve ser exonerada a multa por descumprimento de obrigação acessória relativa à exigência de contribuição decorrente da receita de exportação decorrente da comercialização de produtos rurais, realizada através de cooperativa por força da imunidade tributária prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir do cálculo da multa os valores relativos à contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural por meio de cooperativa.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andréa Viana Arrais Egypto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

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 14-58.439 (fls.124/130):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO.

Constitui descumprimento de obrigação acessória, deixar a empresa de declarar em GFIP, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária.

Debcad 37.343.236-4

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A fiscalização lavrou em face do sujeito passivo o Auto de Infração **DEBCAD nº 37.343.236-4** (fl. 03), no valor de R\$ 160.065,15, por descumprimento de obrigação acessória, face a empresa não ter declarado os fatos geradores das contribuições, parte patronal, devidas à Previdência Social, relativas ao período compreendido entre 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. 65/93).

Deste ponto em diante, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, que bem retrata os fundamentos do lançamento e da impugnação, iniciando-se pelo próprio Relatório Fiscal:

As contribuições previdenciárias não declaradas e não recolhidas, objeto do presente lançamento, bem como a compensação indevida, ensejaram a lavratura de autos de infração de obrigação principal, relacionadas nos seguintes Debcads:

Debcad nº 37.343.228-3 – relacionado com as contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor obtido por aferição indireta da remuneração da mão-de-obra com base nas notas fiscais de prestação de serviços (processo 10825.721409/2011-84);

Debcad nº 37.343.230-5 – relacionado com as contribuições previdenciárias incidentes sobre revenda de mercadorias (processo 10825.721409/2011-84);

Debcad nº 37.343.232-1 – relacionado com as contribuições previdenciárias incidentes sobre valor venda de exportação indireta via trading companies (processo 10825.721410/2011-17);

Debcad nº 37.343.234-8 - contribuição previdenciária incidente sobre valor venda de exportação direta – cooperativa (processo 10825.721412/2011-06);

Debcad nº 37.343.235-6 - contribuição previdenciária relativa a glosa de compensação (processo 10825.721413/2011-42).

Esclarece a fiscalização que, como os fatos geradores das referidas obrigações acessórias do presente lançamento ocorreram antes da competência 12/2008, comparou (planilhas nas folhas 56 a 58) as multas previstas pela legislação anterior e posterior à MP 449/2008, a fim de encontrar a multa mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional).

Multa da legislação anterior à MP 449/2008: multa de mora, prevista no art. 35, I (24% ou 12%, para as compensações indevidas) mais a multa prevista no art. 32, §4º, ambos da Lei nº 8.212/1991.

Multa da legislação posterior à MP 449/2008: multa de ofício, prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (75%) mais a multa prevista no art. 32-A, “caput” e inc. I, incluídos pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

A autuada impugnou o lançamento com as seguintes alegações:

Em relação aos fatos geradores relacionados no Debcad nº 37.343.234-8 (contribuição previdenciária incidente sobre valor venda de exportação direta – cooperativa):

- esclarece que entrega diariamente toda sua produção, mediante a emissão de nota fiscal de entrega para venda (não de venda) abrangendo a totalidade da produção do dia imediatamente anterior;

- a produção entregue à Coopersucar fica estocada em galpões cedidos à Coopersucar em comodato para posterior retirada, conforme comprova o contrato de comodato anexado;

- a produção entregue à Coopersucar é comercializada no mercado interno e externo juntamente com as produções das demais usinas cooperadas, cabendo à Coopersucar a realização do rateio da receita globalmente auferida na proporção da produção de cada uma das cooperadas, que é realizado de acordo com o Parecer Normativo CST nº 66/1986, que disciplina a apropriação da receita operacional no caso de faturamento de ato cooperativo;

- referido rateio de receitas é informado mensalmente pela Coopersucar às cooperadas com a indicação do montante das receitas vinculadas a cada tipo de produto (açúcar, álcool anidro e álcool hidratado), bem como o mercado em que este foi comercializado (interno ou externo, via exportação direta ou por

meio de trading companies); a realização de operações de exportação pela Coopersucar é atestada pelos comprovantes de exportação do período expedidos pela Receita Federal do Brasil;

- 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;

- a entrega de produtos dos associados à cooperativa para posterior comercialização é mencionada como exemplo típico de ato cooperativo pela própria Receita Federal do Brasil;

- o §2º do art. 245 da IN nº 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 concreto, em se tratando de ato cooperativo sem natureza mercantil, há de ser afastada a aplicação da referida regra;

- 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;

- sobre o citado Parecer Normativo, o Relatório Fiscal afirma, que este "não regulamenta a tribulação de contribuições previdenciárias na hipótese de exportação"; embora referido parecer normativo não trate especificamente da incidência das contribuições sociais não há como negar a disciplina do reconhecimento contábil de receitas pela cooperada em relação às operações mercantis realizadas pela cooperativa, de modo a evidenciar a unidade e conjunção de ambas;

- cita julgados do CARF e da TRF 3ª Região favoráveis à sua tese.

Em relação aos fatos geradores relacionados no Debcad nº 37.343.232-1 - contribuição previdenciária incidente sobre valor venda de exportação indireta via trading companies:

- 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;

- as receitas oriundas de vendas ao exterior, seja por meio de trading company ou diretamente pela Coopersucar 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;

- 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.

Em relação aos fatos geradores relacionados no Debcad nº 37.343.230-5 - contribuição previdenciária incidente sobre Revenda de Mercadorias:

- De acordo com o art. 22A da Lei nº 8.212/1991, deve compor a base de contribuições previdenciárias apenas as receitas provenientes da comercialização da produção rural, a qual abrange somente os produtos e subprodutos vinculados à sua atividade-fim (operacional) e objeto social;

- efetuou a venda de óleo lubrificante usado e de restos de canos de evaporação, chapas de alumínio e outras peças, que foram substituídas por conta da reforma e manutenção das máquinas e equipamentos da empresa;

- a venda de sucata não faz parte do seu objeto social, sendo realizada apenas de modo subsidiário por conta da manutenção e reforma de seus equipamentos;

- a receita de revenda de combustíveis não pode integrar a base de cálculo da contribuição exigida, uma vez foram adquiridos de terceiros;

- o art. 248 da IN SRP 03/2005, é manifestamente ilegítimo, pois amplia indevida e ilegalmente a base de cálculo prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/91, restrita apenas à receita bruta proveniente da comercialização de produção.

Em relação ao Debcad nº 37.343.235-6 - contribuição previdenciária relativa a glosa de compensação:

- os créditos compensados são provenientes do MS impetrado em litisconsórcio ativo com outras empresas do setor sucroalcooleiro; referido MS transitou em julgado;

- realizou a compensação com fundamento no trânsito em julgado do MS que reconheceu a ilegalidade de cobrança de contribuição previdenciária sobre pagamentos efetuados a tratoristas e motoristas rurais;

- propôs ação ordinária para liquidar valores a serem compensados, pois inexistia à época dispositivo que regulamentasse a compensação no âmbito previdenciário;

-
- com a superveniência das regras para realizar a compensação no âmbito previdenciário e com o trânsito em julgado da ação ordinária, realizou a compensação de seus créditos;
 - o motivo da ação ordinária 0025333-85.1988.4.03.03.6100 foi somente para apurar e liquidar o valor exato se seu crédito;
 - contesta a premissa adotada pela fiscalização de “ausência de autorização judicial”, em face do caráter meramente executivo da ação em que busca a liquidação dos valores a serem compensados;
 - o art. 170-A do CTN trata do requisito de existência de direito creditório em favor do contribuinte; superada a discussão acerca do tributo, abre-se a possibilidade da materialização da compensação pretendida, ainda que exista em relação à compensação ação judicial destinada à liquidação de seu valor;
 - a fiscalização afasta a aplicação do art. 170-A do CTN, porém não indicou qualquer dispositivo legal que impedisse a compensação (supostamente violado), restringindo-se à suposta “ausência de autorização judicial para fazê-la”.

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 14-58.439, via Correio (AR – fls. 134/135), em 16/06/2015.

Inconformado com a decisão de 1ª instância, a Contribuinte apresentou em 20/07/2015, tempestivamente, seu Recurso Voluntário (fls. 139/145), onde, em síntese, aduziu os seguintes argumentos para reforma do acórdão recorrido:

1. Necessidade de vinculação e julgamento conjunto deste processo com os processos administrativos nº 10825.721410/2011-17, nº 10825.721412/2011-06 e nº 10825.721413/2011-42;
2. No caso da remota hipótese de ser superada a preliminar aduzida, alega, para que o Auto de Infração deve ser cancelado, conforme as razões que se seguem:
 - a. A inexigibilidade da multa apurada com base nas contribuições exigidas por meio do DEBCAD nº 37.343.232-1, pelas razões aduzidas no Processos Administrativos nº 10825.721410/2011-17;
 - b. A inexigibilidade da multa apurada com base nas contribuições exigidas por meio do DEBCAD nº 37.343.234-8, pelas razões aduzidas no Processos Administrativos nº 10825.721412/2011-06;

- c. A inexigibilidade da multa apurada com base nas contribuições exigidas por meio do DEBCAD nº 37.343.235-6, pelas razões aduzidas no Processos Administrativos nº 10825.721413/2011-42.

Conclui seu RV requerendo a reforma do acórdão recorrido, para que seja cancelado o Auto de Infração objeto do lançamento.

É o relatório.

Voto

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 relativo à multa por descumprimento de obrigação acessória, por não ter a empresa declarado os fatos geradores das contribuições “parte patronal” relativas ao período de **09/2008 a 12/2008**.

Consoante a fiscalização os fatos geradores estão representados nos Autos de Infração DEBCAD nºs 37.343.232-1 e 37.343.234-8, **do período de 09/2008 a 12/2008**.

A Recorrente noticia o pagamento dos Autos de Infração DEBCAD nºs 37.343.228-3, 37.343.230-5.

Da inexigibilidade da multa por descumprimento de obrigação acessória apurada com base nas contribuições exigidas nos Autos de Infração DEBCAD nºs 37.343.232-1 e 37.343.234-8, no período de 09/2008 a 12/2008

Conforme se verifica dos fatos narrados pela fiscalização no Auto de Infração DEBCAD nº 37.343.232-1 e 37.343.234-8, referido Lançamento trata de auto de infração lavrado contra a empresa Recorrente, relativo às contribuições previdenciárias patronais, inclusive GILRAT, incidentes sobre a receita de exportação da produção rural realizada por intermédio de COOPERATIVA e de “TRADING COMPANIES”, do período de 09/2008 a 12/2008.

Em informações prestadas à Fiscalização, 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 Relatório Fiscal, bem como no Recurso Voluntário, 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 juntado aos autos, 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.

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 operacional, à logística que envolve essas operações, em nada desnatura o caráter de venda destinada à exportação, bem como a natureza das receitas delas decorrentes.

Nesse diapasão, ressaí 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 da comercialização de produtos rurais, realizada através de cooperativa ou *trading companies*, e que no entendimento desta Relatora estaria abarcado pela imunidade tributária do art. 149, §2º, I, da Constituição, deveria, por conseguinte, ser exonerada a totalidade da multa exigida no presente processo administrativo.

No entanto, cabe noticiar que foi proferido julgamento por esta Turma Julgadora em 07/06/2017, em que foi negado provimento ao Recurso Voluntário do processo nº 10825.721410/2011-17, e que restei vencida.

Desta forma, as exigências das obrigações acessórias devem ter o mesmo destino dos processos já julgados pelo colegiado, pois encontra-se diretamente relacionadas à obrigação principal.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, para, no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir do cálculo da multa os valores relativos à contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural por meio de cooperativa.

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto