



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

Processo n° 10930.722317/2014-67
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.802 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente USINA CENTRAL DE PARANA SA AGRICULTURA, INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. CABIMENTO QUANDO DA VENDA A EMPRESA EXPORTADORA.

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. Cabimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da tributação as receitas decorrentes de exportação via 'trading companies'. Vencidos os Conselheiros, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Dione Jesabel Wasilewski. Apresentará declaração de voto o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 22/08/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho,

Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 5ª Turma da DRJ Curitiba/PR que manteve, integralmente, o lançamento tributário relativo às contribuições previdenciárias devidas sobre a comercialização da produção, inclusive a alíquota SAT, devidas no período de 2007 a 2009

Tal crédito foi constituído por meio do auto de infração (fls. 5 do processo digitalizado), devidamente explicitado, pelo qual foi apurado o crédito tributário no valor de R\$ 6.419.013,43, em valores consolidados em setembro de 2010.

A ciência do auto de infração, que contém o lançamento referente às contribuições devidas sobre a comercialização da produção da recorrente no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, ocorreu em 16 de setembro de 2010, conforme se verifica pela cópia do AR às folhas 75.

Em 18 de outubro de 2010, foi apresentada a impugnação ao lançamento (fls.78). Em 09 de maio de 2011, a 5ª Turma da DRJ de Curitiba, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão 06-31.595 (fls. 129), de forma unânime, julgou improcedente a defesa administrativa apresentada.

Tal decisão tem o seguinte relatório que, por sua clareza e precisão, reproduzo (fls. 101):

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP, no montante de R\$ 6.419.013,43, foi lavrado em 13/09/2010, para constituição do crédito previdenciário relativo à contribuição prevista no art. 22-A da Lei 8.212/91, não recolhida e incidentes sobre o valor da receita bruta da comercialização da sua produção rural.

O relatório fiscal explicativo do lançamento oferece os seguintes esclarecimentos acerca da origem e da exigibilidade das contribuições lançadas:

1. O presente relatório é parte integrante do Auto de Infração nº 37.082.649-3, e tem por objeto as contribuições destinadas à Seguridade Social, incluindo o financiamento do seguro acidente do trabalho, devidas pela Agroindústria, e incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, e não recolhidas à Seguridade Social

(...)

2. Trata-se de usina de açúcar e álcool, enquadrada como agroindústria, ou seja, que desenvolve atividade rural de produção e de industrialização da produção rural própria e da adquirida de terceiros, em departamentos ou setores rural e industrial distintos.

OUTRAS INFORMAÇÕES

5. A Usina Central do Paraná S.A Agricultura, Indústria e Comércio, além das vendas normais no mercado interno, nas competências 07 a 10/2007 e 09 a 11/2009, comercializou parte da sua produção, com empresas estabelecidas no Brasil, essas empresas, numa operação seguinte, efetuaram a exportação desses produtos, o que caracteriza exportação executada por interposta pessoa.

6. A exportação por interposta pessoa não goza da imunidade das contribuições previdenciárias. Somente estarão imunes dessas contribuições as receitas das operações realizadas diretamente 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. (GRIFEI)

A parte do lançamento correspondente às vendas normais no mercado interno está discriminada em levantamentos distintos do correspondente às vendas destinadas ao comércio externo, no DD — DISCRIMINATIVO DO DÉBITO.

No prazo regulamentar, o sujeito passivo impugna o lançamento para requerer a declaração de nulidade da exigência fiscal ou a inexigibilidade do crédito apontado.

Preliminar

Para fundamentar seus pleitos, o impugnante aponta, em preliminar, hipótese de cerceamento do direito de defesa e afronta ao princípio do devido processo legal, mediante suposição de que antes da lavratura da NFLD a fiscalização deveria ter previamente notificado o contribuinte, com abertura de prazo para eliminar a irregularidade apontada, caso efetivamente existisse.

A falta dessa providência acarretaria a nulidade do lançamento.

Mérito

No mérito, aduz que teria direito à imunidade tributária sobre as receitas originadas da venda da sua produção no comércio interno, e destinada em operação seguinte à exportação.

Após discorrer sobre a diferença entre isenção e imunidade, alega a impossibilidade da tributação de suas receitas de comercialização, por força da Emenda Constitucional nº 33, de 2001, que deu nova redação ao art. 149 da Constituição: Art. 149... § 20 as contribuições sociais... I— não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação

E diz que.. .apesar de a operação in casu ter sido realizada no mercado interno esta, por evidência, se destinava necessariamente ao mercado externo, através da exportação

pela empresa compradora dos gêneros produzidos pela IMPUGNANTE.

Sustenta, mais, que a tributação previdenciária da receita bruta da comercialização da sua produção rural seria inconstitucional por configurar bi-tributação, ao servir essa receita também de base de cálculo da contribuição destinada à Cofins e ao PIS. Tal exigência esbarraria na limitação contida do inciso I do art. 154 da Constituição Federal: Art. 154 — A União poderá instituir: I — mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

Aduz que, por se tratar de nova contribuição a sua instituição deveria obedecer ao rito da Lei Complementar.

A exigência dessa contribuição ofenderia os princípios constitucionais da isonomia, da proporcionalidade e da equidade no custeio da seguridade social. A substituição da contribuição sobre a folha de salário pela contribuição sobre a receita bruta teria instituído tratamento discriminatório relativamente a inúmeros outros contribuintes e acarretado desequilíbrio fiscal do contribuinte. Supõe, por derradeiro, que seria indevida a cobrança da contribuição para o seguro de acidentes do trabalho nos percentuais de 1%, 2% ou 3%, por afronta ao princípio da legalidade, na medida em que deixa para o decreto do Poder Executivo a aferição das diferentes classes de risco e a definição de atividade preponderante."

Cientificado da decisão que contrariou seus interesses em 25 de maio de 2011, o sujeito passivo apresentou tempestivamente (AR fls 139), recurso voluntário (fls.140), no qual, na essência, reproduz seus argumentos da impugnação.

Às folhas 2 do processo digital, consta despacho da Seção de Controle e Acompanhamento Tributário - SACAT - da Delegacia da Receita Federal em Londrina, que informa que:

"O presente processo foi formalizado para dar seguimento à parcela do crédito tributário não abrangida no parcelamento da Lei 11.941/2009, conforme descrito no despacho de fls. 172 (numeração manual) do processo 11 634.0013 15/2 01 0-14:

Processo: 11634.001315/2010-14

Contribuinte: USINA CENTRAL DO PARANÁ S/A

Debcad nº 37.082.649-3 (com competências parceladas pela Lei 11.941/2009)

Debcad nº 43.995.204-2 (com competências não abrangidas pelo parcelamento)"

Depreende-se, portanto, que parte dos créditos constituídos pelo Debcad constante do lançamento originalmente realizado foi objeto de confissão e parcelamento, restando em litígio, pelo noticiado, as competências posteriores a outubro de 2008, ou seja de novembro de 2008 a dezembro de 2009.

O recurso foi distribuído por sorteio eletrônico, em sessão pública, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do presente recurso voluntário e passo a analisá-lo na ordem de suas alegações.

PRELIMINAR

DO CERCEAMENTO DE DEFESA

Argui a Recorrente cerceamento de seu direito de defesa em face da não abertura de prazo antes da lavratura da NFLD para que o contribuinte pudesse regularizar o suposto crédito tributário existente. Tal conduta, na visão do Recorrente, inverteu os atos do procedimento administrativo, ofendendo o direito de defesa previsto na Carta da República.

São seus argumentos (fls 143):

A autoridade fiscal não pode promover a notificação de lançamento antes da lavratura do auto de infração. A necessidade de elaboração de auto de infração se constitui em precedente de forma essencial ao início do processo administrativo fiscal, devendo ser anterior até mesmo à própria notificação do débito, posto que daria à recorrente a possibilidade de saber da existência de imputação de irregularidade contra si para poder corrigi-la, garantindo, assim, o contraditório e a ampla defesa.

Esse procedimento, aliás, decorre da lei que disciplina o processo administrativo no âmbito da Administração Pública, mais especificamente no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Referido decreto estabelece como etapas intransponíveis para a formação de um juízo de regularidade em torno do processo administrativo o auto de infração, seguido da notificação de lançamento. A propósito, transcrevem-se os arts. 10 e 11, do Decreto n' 70.235, de 06 de março de 1972:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula." (destaques constam do recurso)

A criativa interpretação da norma esposada pelo Contribuinte não merece prosperar.

É cediço na doutrina e na jurisprudência que o procedimento de fiscalização é inquisitório, ou seja, não permite a dialética típica do processo, não há contraditório. É a instauração do litígio, por meio da impugnação ao crédito, que inaugura o processo administrativo tributário.

Nesse sentido a lição de Cleide Previtalli Cais (*O Processo Tributário*, 7ª ed. Ed. Revista dos Tribunais, pag. 214), que ao asseverar que a expressão processo tributário engloba tanto a fase administrativa quanto a judicial, afirma:

*"O Decreto Federal 70.235/72, confirma esse entendimento nos arts 7º e 14 quando versa sobre o **procedimento fiscal**, ou seja atos que darão início ao processo que será instaurado mediante a impugnação da exigência tributária perante a instância administrativa, conforme regula os artigos 14 e seguintes."*

Não poderia ser outra a posição doutrinária em razão da disposição legal. Recordemos os artigos mencionados do Decreto 70.235, pela douta processualista:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

(...)

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. (destaques não constam do texto da lei)

Ora, não há que se falar em direito ao contraditório, base da ampla defesa, em procedimento inquisitório, procedimento de fiscalização, pelo qual a autoridade busca verificar o cumprimento das obrigações legais impostas ao fiscalizado.

Hugo de Brito Machado (*Curso de Direito Tributário*, 20ªed. Malheiros Ed. pag. 393), leciona no mesmo sentido:

"O processo de determinação e exigência do crédito tributário, ou processo de acertamento, ou simplesmente lançamento tributário, divide-se em duas fases: (a) unilateral ou não contenciosa e (b) bilateral, contenciosa ou litigiosa"

Tal distinção é fundamental - e aqui o maior equívoco teórico do Recorrente - posto que além da inexistência de contraditório - recordemos que a fase é unilateral ou não contenciosa - com o início do procedimento de fiscalização opera-se a exclusão da espontaneidade do contribuinte, segundo expressa determinação do artigo 138 do CTN, ou seja, não pode mais o sujeito passivo corrigir seu erro senão suportando a sanção cabível.

Justamente por isso, a interpretação do Recorrente de que o Decreto 70.235/72 determina a intimação para cumprimento da exigência para que o sujeito passivo possa 'corrigir' sua falta é totalmente equivocada.

Ao reverso, a intimação é do crédito constituído, tributo devido mais consectários legais, para pagamento (cumprimento da exigência), ou apresentação da devida impugnação (pressuposto de discordância), com a consequente instauração do devido processo legal.

Por todo o exposto, forçoso rejeitar a preliminar também nessa parte.

Passemos às alegações de mérito.

DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO E DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS DE COMERCIALIZAÇÃO EM EXPORTAÇÃO POR FORÇA DA EC Nº 33/01.

Inconformada com o lançamento tributário realizado sobre as receitas decorrentes da comercialização de sua produção para empresas exportadoras, a Recorrente passa a tecer comentários sobre a distinção entre imunidade e isenção.

Segundo ela (fls. 148), a imunidade '*representa a negativa de competência ao ente tributante em atingir determinada realidade fática eleita pelo legislador constituinte como extreme de incidência tributária*'. Já a isenção teria natureza distinta, posto que '*o legislador ordinário poderia optar, em face de situações específicas de política tributária, por desonerar a incidência, partindo-se sempre da premissa de competência para exigir o tributo*.'

A partir de tal distinção, passa a Recorrente a discorrer sobre a impossibilidade de tributação das receitas decorrentes da comercialização para exportação. Após mencionar doutrina sobre o tema, assevera (fls. 154):

Com efeito, englobando o art. 149 da CF/88 todos os tipos de contribuição retro mencionados, inclusive as contribuições sociais para o financiamento da Seguridade Social, tal qual reconhecido pelo STF, também previstas no art. 195 da Carta Magna, é fato que a contribuição social para as agroindústrias, em sendo constitucional, encontrar-se-ia recepcionada pelo referido artigo.

Neste contexto, mesmo que por absurdo, se reconheça legal e constitucional a exação em exame, a interferência daquela legislação relativamente à tributação da Recorrente não lhe seria de todo aplicável, por invocação do art. 149 da Constituição Federal, com a nova redação da Emenda Constitucional n. 33/01.

(...)

Note-se, primeiramente, que se trata de um dispositivo amplo, de alcance abrangente, vez que as contribuições sociais nele previstas não poderão incidir sobre as receitas decorrentes de exportação, o que significa dizer que a tributação pela contribuição social para as agroindústrias somente incidirá sobre as operações realizadas no mercado interno, e conseqüentemente sobre a receita internamente gerada.

Neste sentido, a imunidade tributária que beneficia a Recorrente encontra respaldo na amplitude da letra do artigo 149, § 2º de Constituição Federal, pela simples razão de que, apesar de a operação in casu ter sido realizada no mercado interno esta, por evidência, se destinava necessariamente ao mercado externo, através da exportação pela empresa compradora do açúcar produzido pela Recorrente.

Noutros mais singelos termos, não houve a revenda do açúcar no mercado interno! Seu destino foi o mercado externo, tanto que comercializado com empresas exportadoras.

Como no caso específico da Recorrente, grande parte de seus rendimentos provêm da receita de exportação.

Assim, somente as operações internas (sem qualquer tipo de comercialização para exportação...) estão submetidas aos ditames da Lei nº 10.256/2001."

Sobre o tema, assim se pronunciou a decisão de piso (fls.135):

"Todavia, não procede essa alegação, pois a norma constitucional é clara ao prever que não incidirão as contribuições apenas sobre as receitas decorrentes de exportação da produção rural. Ora, se no caso em tela a agroindústria, na condição de produtora rural é o sujeito passivo da contribuição, resta claro que a venda que ela faz no mercado interno, ainda que com posterior destinação a exportação, não é exportação. Por isto, sem fazer a Constituição nenhuma ressalva, não cabe ao intérprete ampliar o benefício da imunidade além do que está previsto na própria Carta Constitucional.

Ao contrário do que supõe a Impugnante, tanto as normas que concedem isenção, quanto as que estabelecem imunidade tributária, estão sujeitas a regra de hermenêutica que determina a interpretação restritiva das normas que estabelecem exceções

Não há neste caso previsão legal que enquadre a Notificada como beneficiária da imunidade fiscal. A Emenda Constitucional em questão é bastante específica em seu teor ao estender a

imunidade apenas àquelas operações realizadas diretamente com o mercado externo, a partir de 12/12/2001.

A Emenda Constitucional não impede que através de legislação infraconstitucional seja dada isenção às operações de vendas de produtos com exportadoras para fim específico de exportação, como é o caso da Lei nº 10.833/2003, que desonerou da COFINS as receitas decorrentes de exportação, inclusive no que se refere às vendas feitas por intermédio de empresa comercial exportadora. Contudo, não existe nenhuma lei específica concedendo isenção das contribuições previstas no art. 22-A da Lei n.º 8.212/91 às receitas de pessoas jurídicas que comercializam seu produto com empresas comerciais exportadoras."

Cediço que a controvérsia que se instaura, nesse ponto, versa sobre a aplicação da imunidade tributária nos casos de comercialização da produção com empresa que tem por objeto social o comércio internacional, as denominadas *'trading companies'*.

Em que pesem os argumentos da Recorrente e da decisão de piso, mister tecer algumas considerações.

Não me filio aqueles que entendem que imunidade deva ser interpretada restritivamente. O comando esculpido no artigo 111 do CTN é expresso em determinar que a interpretação literal, ou seja, restritiva deve ser aplicado nos casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou ainda, dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

E mais, o artigo 107, do mesmo diploma, explicita que a interpretação sobre a legislação tributária deve ser realizada dentro das balizas criadas pelo Código Tributário Nacional.

Nele encontramos, artigo 108, que na ausência de determinação expressa, ou seja, lacuna da norma, deve a autoridade competente aplicar, sucessivamente:

"Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido."

Ora, o comando do legislador, em sede de lei complementar, não deixa dúvida: na lacuna da lei, devo interpretar por analogia.

Recordemos que, acertadamente, o CTN não versa sobre interpretação de norma constitucional - normas imunizantes - posto que os comando constitucionais que versam sobre imunidades tributárias são, segundo a melhor doutrina, verdadeiras regras limitadoras de competência, ou seja, não permite o Constituinte que o legislador ordinário se pronuncie sobre o tema, senão para aclarar seu conteúdo, sempre, segundo o STF, para "estender o alcance axiológico dos dispositivos imunitários, em homenagem aos intentos protetivos do constituinte originário" (STF, AI 742230 AgR Relator Min Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 12/03/2013, Processo Eletrônico DJe-082 Divul 02-05-2013, public 03-05-2013).

Voltemos ao comando codicista aplicável ao nosso caso.

- Há uma lacuna na norma tributária, no caso, norma imunizante: receita decorrente de exportações via 'trading companies', estão compreendidas no conceito de receitas decorrentes de exportação?
- Como deve a autoridade competente colmatar a norma constitucional?
- Existe essa possibilidade no ordenamento tributário? Qual?

As respostas ao questionamento surgido no curso da construção da solução da questão são:

- Existe, sim, uma lacuna na norma constitucional, surgindo a necessidade da interpretação.
- Segundo o CTN, deve a autoridade usar os comandos do artigo 108, em primeiro lugar a analogia.
- As Leis 10.637/02 e 10.833/03 que versa sobre o PIS e COFINS, ambas também contribuições sociais, possuem comando expreso sobre o tema.

Construído o silogismo perfeito.

A solução da questão se encontra na adoção do comando previsto no artigo 5º, III da Lei nº 10.637/02, que encontra no inciso III do artigo 6º da Lei nº 10.833/03, idêntico conteúdo semântico:

Art. 5ª A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Forçoso reconhecer a não incidência de contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção com empresas que tenham por objeto social a exportação dessa produção.

Logo, para que haja lançamento tributário sobre receitas decorrentes de exportação via 'trading companies', em razão do caráter imunizante da norma - que imputa o ônus da prova da existência do crédito tributário - mister que o Fisco comprove que tal venda não se destinou ao mercado externo.

Vejamos se tal condição restou comprovada no caso concreto. Ao voltarmos ao relatório fiscal, observamos às folhas 46:

"5. A Usina Central do Paraná S.A. - Agricultura, Indústria e Comércio, além das vendas normais no mercado interno, nas competências 07 a 10/2007 e 09 a 11/2009, comercializou parte da sua produção, com empresas estabelecidas no Brasil, essas empresas, numa operação seguinte, efetuaram a exportação desses produtos, o que caracteriza exportação executada por interposta pessoa.

6. A exportação por interposta pessoa não goza da imunidade das contribuições previdenciárias. Somente estarão imunes dessas contribuições as receitas das operações realizadas diretamente 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"

A leitura do relatório fiscal é claríssima. Não se preocupou a Autoridade Fiscal com a destinação dos produtos comercializados com a empresa exportadora, e sim com a existência dessa.

Diante do exposto, dou provimento ao voluntário nessa parte.

DA BITRIBUTAÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA DAS AGROINDÚSTRIAS

Em seguida, alega a recorrente a ocorrência de bitributação para as empresas denominadas agroindústrias, em face da cobrança prevista no artigo 22A da Lei 8.212/91 e da incidência da COFINS sobre a mesma base de cálculo, ou seja, a receita bruta.

São seus argumentos (fls 94):

Assim, percebe-se que, no caso vertente, a contribuição previdenciária sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização de produto da agroindústria incide sobre o mesmo fato impositivo das contribuições sociais para o PIS e a COFINS, ensejando a multiplicidade de contribuições sociais repetitivas, o que, no âmbito constitucional é inadmissível, tal qual se depreende da enumeração alternativa do artigo 195 da Carta Magna (Princípio da Tipicidade Cerrada):

"Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

a) a folha de salários e outros rendimentos;

b) a receita ou o faturamento;

c) lucro; (...)

§ 40 - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I." (grifamos)

Note-se que é o próprio art. 195 da Constituição que remete diretamente ao princípio da não cumulatividade⁵ explicitamente consagrado no art. 154, I desse mesmo dispositivo legal:

"Art. 154 - A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo ~rios dos discrimina os nesta Constituição." (grifamos)

Com efeito, é expressamente vedada a instituição de tributos cumulativos pelo art. 154, I da CF/88, coibindo-se desta feita a União Federal de criar "novos" tributos que incidam sobre uma mesma perspectiva dimensível já tributável.

Assim, a pretensão do legislador constituinte foi exatamente evitar a tentativa de, à luz desse • dispositivo constitucional, burlar-se o interesse do contribuinte, proibindo o ente tributante de criar tributo idêntico a outro já existente. Exceção à regra é o caso do PIS e da COFINS, já que o primeiro resta previsto no art. 239 da CF/88, ao passo que a segunda especificamente no art. 195.

(...)

Destarte, conclui-se pela ilegalidade e inconstitucionalidade da tentativa do Fisco Federal em bitributar a receita bruta das agroindústrias através de nova contribuição previdenciária, eis que a contribuição social para a COFINS precede a tributação da receita bruta operacional da pessoa jurídica.

Claríssima a insurgência do Recorrente: a inconstitucionalidade da norma embasadora do lançamento tributário, a Lei nº 8.212/91.

Nesse mesmo diapasão da inconstitucionalidade da norma, seguem os argumentos recursais.

Verifico às folhas 101, considerações sobre **"a necessidade de lei complementar para a criação de nova contribuição social"**.

Após trazer entendimentos doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema, argumenta no sentido da inconstitucionalidade da Lei nº 8.212/91 com a redação dada pela lei nº 10.256/01 (fls. 106):

"Inadmissível, pois, criar nova Contribuição Social por meio de Lei Ordinária, como é o caso da Lei nº 10.256/2001, tida na NFLD em questão como embasadora da cobrança rejeitada, sob pena de ofensa aos preceitos constitucionais expressos nos artigos 146, III, 149, 154, I e 195, § 4º da Constituição Federal de 1988."

Ainda na mesma trilha das ofensas constitucionais, segue o Recurso. Agora o ponto é a **"ofensa ao princípio constitucional da isonomia e aos princípios da proporcionalidade e equidade no custeio da seguridade social"**.

Segundo consta do apelo, ao substituir a contribuição sobre a folha de salários por outra sobre a receita bruta, a Lei nº 10.256/01, acarretou desequilíbrio tributário entre o contribuinte e outras empresas, ofendendo o princípio da proporcionalidade e o da equidade no que tange o financiamento da seguridade social (fls. 107):

"Ressalte-se que, como outrora explanado, a contribuição previdenciária que era de 20% sobre a folha de salários da empresa, foi alterada para 2,5% sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção das agroindústrias, majoração expressa a título do recolhimento para a Previdência Social, prevendo-se, ainda, um adicional de 0,1% para financiamento do SAT e 0,25% para o SENAR, entidade esta, a qual a Impugnante sequer é filiada.

O fato é que, com a mencionada substituição de contribuição previdenciária operou-se mudança tão drástica que, na verdade, extinguiu-se um tributo, e criou-se um novo, independentemente da manutenção da nomenclatura pelo legislador.

Ademais, a legislação previdenciária, ao criar nova contribuição social, agrediu o próprio princípio da equidade no financiamento previdenciário, ao passo que instituiu tratamento discriminatório relativamente a inúmeros outros contribuintes que não se enquadram na definição de agroindústria, onerando indiscriminadamente esta atividade em detrimento de outras de semelhante natureza."

Após colacionar doutrina e jurisprudência no sentido de sua argumentação, conclui a Recorrente (fls. 111):

"E é neste exato contexto, acima detalhado, que não merece respaldo a imputação da cobrança lançada na NFLD ora impugnada, em razão de que o embasamento legal para efetivação desta cobrança é, como demonstrado exaustivamente, ilegal e inconstitucional"

(negritei)

Forçoso reconhecer que todos os argumentos acima transcritos caminham no sentido da inconstitucionalidade da norma ensejadora da exação.

Sobre o tema, este colegiado não deve se pronunciar. É pacífico o entendimento sobre o papel do julgador administrativo: o controle de legalidade do ato de lançamento tributário.

Tal controle, decorrente do poder/dever da Administração Pública de verificar o cumprimento da lei por todos os seus agentes, enseja a aplicação da lei válida e vigente, não podendo a Administração se imiscuir na competência do Poder Judiciário, este sim, investido no poder de verificar a validade e vigência da lei no sistema jurídico pátrio.

Logo, este julgador, e seus pares, são incompetentes para apreciar as questões apresentadas como postas.

Sobre tais considerações se assentou o entendimento deste Conselho Administrativo. Tal embasamento ensejou a edição da Súmula CARF nº 2:

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

Assim, imperiosa a negativa do voluntário quanto aos temas acima expostos.

DA INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT

Sobre o tema, argumenta o Recorrente (fls.111):

Por tais motivos, é evidente a inconstitucionalidade da cobrança do SAT a partir de parâmetros quantitativos estabelecidos não pela lei, mas pela Administração, discricionariamente, mediante decretos, procedimento que afronta os princípios constitucionais acima citados, ferindo, ainda, a igualdade tributária, a capacidade contributiva e a segurança jurídica.

De igual, a contribuição para o financiamento das prestações de acidente do trabalho afronta também o princípio da legalidade na medida em que deixa para o decreto a aferição das diferentes classes de risco e a definição de atividade preponderante.

Com efeito, o artigo 22 da Lei nº 8.212/91, alterado pela Lei nº 9.528/97 e Lei nº 9.732/98, previu as alíquotas de contribuição para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho SAT. Porém, deixou a cargo de decreto a aferição das diferentes classes de risco e a definição de atividade preponderante.

Ocorre que, se a lei é omissa quanto aos elementos necessários à cobrança do tributo, não cabe ao Poder Executivo suprir a lacuna mediante decretos, ainda que por ordem da própria lei, sob pena de afrontar o princípio da estrita legalidade, que permite tão-somente ao Poder Legislativo a descrição da norma matriz tributária, pormenorizando todos os seus elementos.

Ora, não se pode permitir, face ao princípio da legalidade insculpido constitucionalmente, a aferição, por Decreto oriundo do Poder Executivo, das diferentes classes de risco e a definição de atividade preponderante da empresa para fins de cobrança do SAT."

(destaques não constam do recurso)

A leitura do excerto acima, em especial do trecho negrito, não deixa dúvida quanto ao cerne da argumentação do contribuinte: o princípio da legalidade estrita exposto no

artigo 150, I, da Carta de 1988 exige que qualquer exação decorra de lei, somente ela "*tem aptidão de fixar a norma tributária descrevendo integralmente seus componentes, sendo vedado ao legislador delegar poderes legiferantes ao Executivo*", consoante expressamente assevera o Recorrente (fls. 114).

Fiscal (fls 44): Recordemos que a explicitação do crédito constituído consta do Relatório

I. presente relatório é parte integrante do Auto de Infração no.37.082.649-3, e tem por objeto as contribuições destinadas à Seguridade Social, incluído o financiamento do seguro acidente do trabalho, devidas pela Agroindústria, e incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, e não recolhidas à Seguridade Social.

(destaques não constam do relatório fiscal)

Ora, seus argumentos restaram respeitados. Recordemos as disposições da Lei de Custeio, Lei nº 8.212/91, lei tributária:

" Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade"

(destaques não constam do texto legal)

Ora, a contribuição destinada a financiar as prestações da Lei de Benefícios relativas aos acidentes do trabalho está explicitamente determinada em lei, como exige a argumentação do Recorrente.

Não há outra interpretação possível! Os argumentos do Recorrente estão acertadamente postos, vez que há sim lei - em sentido formal e material - a determinar os componentes da tributação.

Recurso negado também nessa parte.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por conhecer do recurso, rejeitar as preliminares e no mérito, dar-lhe provimento parcial para determinar a exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias, incidentes sobre a receita bruta, dos valores referentes às vendas para empresas exportadoras realizadas no período de 01/112008 até 12/2009.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Relator

Declaração de Voto

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Conselheiro

Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais contidos no voto do Ilustre Relator, o qual foi acompanhado pela maioria dos membros da Turma, com a devida vênia, ousou divergir da tese vencedora em relação à aplicação da imunidade tributária nos casos de comercialização da produção com empresas que se dediquem ao comércio internacional, as conhecidas "*Trading Companies*".

A questão está relacionada à regra de imunidade contida no Inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

(...) 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:
(...) *Grifou-se.**

O teor do preceito constitucional destacado não dá espaço para maiores dúvidas em relação ao seu conteúdo. Tem-se que, sobre as receitas decorrentes das operações de exportação, não há incidência de contribuições sociais.

Contudo, o que se tem nos autos é que a exigência fiscal está lastreada sobre receita de vendas da produção no mercado interno para, na sequência, a entidade adquirente promover sua exportação.

O Nobre Relator, adotando uma interpretação ampliativa do teor da regra imunizante, concluiu pela existência de uma lacuna na norma tributária nos casos em que as exportações são efetuadas por meio de empresas comerciais exportadoras.

Firme em tal convicção, caminhou o voto condutor pela necessidade de aplicação de analogia com a regra contida no art. 5º, inciso III da Lei 10.637/02, que concede isenção de Pis/Pasep nas operações de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Ao fim, reconheceu-se a não incidência de contribuição previdenciária na comercialização da produção com empresas que tenham por objeto social a exportação dessa produção.

Entendo de modo diverso. No caso em tela, não identifiquei lacuna na norma tributária que pudesse ser suprida mediante aplicação de analogia.

O que se tem é que a imunidade em comento está limitada às operações de venda efetuadas diretamente a adquirentes sediados no exterior, não havendo que se falar em qualquer lacuna, pois tal regra está em plena vigência desde a sua inclusão no texto Constitucional pela EC nº 33/2001, impondo, inclusive, a não incidência de Pis/Pasep sobre tais receitas.

Ocorre que, em 2002, no corpo da Lei 10.637, ao dispor sobre a não comutatividade na cobrança do Pis/Pasep, o legislador ordinário estabeleceu que este tributo não incidiria sobre as operações de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Desta forma, considerando que, mesmo antes da Lei 10.637/02, tinha, e ainda hoje tem, plena vigência a barreira Constitucional que impede a incidência de contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação, a regra imunizante está e sempre esteve completa, não apresentando qualquer lacuna.

A aplicação da analogia para excluir a incidência da contribuição previdenciária discutida no presente processo com base em regra isentiva de Pis/Pasep nas vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, ao contrário de representar uma interpretação ampliativa da regra de imunidade, representaria um alargamento da norma isentiva, o que é expressamente vedado pelo art. 111 da lei 5.172/66 (CTN).

Assim, entendo que sobre o produto da venda da produção a pessoa jurídica sediada no país, ainda que esta, posteriormente, promova a exportação dos itens adquiridos, deve incidir o tributo previdenciário.

Tal conclusão se mostra absolutamente alinhada aos expressos termos da Instrução Normativa RFB nº 971/09:

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.

Mesmo entendimento foi expresso pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 2012, que assim dispôs:

(...) 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.

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.

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. (...)

Conclusão

Por tudo que consta nos autos, bem assim pelo teor das razões e fundamentos legais acima expostos, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Conselheiro