



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10930.722318/2014-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.339 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de novembro de 2023
Recorrente USINA CENTRAL DE PARANA SA AGRIC IND E COM
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcedente a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA. CONSTITUCIONALIDADE. TEMA 281 STF.

É constitucional o art. 22-A da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 10.256/01, no que instituiu contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição ao regime anterior da contribuição incidente sobre a folha de salários.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXIGIBILIDADE. TEMA. 801 STF.

No julgamento do Tema 801, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade da contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural.

RECEITAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES INDIRETAS DE EXPORTAÇÃO CARACTERIZADAS POR HAVER PARTICIPAÇÃO DE SOCIEDADE EXPORTADORA INTERMEDIÁRIA. IMUNIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO n.º 759.244.

Conforme decisão proferida pelo STF no RE nº 759.244, em sede de repercussão geral, as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária não integram a base de cálculo das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre a comercialização da produção rural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, para, em relação às competências de novembro/2008 a dezembro/2009 (não incluídas no Parcelamento da Lei nº 11.941/2009), cancelar os Levantamentos EP e EP2 — EXPORTAÇÃO DA PRODUÇÃO. Vencido o conselheiro Diogo Cristian Denny, que negou-lhe provimento. O conselheiro Francisco Ibiapino Luz, votou pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, José Márcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 129) interposto em face da decisão da 5ª Turma da DRJ/CTA, consubstanciada no Acórdão nº 06-31.596 (p. 117), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP, no montante de R\$ 617.212,88, foi lavrado em 13/09/2010, para constituição do crédito previdenciário relativo à contribuição prevista no art. 22-A, § 5º, da Lei 8.212, de 1991 (acrescentado pela Lei 11.256, de 2001, no percentual de 0,25%, destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, devida pela agroindústria, não recolhida e incidente sobre o valor da receita bruta proveniente 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:

I. O presente relatório é parte integrante do Auto de Infração nº 37.082.650-7, e tem por objeto as contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, devida pela Agroindústria, e incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, e não recolhidas na época própria.

...

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.

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... § 2º 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: 1 — 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.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, nos termos do susodito Acórdão nº 06-31.596 (p. 117), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/04/2009, 01/06/2009 a 31/12/2009

AIOP 37.082.650-7

LANÇAMENTO. FORMALIDADES

O lançamento é um ato administrativo que, uma vez cumpridas as formalidades essenciais para a sua lavratura, estando motivado com a descrição das razões de fato e de direito em relatórios específicos, em especial com a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, dos documentos que lhe dão suporte, das contribuições devidas e do período a que se refere, bem como cientificado o sujeito passivo e oferecida oportunidade para pronunciar-se e produzir provas, implica a inexistência de violação aos princípios da ampla defesa, do contraditório ou do devido processo legal.

AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO

Atende ao princípio da ampla defesa e do contraditório o lançamento destinado a apurar contribuições não recolhidas, se estiverem identificados os fatos que conduziram o lançamento e discriminados mês a mês os valores das contribuições, os elementos de onde foram colhidas e a fundamentação legal do tributo.

AGROINDÚSTRIA. PRODUTO DESTINADO A EXPORTAÇÃO VENDIDO NO COMÉRCIO INTERNO. IMUNIDADE

Por se tratar de operação de mercado interno e não negócio realizado diretamente com o importador, não se exclui da imunidade tributária de que trata o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, a produção rural da agroindústria quando vendida para empresa comercial exportadora, ainda que com o fim específico de exportação, devendo incidir sobre o valor da respectiva receita bruta as contribuições previdenciárias e a destinada ao SENAR previstas no art. 22-A da Lei 8.212, de 1991.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação de, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (p. 129), reiterando os termos da impugnação apresentada, nos seguintes pontos, em síntese:

* esclarece, inicialmente, que fez a **opção por ingressar no programa de parcelamento de débitos fiscais instituído pela Lei nº 11.941**, de 28 de maio de 2009. No momento da opção, foram incluídos no programa todos as contribuições da natureza daquela que se discute nos presentes autos até a competência de outubro de 2008, que se encontram, portanto, confessados. Logo, o recurso se refere apenas às competências de outubro de 2008 a dezembro de 2009, tendo sido o restante reconhecido no Refis instituído pela Lei nº 11.941, de 28 de maio de 2009;

* **nulidade do lançamento fiscal por cerceamento do direito de defesa**, pois *deveria obrigatoriamente a fiscalização, antes da lavratura da NFLD, ter previamente elaborado o auto de infração e notificado a recorrente da suposta conduta irregular, dando prazo ao mesmo para regularização, pois estaria assim a fiscalização agindo de acordo com o devido processo legal, norma prevista no artigo 5º inciso LV da Constituição Federal de 1988;*

* **imunidade das receitas decorrentes das vendas com empresas de exportação;**

* **impossibilidade de tributação das receitas de comercialização em exportação;**

* **bitributação sobre a receita bruta das agroindústrias**, tendo em vista que a base de cálculo da contribuição ora exigida é exatamente a mesma base impositiva da contribuição social para a COFINS;

* **necessidade de lei complementar para a criação de nova contribuição social**; e

* **ofensa aos princípios da isonomia, da proporcionalidade e equidade no custeio da seguridade social**.

À p. 170, consta despacho da Unidade de Origem informando que *conforme disposto na Nota Parcelamento Lei nº 11.941/2009 nº 18/2013, de 04/12/2013, nos casos de débitos incluídos parcialmente no parcelamento da Lei 11.941/2009, houve desmembramento automático das competências abrangidas das não abrangidas no parcelamento. Assim, foi mantido no debrcad nº 37.082.650-7, a que se refere o presente processo, as competências até 10/2008 e foram desmembradas para o debrcad nº 43.995.205-0 as competências posteriores. O contribuinte efetuou a opção pelo parcelamento da Lei 11.941/2009, para débitos previdenciários não parcelados anteriormente, no qual está incluído o debrcad 37.082.650-7. O parcelamento encontra-se ativo. Em relação à desistência de recurso administrativo ou de impugnação para parcelamento pela Lei 11.941/2009, não apresentada pelo contribuinte no presente processo, observa-se que tal exigência foi dispensada pelo Art. 13, § 3º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2/2011. Diante do exposto, propõe-se que seja formalizado outro processo para seja dado prosseguimento ao débito nº 43.995.205-0 desmembrado e não abrangido pelo parcelamento da Lei 11.941/2009.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra e nos termos do Relatório Fiscal (p. 42), trata-se o presente caso de Auto de Infração, referente ao DEBCAD nº 43.995.205-0, desmembrado do DEBCAD nº 37.082.650-7, com vistas a exigir débitos relativos à contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, devida pela agroindústria, não recolhida e incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção rural.

A Contribuinte, conforme igualmente exposto no relatório acima, defende, em seu recurso voluntário, os seguintes pontos:

- nulidade do lançamento fiscal por cerceamento do direito de defesa;
- imunidade das receitas decorrentes das vendas com empresas de exportação;
- impossibilidade de tributação das receitas de comercialização em exportação;
- bitributação sobre a receita bruta das agroindústrias;
- necessidade de lei complementar para a criação de nova contribuição social; e
- ofensa aos princípios da isonomia, da proporcionalidade e equidade no custeio da seguridade social.

Como se vê – e em resumo – tem-se que a controvérsia objeto do presente processo administrativo cinge-se à discussão acerca da legalidade / constitucionalidade da contribuição ao SENAR, bem como da imunidade desta sobre as receitas de exportação nas operações realizadas através de empresa comercial exportadora.

Passemos, então, à análise das razões de defesa da Recorrente.

Da Alegação de Nulidade do Lançamento Fiscal

Neste ponto, a Contribuinte pugna pela nulidade do lançamento fiscal sustentando, em síntese, que *deveria obrigatoriamente a fiscalização, antes da lavratura da NFLD, ter previamente elaborado o auto de infração e notificado a recorrente da suposta conduta irregular, dando prazo ao mesmo para regularização, pois estaria assim a fiscalização agindo de acordo com o devido processo legal, norma prevista no artigo 5º inciso LV da Constituição Federal de 1988.*

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

Pois bem. Todos os atos e termos constantes até agora dos autos foram praticados por pessoas no pleno gozo de sua competência funcional. Ademais disto, embora esse tema venha a ser abordado mais à frente, já se pode adiantar que também não ocorreu neste processo preterição do direito de defesa, uma vez que o devedor foi regularmente cientificado dos atos do processo, tendo sido oportunizado a ele esse direito, que efetivamente foi exercido.

Nesta questão, o impugnante alega hipótese de cerceamento do direito de defesa e afronta ao princípio do devido processo legal, mediante suposição de que antes da lavratura do Auto de Infração a fiscalização deveria ter previamente notificado o contribuinte, com abertura de prazo para eliminar a irregularidade apontada, caso efetivamente existisse.

Supõe que a falta dessa providência acarretaria a nulidade do lançamento.

Essa tese não encontra sustentação simplesmente porque não há nenhuma previsão legal que imponha a abertura de prazo para a empresa se manifestar durante ou ao fim do procedimento de auditoria e antes da lavratura do competente lançamento de crédito e instauração do processo administrativo fiscal, como requer a defesa.

A este respeito, sabe-se que de acordo com o art. 70 do Decreto 70.235, de 1972, o início do procedimento fiscal tem início com: *1 - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;...*

Ademais disto, na forma do parágrafo 3º do mesmo art. *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.*

A consequência prática do início do procedimento fiscal é a perda da espontaneidade, que daria ao contribuinte o direito de regularizar sua situação tributária independentemente de notificação do fisco. Perdida a espontaneidade, não há que se falar em "concessão de prazo para regularizar a suposta irregularidade", como requer o impugnante.

Nem o código tributário nem o Decreto 70.235, de 1972 preveem a providência requerida pelo impugnante durante o procedimento fiscal e antes da existência do processo fiscal de exigência do crédito tributário.

A esse respeito, a teoria que melhor diferencia processo de procedimento foi desenvolvida por Elio Fazzalari (Teoria Estruturalista do Processo), segundo a qual *"procedimento é uma estrutura técnica de atos jurídicos sequenciais, segundo modelo legal, numa relação espaço-temporal, em que o ato inaugural é pressuposto do ato consequente e este extensão do ato antecedente e assim sucessivamente até o final*

provimento (ato encerrador do procedimento)". Enquanto isto, "processo é espécie de procedimento em contraditório entre as partes, em simétrica paridade, na prestação da tutela jurisdicional". Nessa sucessão, a emissão do MPF e sua ciência ao sujeito passivo constitui o ato inaugural do procedimento, que passa pelo exame da documentação colocada à disposição da auditoria fiscal e culmina com a emissão do Termo de Encerramento da Ação Fiscal — TEAF. Até esse ponto não há que se falar em o contraditório, mesmo porque poderá nem não haver lançamento de ofício. Mas havendo lavratura de Auto de Infração ou de Notificação de Lançamento de crédito tributário, aí, sim, tem início o contraditório, e portanto, o processo, nas concepções retroexpostas.

Na mesma linha, Lúcia Maria Ribas ensina (Processo Administrativo Tributário) que "Por procedimento concebe-se o sistema de atos interligados em uma relação de dependência sucessiva e unidos pelo fim comum que possibilita e legitima o ato final de consumação do exercício do poder. Quando o contraditório estiver presente, então haverá processo. Com essa visão, o que distingue o procedimento do processo é a presença do contraditório".

E como bem disse a impugnação, "...qualquer exigência fiscal depende de processo administrativo regular (devido processo legal), assegurada a ampla defesa, eis que representa ela um desdobramento da relação fisco-contribuinte".

Ocorre que, e como já se disse atrás, antes da lavratura do auto de infração não existe "processo administrativo regular", produzido por escrito, e por isto até aí não há sobre o quê a empresa se manifestar, porque simplesmente ainda não se instalou o contencioso, porquanto não há contraditório. De atos escritos até esse passo, existem apenas o Mandado de Procedimento Fiscal e os Termos de Intimação para Apresentação de Documentos, que ainda não formam o processo, porque não traduzem os resultados do procedimento fiscal. Tais resultados só ficam visíveis a partir dos atos produzidos por escrito, consubstanciados na Notificação de Lançamento ou no Auto de Infração, preconizados no art. 90 do Decreto 70.235, de 1972, quando então pode se instalar o contraditório de que trata o art. 15 do mesmo ato.

Assim, o processo administrativo fiscal é consequência do procedimento fiscal, e só a partir daquele é que se inicia o contencioso, sendo que a partir da ciência válida do sujeito passivo é quando começa a correr prazo de 30 dias para a manifestação do sujeito passivo, na forma de impugnação do lançamento.

Desta forma se pode dizer que o lançamento é um ato administrativo que, uma vez cumpridas as formalidades essenciais para a sua lavratura, estando motivado com a descrição das razões de fato e de direito em relatórios específicos, em especial com a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, dos documentos que lhe dão suporte, das contribuições devidas e do período a que se refere, bem como cientificado o sujeito passivo e oferecida oportunidade para pronunciar-se e produzir provas, implica a inexistência de violação aos princípios da ampla defesa, do contraditório ou do devido processo legal.

Por isto, apresentada regularmente a defesa, se conclui que esse direito, por perfeitamente exercido por meio da impugnação que ora se examina.

Assim, por esse lado, não há que se falar em nulidade da autuação.

Pois bem!

Razão não assiste à Recorrente neste particular.

De fato, não obstante as robustas alegações da Contribuinte neste particular, analisando-se o lançamento fiscal, notoriamente o auto de infração propriamente dito e seus anexos, verifica-se que esta contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos incisos de I a VI e, principalmente, aquelas necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa da autuada.

O art 10 do Decreto nº 70.235/72 assim dispõe:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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.

No presente caso, o Auto de Infração identificou as irregularidades apuradas e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o lançamento fiscal, o que foi feito de forma clara, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, sendo, assim, improcedente as alegações de que a fiscalização não teria motivado à autuação, o que foi feito de maneira clara no Auto de Infração.

Tanto é verdade, que a interessada refutou, de forma igualmente clara e precisa, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua impugnação, na qual a autuada expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, não só suscitando preliminares, mas discutindo o mérito da lide, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

Observe-se que os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais que se aplicam tão somente ao processo judicial ou administrativo, e não ao procedimento de investigação fiscal. A primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, independentemente da participação do contribuinte.

A partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Por sua vez, a Autoridade Fiscal é uma mera executora de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade da legislação, mas sim verificar o seu fiel cumprimento, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de possíveis inconstitucionalidades ou ilegalidades das normas vigentes, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do CTN.

Os mecanismos de controle de constitucionalidade/legalidade regulados pela própria Constituição da República passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

Assim, contendo o Auto de Infração os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, especialmente no que diz respeito à descrição dos fatos e ao enquadramento legal das matérias tributadas, e tendo o contribuinte, após ter tomado ciência dessa autuação, protocolado a sua respectiva impugnação, dentro do prazo previsto, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Quanto à declaração de nulidade do lançamento, enfatiza-se que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 - PAF, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Desta forma, não prospera a alegação de nulidade do lançamento.

Das Alegações de Ilegalidade / Inconstitucionalidade da Contribuição ao SENAR

No que tange às alegações de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade da Contribuição ao SENAR, entendo que tais matérias não comportam maiores discussões, tendo sido definitivamente julgadas pelo Egrégio STF em sede de repercussão geral.

Assim, sobre o tema, socorro-me aos escólios da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, objeto do Acórdão nº 2402-011.652, de 14 de junho de 2023, *in verbis*:

2. Das contribuições devidas pela agroindústria sobre a receita bruta

A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, consigna as contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, não declaradas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, compreendidas no período de 11/2001 a 03/2005, com fundamento no art. 22-A, I, II, e § 5º da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 10.256, de 09.07.2001, c/c o art. 201-A, incisos II e II do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, com as alterações do Decreto 4.032, de 26.11.2001.

Até o advento da Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998 (EC 20/98), a redação do art. 195, inciso I, da Constituição Federal (CF) previa que as contribuições sociais a serem pagas pelo empregador poderiam ter como base de cálculo a folha de salários, faturamento ou lucro.

A EC 20/98 incluiu como base de cálculo a receita ao lado do faturamento, e manteve a folha de salário e o lucro.

O art. 22-A, I, II, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 10.256/2001 determina que a contribuição devida pela agroindústria, definida 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, será de 2,5% destinados à Seguridade Social (inciso I) e 0,1% 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 (inciso II).

O § 5º deste dispositivo, por sua vez, determina que a agroindústria também deverá contribuir com o adicional de 0,25% da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

O STF, ao julgar o RE 611.601 com repercussão geral (Tema 281), assim definiu que “É constitucional o art. 22-A da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 10.256/01, no que instituiu contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição ao regime anterior da contribuição incidente sobre a folha de salários” (RE 611601, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal

Pleno, julgado em 17/12/2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 20-04-2023 PUBLIC 24-04-2023).

Além disso, o Supremo Tribunal Federal decidiu, quando do julgamento do Tema 801 (Recurso Extraordinário nº 816.830), que “É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01”.

Enquanto o art. 927 do CPC/15 traz a obrigatoriedade de observação dos precedentes por partes dos juízes e dos tribunais; o parágrafo único do art. 28 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, determina que a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

Por seu turno, o Regimento Interno do CARF (art. 62) preceitua que é vedado ao julgador afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo se tiver sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF; ou se o fundamento do crédito tributário for objeto de Súmula Vinculante ou decisão definitiva do STF ou STJ, em sede de julgamento de recursos repetitivos.

Estabelece, ainda, a obrigatoriedade de reprodução pelos conselheiros do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos, nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/15.

Nesse sentido é a jurisprudência do CARF:

AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção da agroindústria, centralizada na matriz ou distribuída entre diversos estabelecimentos, industrializada ou não, própria ou adquirida de terceiros, é base de cálculo da contribuição previdenciária, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212/91. Inteligência do art. 22-A da mesma lei, acrescentado pela Lei Nº 10.256, de 09/07/2001. (...)

(Acórdão nº 2202-009.784, Relator Conselheiro Martin da Silva Gesto, publicado 22/05/2023)

Neste esboço, nega-se provimento ao recurso voluntário neste particular.

Da Alegação de Imunidade da Contribuição ao SENAR Incidente Sobre as Receitas de Exportação

Neste ponto, a Recorrente defende que faz *jus* à imunidade tributária sobre as receitas originadas da venda da sua produção no comércio interno, e destinada em operação seguinte à exportação.

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

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.

(...)

Por isto que as receitas obtidas pela empresa notificada nas competências 07 a 10/2007 e 09 a 11/2009, discriminada no DD — Discriminativo do Débito — levantamentos EP e EP2 — EXPORTAÇÃO DA PRODUÇÃO, não decorrem de exportação, e sim de venda normal, para adquirentes do mercado interno, pois são provenientes da venda de seus produtos a outra empresa comercial em operação neste País, esta sim com fins específicos de exportação, conforme admitido pela própria Impugnante. Desse modo, não há que se falar em aplicação do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Pois bem!

No que tange à inclusão das vendas de mercadoria com o fim específico de exportação na base de cálculo do tributo exigido, entendo que merece reforma a decisão de primeira instância.

Inicialmente, cumpre destacar que a própria Fiscalização reconheceu que as mercadorias foram vendidas para o mercado externo. Entretanto, não as excluiu da base de cálculo das contribuições (ou seja: não reconheceu a imunidade) tendo em vista que as respectivas operações (vendas para o mercado externo, frise-se) ocorreram através de terceiros. É o que se infere, pois, do seguinte excerto do relatório de diligência fiscal:

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.

(...)

7. Não há lei específica prevendo isenção para as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita decorrente de venda por meio de empresa comercial exportadora, conforme necessário por ordem do art. 150, § 6º da Constituição Federal.

Sobre o tema, socorro-me às conclusões objeto do Acórdão 2202-007.765, de relatoria do Conselheiro Martin da Silva Gesto, *in verbis*:

(...)

Todavia, entendo que merece provimento o recurso quanto a alegação de que 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.

Quanto a este ponto, a DRJ assim se pronunciou:

"Produtos para Exportação Indireta - Inaplicabilidade da Imunidade

Em relação aos produtos vendidos com o fim de exportação, improcede a argumentação defensiva quando requer o enquadramento da situação na imunidade prevista na Emenda Constitucional 33, de 11/12/2001.

É cediço o entendimento de que a benesse inserida pela aludida Emenda só abarca as exportações diretas, ou seja, os produtos vendidos diretamente ao exterior. No caso,

resta inarredável a interpretação prevista no §2º do art. 245 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, cito:

"Seção III

Exportação de Produtos

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."

Desta feita, nada a retificar quanto às receitas obtidas através da chamada exportação indireta.

Ocorre, contudo, que o Supremo Tribunal Federal julgou em definitivo a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4735 e Recurso Extraordinário (RE) 759.244, com repercussão geral, afastando a incidência do tributo nas operações envolvendo sociedade exportadora intermediária / trading companies, vejamos:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 674 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e deu-lhe provimento para reformar o acórdão recorrido e conceder a ordem mandamental, assentando a inviabilidade de exações baseadas nas restrições presentes no art. 245, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa 3/2005, no tocante às exportações de açúcar e álcool realizadas por intermédio de sociedades comerciais exportadoras, nos termos do voto do Relator. Em seguida, fixou-se a seguinte tese: "A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária".

Por oportuno, transcrevo a ementa deste julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. Art.22-A, Lei n.8.212/1991.

1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, 'mas sim o bem quando exportado', portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.

2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por trading companies, portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991.

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante a linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição.

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: "A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República

alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.” 5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

Portanto, deve ser aplicada a tese de julgamento fixada pelo STF no Recurso Extraordinário nº 759.244, nos termos do art. 62 do RICARF, de observância obrigatória pelo colegiado, a fim de excluir da base de cálculo o lançamento relacionado os valores atinentes as operações de exportações indiretas, quais sejam, as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.

Neste esboço, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, de modo que as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação, caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária, não devem integrar a base de cálculo da contribuição lançada.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para, em relação às competências de novembro/2008 a dezembro/2009 (não incluídas no Parcelamento da Lei nº 11.941/2009), cancelar os Levantamentos EP e EP2 — EXPORTAÇÃO DA PRODUÇÃO.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior