



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

Processo nº 10935.720391/2012-37
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.072 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PRODUÇÃO RURAL
Recorrente INDÚSTRIA DE COMPENSADOS GUARARAPES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA - SUB-ROGAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO TERCEIROS - SENAR

A sub-rogação descrita nesta NFLD está respaldada no que dispõe o art. 30, IV, da Lei 8.212/91, com redação da lei 9528/97:

O egrégio Supremo Tribunal Federal apontou pela inconstitucionalidade da exação questionada, conforme decisão proferida no RE 363.852, no sentido de que houve a criação de uma nova fonte de custeio da Previdência Social e que tal iniciativa teria de ser tomada mediante a aprovação de lei complementar.

Em função de a sub-rogação ter sido considerada inconstitucional pelo Pleno do STF referente à comercialização da produção rural, e considerando que o presente auto de infração refere-se à falta de recolhimento da contribuição para o SENAR pelo sujeito passivo, substituto tributário; não há como ser mantido o presente lançamento.

Embora as contribuições para o SENAR não tenham sido objeto de reconhecimento de inconstitucionalidade no Recurso Extraordinário n 363.852. face serem eram recolhidas pelo substituto tributário e não pelos produtores rurais; deve-se destacar que transferência da responsabilidade para os substitutos está prevista no art. 94 da Lei n 8.212, art. 3º da Medida Provisória n 222 de 2004, combinado com o art. 30, inciso IV da Lei n 8.212 de 1991.

Uma vez reconhecido que o art. 30, inciso IV é inconstitucional, em função da decisão plenária do STF, não cabe exigir do responsável tributário a contribuição destinada ao SENAR.

SENAR - INCIDÊNCIA SOBRE COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR - INAPLICABILIDADE DO INCISO I DO § 2º DO ART. 149 DA CF/88.

O Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), tem por objetivo organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

As contribuições destinadas ao SENAR, em qualquer das suas modalidades (seja sobre a comercialização, seja sobre a FOPAG), diversamente do que constituem contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição não lhes é aplicável.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITA DECORRENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXPORTAÇÃO. VENDA COMERCIAL EXPORTADORA. IMUNIDADE.

A receita auferida com a venda de mercadorias à comercial exportadora é receita decorrente de exportação e, portanto, imune à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, nos termos do inciso I, §2º do art. 149 da Constituição Federal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade; II) Por maioria de votos, dar provimento parcial para excluir do lançamento os levantamentos EI1, PF1 e PF2. Vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora) e Elias Sampaio Freire, que somente excluía os levantamentos PF1 e PF2. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Carolina Wanderley Landim. Ausente momentaneamente o conselheiro Igor Araújo Soares.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Carolina Wanderley Landim – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Carolina Wanderley Landim e Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O presente Auto de infração de Obrigação Principal, lavrada sob o n. 37.328.124-2 e 37.328.125-0, em desfavor do recorrente e tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela devida pela empresa na condição de agroindústria, bem como parcela devida pelo produtor rural, pessoa física, e segurado especial, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, bem como da contribuição destinada ao SENAR e ao SAT/RAT e contribuições das exportações indiretas.

DEBCAD 37.328.124-2 –Contribuições sobre a Receita bruta proveniente da produção da agroindustria 01/2007 A 12/2008, (PATRONAL – 2,5%, contribuições destinadas ao FPAS e 0,1% contribuições destinadas ao SAT), CONTENDO OS SEGUINTE LEVANTAMENTOS:EI1 (EXPORTAÇÃO INDIRETA), M21(MERCADO INTERNO NÃO DECLARADO EM GFIP), M22 (MERCADO INTERNO NÃO DECLARADO EM GFIP), PF1 E PF2 (PRODUTORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS – SUBROGAÇÃO), Contribuição de 2% destinadas aos FPAS e 0,1% e SAT, sobre a receita bruta proveniente da produção do empregador rural PF e do segurado especial, sub-rogadas na pessoa jurídica adquirente de produção rural.

DEBCAD 37.328.125-0 - 01/2007 a 12/2008 (– CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS, CONTENDO OS SEGUINTE LEVANTAMENTOS:ED1 (EXPORTAÇÃO DIRETA), ED2 (EXPORTAÇÃO DIRETA), EI1 (EXPORTAÇÃO INDIRETA), M21(MERCADO INTERNO NÃO DECLARADO EM GFIP), M22 (MERCADO INTERNO NÃO DECLARADO EM GFIP), PF1 (MERCADO INTERNO NÃO DECLARADO EM GFIP), PF1 E PF2 (PRODUTORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS – SUBROGAÇÃO)

Segundo Relatório Fiscal (fls. 89 e seguintes), da análise dos elementos documental-contábeis, cotejados principalmente com as notas fiscais, demonstrou que no período fiscalizado, as receitas obtidas pela autuada provieram basicamente da comercialização de madeira compensada, com parcela significativa decorrente de operações comerciais de exportações. Não foi constatada o exercício da atividade de transporte rodoviários.

(...)

A auditoria constatou, também, que a autuada recolheu as contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários como empresa agroindustrial. Em termos de declarações ao fisco, ficou constatado que o setor rural da empresa utilizou o código FPAS 604, o setor industrial utilizou o código 833 e o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção foi declarado no FPAS 744, relativamente a receitas obtidas no mercado interno. Contudo, conforme adiante detalhado, a auditoria fiscal observou que a autuada deixou de prestar todas as informações em Guias de Recolhimento do FGTS – GFIP, em consequência deixou de recolher todas as contribuições sociais devidas.

A empresa agroindustrial para efeitos de incidência das contribuições encontra-se conceituada no art. 22 da lei 8212/91.

As empresa agroindustriais à exceção daquelas que atuam nos ramos da piscicultura, carnicultura, suinocultura e avicultura, sujeitam-se quanto as contribuições patronais incidentes sobre a folha de salários a uma substituição por contribuições incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção. Ocorre que para ser considerada agroindustrial, para efeitos das contribuições sociais destinadas à seguridade, os fatos jurídicos contábeis, devem demonstrar que o contribuinte produtor rural pessoa jurídica industrializa a produção própria ou a produção própria e de terceiros.

Quanto as demais contribuições sociais destinadas à seguridade social, as empresas agroindustriais estão sujeitas a outras hipóteses de incidência, tais como aquelas descontadas dos segurados e as contribuições sociais destinadas a entidades conveniadas (FNDE e INCRA para o setor rural FPAS 604 e FNDE, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE para o setor industrial FPAS 833).

Relativo ao auto-enquadramento previdenciário da autuada, a auditoria constatou a existência das áreas rurais relacionadas em planilha do relatório, próprias e arrendadas, com a condução e exploração constante de madeiras de pinus, motivo pelo qual pode atestar enquadramento como empresa agroindustrial para efeitos das contribuições sociais destinadas a seguridade social, fl. 93.

Em razão das receitas da atividade econômica terem sido escrituradas majoritariamente em operações comerciais de exportação, a auditoria necessitou realizar uma análise mais detalhada o que motivou a emissão de TIF. A análise fiscal foi realizada no escritório administrativo da autuada na cidade de Palmas nos dias 28 e 29/11, ocasião em que se conferiu documentos fiscais e de comércio exterior. A auditoria atestou que a autuada efetivamente realizou as operações de exportações registradas em sua contabilidade operacionalizadas por meio dos estabelecimentos matriz (0001-98 e Santa Cecília (0003-50).

Foram assim, então separados os levantamentos:

- a) Contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da produção da agroindústria não relacionada no decreto lei 1148/70. Ocorre que a auditoria constatou que a autuada deixou de recolher as contribuições destinadas ao SENAR, incidentes sobre as operações comerciais de exportações. Constatou, também, que não foram recolhidas contribuições sobre as receitas decorrentes das vendas a empresas comercial-exportadoras (denominadas exportações indiretas), já que neste caso a legislação dispõe que se trata de receita proveniente do comércio interno e não de exportação.
- b) Contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da produção do empregador rural pessoa física e do segurado especial, subrogadas na pessoa jurídica adquirente de produto rural, nos termos do art. 30, da lei 8212/91. Constatou que a empresa deixou de prestar as informações em GFIP, deixando também de recolher as contribuições sociais devidas.

Informa, ainda que realizou o cotejamento das multas de acordo com as previsões legais (art. 32, §5º e art. 35, II, a, ambos da lei 8212/91, com os valores dispostos pelo art. 44 da lei 9430/96).

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 24/02/2012, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia 27/02/2012.

Não conformada com a autuação, foi apresentada impugnação, fls. 1019 a 1043.

Foi proferida Decisão de 1 instância às fl. 1068 a 1081 que confirmou a procedência do lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

DA DISCUSSÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO Cabe à autoridade administrativa cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às situações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir constitucionalidade.

SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO.

É devida a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre receitas decorrentes de exportação, em virtude de a sua natureza jurídica ser de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, não alcançada pela imunidade.

PRODUÇÃO RURAL DESTINADA A EXPORTAÇÃO VENDIDA NO COMÉRCIO INTERNO. IMUNIDADE. INOCORRÊNCIA

Por se tratar de operação de mercado interno e não negócio realizado diretamente com o importador, não se inclui na imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, a produção rural quando vendida para empresa comercial exportadora, ainda que com o fim específico de exportação, devendo incidir a contribuição previdenciária sobre o valor da respectiva receita.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRODUTOR RURAL. SUBROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE.

A empresa, na condição de adquirente de produto rural, é responsável pelo recolhimento das contribuições devidas pelos segurados produtor rural pessoa física e pelo segurado especial, consoante previsto na legislação previdenciária, ficando subrogada, para esse fim, nas obrigações destes segurados.

Impugnação Improcedente

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 1084 a 1112. Em síntese, o recorrente em seu recurso traz exatamente as alegações da impugnação, quais sejam:

1. PRELIMINARMENTE: AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA PARA LANÇAR CONTRIBUIÇÃO (SUPOSTAMENTE) NO INTERESSE DE CATEGORIA PROFISSIONAL OU ECONÔMICA INCIDENTE SOBRE EXPORTAÇÕES DIRETAS Alega em primeiro lugar que a contribuição ao SENAR não é no interesse de

categoria profissional ou econômica, portanto, também estaria abrangida pela imunidade do art. 149, §2º, I da CF/88.

2. Afirma que houve discrepância insanável no auto de infração, uma vez que consta do Refisc “a autuação decorreu da verificação dos “fatos geradores” das CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL, cujas “operações fiscais” foram comandadas no referenciado MPF, relativas ao período de 2007 até dezembro de 2010” e como é cediço, que não incide nenhuma contribuição à Seguridade Social sobre as receitas decorrentes de exportação direta, não há justificativa jurídica para incluí-las no procedimento fiscal. Salienta que a documentação referente à exportação direta não é objeto do MPF, não podendo servir de elemento de prova para os fins determinados pela autoridade superior e consignados pelo Auditor.
3. Entende que a contribuição para o SENAR somente poderia ser lançado se o elemento de prova fosse o mesmo dos tributos elencados no MPF, conforme art. 9º da Portaria MPS/SRP Nº 3.031/2005.
4. Afirma que a autuação ocorreu devido ao não recolhimento de contribuição ao SENAR incidente sobre as receitas de exportações diretas e indiretas, porém entende que é improcedente, uma vez que deve ser aplicado no caso a imunidade prevista no art. 149, §2º, I da CF/88.
5. Alega que a contribuição no interesse de categorias profissionais ou econômicas está prevista no art. 149 da CF/88, e é considerada uma contribuição especial que tem a finalidade: *servir de instrumento de atuação da União no interesse das categorias profissionais ou econômicas, provendo os recursos necessários.*
6. Carrazza sobre a outra característica fundamental para caracterizar a contribuição corporativa “*custear entidades (pessoas jurídicas de direito público ou privado) que têm por escopo fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses*” (*Curso de direito constitucional tributário. 19a ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2003*).” Nesse sentido, cita julgado no RE nº 396.266/SC.
7. Afirma que não qualquer intervenção ou atuação do Estado na economia que gera impacto sobre as categorias que justifica a criação de uma contribuição corporativa, não fosse isso, não haveria razão para a existência das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Ressalta que havendo o atendimento a interesse de uma categoria, a contribuição instituída seria corporativa, e não uma CIDE.
8. Alega que o Estado não pode ampliar a contribuição corporativa como forma de prover recursos para a intervenção do Estado sobre o domínio econômico e social com impacto direto nas categorias. Embora é sutil, a diferença é relevante e envolve graves consequências jurídicas como resultado da recurso ora em discussão.
9. Informa que em observância do art. 62 da ADCT, a Lei nº 8.315/91 criou o SENAR, estabelecendo em seu art. 3º, I a contribuição mensal compulsória e que a Lei nº 10.256/01, incluiu na Lei nº 8.212/91 o art. 22A.
10. Ressalta que a legislação utilizou a expressão “adicional”, porém foi a criação de um novo tributo para as agroindustriais, com nova materialidade e base de cálculo, em

substituição à contribuição inicialmente criada pela Lei nº 8.315/91, incidente sobre a folha de salários.

11. Aduz que a contribuição recaiu sobre duas materialidades completamente diferentes, sendo dois tributos autônomos, que no caso a contribuição ao SENAR incidiu sobre a receita bruta da comercialização da produção.
12. Entende que a contribuição ao SENAR não apresenta referibilidade e tampouco representa tributo para o custeio de entidades com a finalidade de organizar, fiscalizar ou regulamentar determinada categoria profissional.
13. Em primeiro ponto, é tributo cobrado das agroindústrias e não da categoria profissional diretamente beneficiada, é contribuição voltada a custear a atividade com grande relevância social e econômica para toda a sociedade, para as agroindústrias e para a categoria profissional.
14. Afirmar que o SENAR promove diversas atividades de formação, mas nada relacionada à defesa, organização, regulamentação ou fiscalização dos profissionais rurais como categoria, apenas tem como norte o aperfeiçoamento técnico de seus integrantes, para o avanço social e econômico.
15. Salienta que muito mais que gerar benefício para uma categoria profissional ou econômica, a contribuição tem por objetivo estimular a economia, gerando trabalhadores aptos a atuar nas agroindústrias.
16. Por tais motivos, alega que alguns autores a classificam como CIDE e outros como contribuições sociais gerais – ambas abrangidas pela imunidade. Entende assim que não é possível enquadrar tal contribuição como no interesse das categorias profissionais ou econômicas.
17. Alega que deve ser rejeitado a interpretação consolidada na Nota Cosit que afirma ser a contribuição ao SENAR uma contribuição no interesse de categorias, uma vez que na Nota, o órgão demonstrou não conhecer o conceito de contribuição de intervenção no domínio econômico, erro comum alertado por Luís Eduardo Schoueri.
18. Entende que não sendo uma contribuição no interesse de categorias, não há dúvidas de que a contribuição ao SENAR não pode ser instituída e cobrada sobre as receitas decorrentes de comercialização para o exterior, assim, deve ser reformado o auto de infração. Ressalta que uma vez afastada a discussão sobre a imunidade das exportações diretas, não há razão para limitar o que a Constituição não limitou.
19. Afirmar que a imunidade constitucional tinha a finalidade de exonerar as exportações, pois não discriminou ou limitou a imunidade às exportações diretas, porque em ambas, direta e indireta, a tributação acarreta na exportação de tributos. Cita jurisprudência que não é permitido diferenciar duas modalidades de exportação que a Constituição não diferenciou. Neste sentido, entende que não deve prevalecer o disposto nas instruções normativas MPS/SRP nº 3/2005 e RFB nº 971/2009, pois extrapolam o conteúdo constitucional.

20. Alega que a contribuição cobrada do contribuinte em relação receita bruta pela aquisição já foi afastado por manifesta inconstitucionalidade pelo STF, em julgamento de Recurso Extraordinário em anexo.
21. Entende que a jurisprudência do STJ já sedimentou que a pessoa jurídica adquirente tem legitimidade para discutir a legalidade e constitucionalidade da exação, sendo fundamental que o Poder Executivo incorpore tais rendimentos, devido aos custos da sucumbência. Cita julgados neste sentido.
22. Afirma que é contrária à jurisprudência do Tribunais Superiores a tributação de contribuições incidentes sobre a “receita bruta” proveniente da produção do empregador rural pessoa física e do segurado especial, subrogadas na pessoa jurídica adquirente do produto rural, nos termos do art.25 da Lei nº 8.212/91, devendo ser reformado ou anulado a autuação.
23. *PEDIDO.*
 - I. preliminarmente, declarar nulo o lançamento da contribuição ao SENAR sobre as receitas de exportação direta, por extrapolar as competências expressamente elencadas pelo Auditor Fiscal no Termo de Verificação Fiscal, conforme fundamentação;
 - a. caso não acolhido o pedido anterior, declarar nulo o lançamento da contribuição ao SENAR sobre as exportações diretas, em aplicação da imunidade prevista no artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal;
 - II. declarar nulo o lançamento da contribuição ao SENAR sobre as exportações indiretas, em aplicação plena da imunidade prevista no artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal;
 - III. declarar nulo o lançamento de contribuições incidentes sobre a "receita bruta" proveniente da produção do empregador rural pessoa física e do segurado especial, subrogadas na pessoa jurídica adquirente do produto o rural, nos termos da jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores;
 - IV. em havendo reforma do ato de lançamento por qualquer um dos pedidos acima arrolados, reduzir proporcionalmente a multa de ofício e os juros referentes aos valores indevidamente glosados de ambos os exercícios;

A Delegacia da Receita Federal do Brasil, encaminhou o processo a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 1113. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO

QUANTO A NULIDADE PELA AUSÊNCIA DE PREVISÃO NO MPF DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O SENAR SOBRE A EXPORTAÇÃO

Com relação a nulidade requerida de ausência de previsão no MPF para lançamento de contribuições destinadas ao SENAR sobre a exportação, entendo que razão não assiste ao recorrente.

Aliás a autoridade fiscal já enfrentou a questão, tendo explicitado inclusive o posicionamento adotado por este conselho, quanto a função do MPF. Ou seja, nos dias atuais a interpretação acerca da função do MPF, é bem mais branda, destacando os julgadores que mesmo que haja ausência de cobertura em relação ao MPF, possível a manutenção do crédito, desde que evidenciado nos demais relatório, a descrição dos fatos geradores e a devida fundamentação, oportunizando o exercício do amplo direito de defesa. Transcrevo a decisão do julgador de primeira instância, que muito bem enfrentou a questão:

Inicialmente deve-se refletir sobre o Mandado de Procedimento Fiscal –MPF, que é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Consiste em uma ordem administrativa, emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores executem as atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

Sendo, portanto, o MPF um instrumento interno de planejamento e gerência das atividades de fiscalização, eventuais irregularidades verificadas no seu trâmite, ou mesmo na sua emissão, não têm o condão de invalidar o auto de infração decorrente do procedimento fiscal relacionado.

Predomina, no Conselho de Contribuintes, entendimento no mesmo sentido, conforme ementas extraídas do repertório daquele tribunal:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos

discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não têm o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN. (Ac. 1º CC nº 10706820, sessão de 16/10/2002, Relator Luiz Martins Valero)

NULIDADE INOCORRÊNCIA MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. (Ac. 1º CC nº 10807079, Sessão de 22/08/2002, Relator Luiz Alberto Cava Maceira).

MPF

O Mandado de Procedimento Fiscal, é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade dos procedimentos fiscais as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento. (Ac. nº 10514070, Sessão de 19/03/2003, Relator Nilton Pess).

PRELIMINAR NULIDADE MPF É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário (Ac. Nº 10612941, Sessão de 16/10/2002, Relator Luiz Antonio de Paula).

NORMAS PROCESSUAIS VÍCIO A ENSEJAR A DECRETAÇÃO DA NULIDADE DO LANÇAMENTO O vencimento do prazo do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não se constitui hipótese legal de nulidade do Inicialmente deve-se refletir sobre o Mandado de Procedimento Fiscal –MPF, que é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

DO MÉRITO

Diversos foram os fatos geradores lançados, bem como os argumentos apresentados pelo recorrente, mesmo que reprisados quase que integralmente no recurso. Contudo, para facilitar a abordagem entendo melhor abordar os fatos geradores um a um:

DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA

Quanto ao mérito cumpre-nos apreciar não apenas os dispositivos legais que abarcam a matéria, mas também as decisões emanadas pelo STF a respeito da matéria, considerando o recurso apresentado pelo recorrente.

Em parte o presente AIOP refere-se a contribuições devidas à seguridade social, parcela devida pelo produtor rural, pessoa física, e segurado especial, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, bem como da contribuição destinada ao SENAR e ao SAT/RAT no período de 01/2000 a 07/2000.

A contribuição sobre a comercialização da produção está descrita no art. 25 da Lei 8212/91:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação alterada pela Lei nº 10.256/01. Vigência a partir de 01/11/01, ver § 3º do art. 4º da MP nº 83/02, convertida na Lei nº 10.666/03 e nota no final do art

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação alterada pela Lei nº 9.528/97. Vigência a partir de 11/12/97

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para o financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação alterada pela MP nº 1.523/96, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97

A sub-rogação descrita nesta NFLD está respaldada no que dispõe o art. 30, IV, da Lei 8.212/91, com redação da lei 9528/97:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação alterada pela Lei nº 8.620/93)

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam subrogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação alterada pela MP nº 1.523-9/97 e reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)

Sobre tais valores foi aplicada a alíquota de 0,1% até 12/2001 e 0,2% a partir de 01/2002, de acordo com o FPAS 744. A alíquota de contribuição devida ao SENAR foi alterada face nova redação dada pelo art. 3º da Lei 10.256/2001 no art. 6º da Lei 9.528/1997.

"Art.6º - A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do

inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural." (NR)

Com base no exposto, devidamente respaldado encontrar-se-ia o trabalho da auditoria fiscal, não fosse o julgamento pelo STF o Recurso Extraordinário nº 363.852, cujo Plenário deu provimento ao recurso em acórdão com a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PRESSUPOSTO ESPECÍFICO – VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO – ANÁLISE – CONCLUSÃO – Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina – José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS – PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS – SUB-ROGAÇÃO – LEI Nº 8.212/91 – ART. 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 – UNICIDADE DE INCIDÊNCIA – EXCEÇÕES – COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PRECEDENTE – INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR – Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos, por produtores rurais, pessoas naturais, prevista os artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e 9.528/97. Aplicação de leis no tempo – considerações (g.n.)

Discute-se, naqueles autos, a constitucionalidade da contribuição exigida com base no art. 25 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pelas Leis 8.540/1992 e 9.528/97, incidente sobre o valor da comercialização da produção rural, tendo como contribuinte o Empregador Rural Pessoa Física.

É sabido que a Constituição da República de 1988 estabeleceu a tributação incidente sobre a comercialização da produção rural para os casos de economia familiar (art. 195, § 8º da CR). Em face disso, a Lei nº 8.212/91, art. 25, originariamente determinava que apenas os segurados especiais (produtor rural individual, sem empregados, ou que exerce a atividade rural em regime de economia familiar) passariam a contribuir de forma diversa, mediante a aplicação de uma alíquota sobre a comercialização da produção.

Todavia, com a edição das Leis n. 8.540, 9.528, que alteraram a redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91, passou-se a exigir tanto do empregador rural pessoa física como do segurado especial a contribuição com base no valor da venda da produção rural.

Impende saber se este modelo previdenciário trazido pela atual redação do art. 25 da Lei nº 8.212 (introduzida pela Lei 10.256 e demais dispositivos já mencionados) se amoldaria aos preceitos constitucionais previstos no art. 195 da Constituição Federal.

Quanto a este ponto o Supremo Tribunal Federal manifestou-se pela inconstitucionalidade da exação questionada, conforme decisão proferida no RE 363.852, no sentido de que houve a criação de uma nova fonte de custeio da Previdência Social e que tal

iniciativa teria de ser tomada mediante a aprovação de lei complementar, conforme prevê o § 4º do art. 195 da Constituição da República.

Dita decisão merece ser levada em consideração nos presentes autos, uma vez o Regimento Interno do CARF, art. 62-A, parágrafo 1º, in verbis, dispõe:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. {2}

Nota-se que o objeto do RE 363.852 refere-se à discussão da constitucionalidade dos dispositivos da Lei nº 8.212/1991 nas redações dadas pelas Leis 8.540/1992 e 9.528/1997, ambas anteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998.

Portanto, decidiu o STF que a inovação da contribuição sobre comercialização de produção rural da pessoa física não encontrava respaldo na Carta Magna até a Emenda Constitucional 20/98, decidindo expressamente pela inconstitucionalidade acerca das Leis 8.540/92 e 9.528/97.

Assim, até a edição da Emenda Constitucional nº 20/98 o art. 195, inciso I, da CF previa como bases tributáveis de contribuições previdenciárias a folha de salários, o faturamento e o lucro, não havendo qualquer menção à receita como base tributável, o que macula a contribuição criada com base na receita da comercialização.

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Assim, há que se destacar que a Lei nº 10.256/2001, deu nova redação ao art. 25 da Lei nº 8.212/1991 que passou a assim vigorar:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

Embora entenda, que a partir da referida lei, existiria respaldo para o lançamento de contribuições, entendo que ainda persiste um ponto que deve ser melhor apreciado. Quanto a este ponto, valho-me de parte do voto do ilustre Conselheiro Kleber Araújo, (proferido em situações análogas) no qual o mesmo abordou com precisão o problema decorrente da declaração de inconstitucionalidade, principalmente no que pertine ao mecanismo de retenção previsto no art. 30, IV da lei 8212/91.

A decisão do STF reconheceu inconstitucional o dispositivo até que nova lei após a Emenda Constitucional nº 20 regule a matéria. Acontece que em 1999 foi publicada lei que regulou o dispositivo. Desse modo, atualmente o art. 12, inciso V da Lei nº 8.212 está compatível com a Constituição, não havendo mácula. A redação atual é a seguinte:

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

~~*a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*~~

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 11.718, de 2008).

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, com ou sem o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

~~*c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, quando mantidos pela entidade a que pertencem, salvo se filiados obrigatoriamente à Previdência Social em razão de outra atividade ou a outro regime previdenciário, militar ou civil, ainda que na condição de inativos; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*~~

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa; [\(Redação dada pela Lei nº 10.403, de 2002\).](#)

d) revogada; [\(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999\).](#)

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; [\(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999\).](#)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; [\(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999\).](#)

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; [\(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999\).](#)

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; [\(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999\).](#)

O art. 12, inciso VII da Lei nº 8.212 possuía a seguinte redação até a Lei nº 11.718 de 2008:

VII - como segurado especial: o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o pescador artesanal e o assemelhado, que exerçam essas atividades individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de quatorze anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo. [\(Redação dada pela Lei nº 8.398, de 7.1.92\).](#)

§ 1º Entende-se como regime de economia familiar a atividade em que o trabalho dos membros da família é indispensável à própria subsistência e é exercido em condições de mútua dependência e colaboração, sem a utilização de empregados.

A decisão do STF reconheceu inconstitucional o dispositivo até que nova lei após a Emenda Constitucional nº 20 regule a matéria. Acontece que em 2008 foi publicada lei que regulou o dispositivo. Desse modo, atualmente o art. 12, inciso VII da Lei nº 8.212 está compatível com a Constituição, não havendo mácula. A redação atual é a seguinte:

VII – como segurado especial: a pessoa física residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda

que com o auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração, na condição de: [\(Redação dada pela Lei nº 11.718, de 2008\)](#).

a) produtor, seja proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgados, comodatário ou arrendatário rurais, que explore atividade: [\(Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008\)](#).

1. agropecuária em área de até 4 (quatro) módulos fiscais; ou [\(Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008\)](#).

2. de seringueiro ou extrativista vegetal que exerça suas atividades nos termos do inciso XII do caput do art. 2º da Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, e faça dessas atividades o principal meio de vida; [\(Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008\)](#).

b) pescador artesanal ou a este assemelhado, que faça da pesca profissão habitual ou principal meio de vida; e [\(Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008\)](#).

c) cônjuge ou companheiro, bem como filho maior de 16 (dezesseis) anos de idade ou a este equiparado, do segurado de que tratam as alíneas a e b deste inciso, que, comprovadamente, trabalhem com o grupo familiar respectivo. [\(Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008\)](#).

§ 1º Entende-se como regime de economia familiar a atividade em que o trabalho dos membros da família é indispensável à própria subsistência e ao desenvolvimento socioeconômico do núcleo familiar e é exercido em condições de mútua dependência e colaboração, sem a utilização de empregados permanentes. [\(Redação dada pela Lei nº 11.718, de 2008\)](#).

Da mesma forma, o caput do art. 25 da Lei n 8.212 foi alterado pela Lei n 10.256 de 2001, portanto posterior à Emenda Constitucional n 20 de 1998. Destaca-se que, ao alterar o caput, não houve necessidade de alteração dos incisos, haja vista as alíquotas permanecerem as mesmas por vontade do legislador. A redação do dispositivo é a seguinte:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: [\(Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001\)](#).

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#).

§ 1º O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no caput, poderá contribuir, facultativamente, na forma do art. 21 desta Lei. [\(Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22.12.92\)](#)

§ 2º A pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 contribui, também, obrigatoriamente, na forma do art. 21 desta Lei. [\(Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22.12.92\)](#)

A maior dúvida reside, no entanto, em relação ao inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212, uma vez que a redação foi determinada pela Lei nº 9.528 de 1997 – anterior à Emenda Constitucional nº 20 de 1998. A partir de 1º de outubro de 2008, não há dúvida quanto à possibilidade de sub-rogação, em virtude da previsão no art. 30, inciso III da Lei nº 8.212 na redação dada pela Lei 11.933, nestas palavras:

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;

Art. 11. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - a partir de 1º de outubro de 2008, em relação aos arts. 1º a 7º, exceto a parte do art. 4º que dá nova redação à alínea a do inciso I do caput do art. 52 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

Contudo, o art. 30, inciso IV da Lei nº 8.212 é norma de atribuição de responsabilidade tributária fazendo remissão expressa ao art. 25 da Lei nº 8.212. Uma vez alterado o caput do art. 25, automaticamente o art. 30, inciso IV da Lei nº 8.212 terá aplicação.

Art. 30 (...)

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; [\(Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97\)](#)

Em função de a sub-rogação ter sido considerada inconstitucional pelo Pleno do STF referente à comercialização da produção rural, e considerando que o presente auto de infração refere-se à falta de recolhimento de tais contribuições pelo sujeito passivo substituto tributário; não há como ser mantido o presente lançamento, mesmo que se considere a nova decisão proferida, no sentido de que os fatos geradores aqui descritos referem-se a compra de produção de segurados especiais.

Quanto às contribuições destinadas ao Senar, as mesmas possuem previsão no art. 6º da Lei nº 9.528 de 1997, nestas palavras:

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do

inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

Essas contribuições não foram objeto de reconhecimento de inconstitucionalidade no Recurso Extraordinário n 363.852. Desse modo, permanece a exação tributária. Porém, tais contribuições eram recolhidas pelo substituto tributário e não pelos produtores rurais; a transferência da responsabilidade para os substitutos está prevista no art. 94 da Lei n 8.212, art. 3º da Medida Provisória n 222 de 2004, combinado com o art. 30, inciso IV da Lei n 8.212 de 1991. Uma vez reconhecendo que o art. 30, inciso IV é inconstitucional, em função da decisão plenária do STF, na cabe exigir do responsável tributário a contribuição destinada ao Senar.

Contudo, afora, a expressa previsão regimental em afastar a declaração de inconstitucionalidade prolatada pelo STF. Acerca de outras indagações sobre ilegalidade ou aplicação de normas cuja constitucionalidade vem sendo questionada, vale ressaltar que não compete a este colegiado, afastar a aplicação de lei, cuja constitucionalidade vem sendo questionada. Para tanto, basta-nos observar o disposto na súmula nº. 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

SÚMULA N. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO PARA EMPRESA EXPORTADORA NO MERCADO INTERNO

A imunidade ora em debate possui previsão expressa no art. 149, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal, nestas palavras:

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 n.º 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (incluído pela emenda constitucional n.º 33, de 2001)

Conforme expressa previsão constitucional, somente estão amparadas pela imunidade as operações decorrentes de exportação. A operação com as empresas adquirentes é uma operação interna, que não se confunde com a exportação. Para a Secretaria da Receita Previdenciária, a imunidade somente alcança as exportações diretas, conforme previsto no art.

245 da Instrução Normativa nº 03/05, que deseja ver o recorrente afastada. O que não concordo.

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".

Desse modo, a abrangência da imunidade limita-se às operações desenvolvidas diretamente entre o produtor e o comprador estrangeiro, não albergando as comercializações efetuadas entre produtor e adquirentes sediados no país.

Nesse sentido, também é o entendimento da Procuradoria Federal, conforme Nota Técnica n. 30 de 2004 (NOTA TÉCNICA PFE-INSS/CGMT/DCMT Nº 30/2004), nestas palavras:

7. Nesse diapasão, muito embora atenda plenamente ao tão visado incremento da política exportadora a isenção da receita decorrentes da operação que remete a empresa comercial exportadora produtos com fim específico de exportação (conforme consignado na Nota Técnica que se objetiva rever, a qual bem assevera o efeito nocivo aos pequenos produtores da inexistência de isenção nessa operação), tanto é que a Receita Federal desonerou-a através das leis outrora mencionadas, não há lei específica que a preveja em relação às contribuições previdenciárias, por isso que os atos normativos editados no âmbito do INSS tampouco a prevêem.

Logo, ante a ausência de supedâneo legal para se reconhecer a inexistência do fato gerador das contribuições previdenciárias nas operações internas que remetam às tradings produtos com fim específico e comprovado de exportação, são devidas as contribuições arrecadadas pelo INSS.

8. Por todo o exposto, atestamos a perfeita adequação da Nota Técnica PROCGER/CGCONS/DCT Nº 521/2002 ao entendimento desta Procuradoria Federal Especializada junto ao INSS, do que decorre a desnecessidade de sua revisão.

QUANTO A SUPOSTA INCOMPETÊNCIA PARA LANÇAMENTO DE SENAR SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA A EXPORTAÇÃO

O recorrente alega que a imunidade tributária das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação,

também, se aplicariam as contribuições ao SENAR, pelo fato destas não serem contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Neste ponto, entendo que razão não assiste ao recorrente. Basta-nos observar o art. 1 da Lei 8.315/91, para que se identifique a natureza da entidade, senão vejamos:

Art. 1º É criado o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

Assim, entendo estar correto a decisão de primeira instância, que afastou a pretensão do recorrente. Realmente as contribuições destinadas ao SENAR, em qualquer das suas modalidades (seja sobre a comercialização, seja sobre a FOPAG), diversamente do que entende o recorrente, constituem contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição não lhes é aplicável, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

A Emenda Constitucional nº 33/01, o art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição Federal passou a ter a seguinte redação:

Art. 149. (...)

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

I não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Assim o art. 149, § 2º, inciso I, da CF deixa claro que retirou da esfera da tributação as contribuições sociais e as de intervenção sobre o domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação.

Este entendimento está normatizado no art. 245 da IN MPS/SRP nº 03/2005 e no âmbito da Receita Federal pelo § 3º do art. 170 da Instrução Normativa RFB 971, de 13/11/2009, trazido pelo julgador na decisão proferida. Dessa forma, entendo que não há qualquer reparo a ser feito no lançamento realizado.

QUANTO A MULTA APLICADA

O pedido do recorrente quanto a multa imposta, resumiu-se a sua diminuição, considerando a exclusão, mesmo que parcial, de quais dos fatos geradores que entendia indevidas.

Vale lembrar apenas, que segundo o relatório fiscal a autoridade fiscal informou que realizou o cotejamento das multas de acordo com as previsões legais (art. 32, §5º e art. 35, II, a, ambos da lei 8212/91, com os valores dispostos pelo art. 44 da lei 9430/96. Dessa forma, estando dentro dos limites legais, deve prevalecer a multa imposta. Esclareço ao recorrente que a redução da multa de acordo com a exclusão dos fatos geradores é medida normal, na medida que a multa, enquanto acessória é calculada de acordo com cada contribuição devida.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/08/2013 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM, Assinado digitalmente em 19/08/2013 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM, Assinado digitalmente em 26/08/2013 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 26/08/2013 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA
Impresso em 28/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por fim, destaque que não houve recurso expresso em relação a contribuição devida pela agroindustrial na comercialização no mercado interno, razão porque em sendo o AI aplicado dentro dos estritos ditames legais, não há o que ser apreciado.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito DAR--LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento os levantamentos PF1 e PF2.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Voto Vencedor

Conselheira Carolina Wanderley Landim, Redatora Designada

Conforme se verifica do detalhado relatório da eminente Conselheira Relatora, o lançamento ora discutido contempla, dentre outros, a cobrança da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a receita bruta decorrente da exportação, a qual foi afastada da regra da imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal pelo fato de tais exportações terem sido efetuadas através de empresa comercial exportadora, e não diretamente pela Recorrente.

Entendeu a ilustre relatora pela manutenção do lançamento nesse tocante, concordando, assim, que a imunidade constitucionalmente prevista não abarca as operações de exportação intermediadas por empresa comercial exportadora, com base nos argumentos bem lançados em seu voto. Ouso, contudo, discorda desse posicionamento.

Como se sabe, o art. 149 da Constituição determinou a não incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação. Vejamos o que diz o referido dispositivo legal:

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;

Como se vê, o legislador ordinário estabeleceu que as **receitas decorrentes da exportação** são imunes à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Ocorre, contudo, que, embora a Constituição Federal não tenha restringido o conceito de receita de exportação abrangido pela imunidade consagrada pelo inciso I do §2º do art. 149 da CF, a Receita Federal, ao regulamentar esta previsão constitucional, através da IN SRP nº 03/2005, estabeleceu que apenas haverá a imunidade quando a receita de exportação decorrer de comercialização diretamente com o adquirente domiciliado no exterior. Vejamos o que diz o §1º do art. 245 do referido ato normativo:

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.

Diante disso, o ponto fundamental para o deslinde da presente demanda reside em definir se a receita decorrente da transação comercial de venda de mercadorias para empresa comercial exportadora pode ser considerada como receita decorrente de exportação e, por consequência lógica, se tal receita é imune à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

De início, é importante esclarecer que, diferente do que entendeu a DRJ, a imunidade não deve ser interpretada de forma restritiva, mas sim de modo a atingir a finalidade do legislador constitucional ao criá-la.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal entende que é necessário estender o alcance dos dispositivos imunitórios em prol da observância da finalidade da norma criada pelo constituinte, senão vejamos:

Agravo regimental no agravo de instrumento. Imunidade tributária da entidade beneficente de assistência social. Imprescindibilidade de o imóvel estar relacionado às finalidades essenciais da instituição. Interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar o seu potencial de efetividade. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem flexibilizando as regras atinentes à imunidade, de modo a estender o alcance axiológico dos dispositivos imunitórios, em homenagem aos intentos protetivos do constituinte originário. 2. A Corte já reconhece a imunidade do IPTU para imóveis locados e lotes não edificadas. Nesse esteio, cumpre reconhecer a imunidade ao caso em apreço, sobretudo em face do reconhecimento, pelo Tribunal de origem, do caráter assistencial da entidade. 3. Agravo regimental não provido. (STF, AI 742230 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 12/03/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-082 DIVULG 02-05-2013 PUBLIC 03-05-2013)

Seguindo esta mesma linha, o Professor Roque Carrazza, ao apreciar as regras de imunidade, a define como um limite constitucional à ação estatal de criar tributos e, sendo assim, desenvolve o seguinte raciocínio:

Vai daí que as imunidades tributárias têm assento constitucional, motivo pelo qual o tema reclama análise sob a exclusiva óptica da Carta Magna. Deveras, o alcance desses benefícios não deve ser construído com base na normatividade infraconstitucional (v.g., no Código Tributário Nacional), mas apenas com apoio na própria Constituição Federal, que há de ser entendida e aplicada de acordo com os valores por ela consagrada.

As normas imunizantes limitam e impedem que as normas de tributação atuem, por isso criam situações permanentes de não incidência, que nem mesmo a lei pode anular. É que a imunidade é, em si mesma, um princípio constitucional, que protege os interesses e valores fundamentais da sociedade.

*Como corolário, a Administração Fazendária não pode pretender tributos das categorias imunes, por impossibilidade jurídica de lei válida a respaldar tal pretensão.*¹ (Grifamos)

Desse modo, verifica-se que a norma constitucional que institui a imunidade não pode ser mitigada por lei, muito menos por ato normativo expedido pela autoridade administrativa. É preciso, então, que seja respeitada a limitação do exercício da competência imposta pelo legislador constituinte.

Diante disto, cabe analisar o intuito do constituinte derivado ao instituir a imunidade das receitas de exportação em relação às contribuições sociais. Neste particular, é pertinente citar a justificativa da Proposta nº 277-B/2000, que resultou na Emenda Constitucional nº 33/01:

O dispositivo que desonera as receitas de exportação das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico é bastante pertinente, e até mesmo imprescindível, pois, dada a acirrada concorrência no comércio internacional não se pode admitir qualquer forma de agregação de tributos a bens e serviços exportados.

Verifica-se, portanto, com bastante clareza, que a intenção do legislador constituinte ao introduzir essa norma imunizante foi a de desonerar os produtos brasileiros destinados ao exterior, com o objetivo de torná-los competitivos no mercado internacional.

Diante disto, interpretando-se de forma teleológica a previsão consagrada no § 2º do art. 149 da CF, infere-se que a imunidade consagrada neste dispositivo abrange as receitas decorrentes da comercialização de produtos nacionais com destino ao exterior.

Portanto, não é razoável excluir da abrangência dessa norma imunizante as operações que possuem o fim específico de exportação, como é o caso das vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras cujo destino das mercadorias comercializadas seja unicamente o exterior.

Ressalte-se, inclusive, que nas vezes em que o legislador infraconstitucional se debruçou sobre o tema, sempre conferiu às vendas realizadas para comerciais exportadoras, com o fim específico de exportar, o mesmo tratamento tributário das exportações diretas.

É o que se verifica do Decreto-lei nº 1.248/72, que, em seu art. 3º, é expresso em assegurar ao produtor-vendedor os mesmos *benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação*.

Esta mesma postura também se observa nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que, respectivamente, em seus arts. 5º, III e 6º, III, prevêm a não incidência do PIS e da COFINS sobre *as receitas decorrentes das operações de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação*.

É importante observar que a matriz constitucional da não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de exportação é exatamente a mesma que a das contribuições previdenciárias, qual seja: art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15ª edição, revista e ampliada, até a EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas posteriores modificações. Editora Malheiros. 2011. Pg. 527-528.

Portanto, não haveria razão para o legislador infraconstitucional estabelecer uma sistemática para as contribuições previdenciárias diferente da estabelecida para o PIS e a COFINS, uma vez que se está diante de uma mesma previsão constitucional que possui um único objetivo: desonerar os produtos brasileiros destinados ao exterior das contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico.

Diante deste cenário, entendo que a Receita federal do Brasil extrapolou sua função meramente regulamentadora, ao limitar a abrangência da referida norma imunizante para as operações de exportação direta, no §1º do art. 245 do IN SRP nº 03/2005, vigente à época dos fatos geradores.

Ou seja, se o legislador constituinte estabeleceu, no art. 149 da CF, que as receitas decorrentes de exportação são imunes às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não cabe à autoridade administrativa expedir ato normativo limitando tal imunidade apenas aos casos em que a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

Ademais, restringir a imunidade constitucionalmente prevista às exportações efetuadas diretamente pelo produtor rural ou agroindústria implicaria na limitação do benefício às grandes empresas que possuem estrutura hábil a promover diretamente as suas exportações, deixar de contemplar, portanto, pequenos produtores rurais e agroindústrias que dependem dos serviços de comerciais exportadoras para esse fim. Certamente não foi essa a intenção do constituinte derivado, ao imunizar as receitas decorrentes da exportação das contribuições sociais.

Vale registrar, ainda, que a aplicação da imunidade à Recorrente não implica a sua aplicação em duplicidade, já que a comercial exportadora não recolhe as contribuições previdenciárias devidas com base no faturamento, mas sim considerando a folha de pagamento, de modo que, na prática, a comercial exportadora não se beneficiará desta imunidade em relação ao recolhimento das contribuições sociais por ela devidas.

Assim, entendo que as receitas decorrentes das vendas realizadas às comerciais exportadoras não devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Seguindo este entendimento, tampouco há que se falar na incidência das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT).

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para julgar também IMPROCEDENTE a parte do Auto de Infração que se refere à inclusão das receitas oriundas de exportação indireta, por intermédio de empresa comercial exportadora (levantamento EI1).

É como voto.

Carolina Wanderley Landim