



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.724447/2018-18
ACÓRDÃO	2202-011.602 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGROPECUÁRIA CAVALCA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/10/2016

IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. SOCIEDADE EXPORTADORA. INTERMEDIACÃO.

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. (Tema 674 do STF)

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE.

A imunidade prevista no § 2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e as destinadas à intervenção no domínio econômico, não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 4 de novembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Este processo compreende os Autos de Infração:

a) "Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador", relativo ao lançamento em competências compreendidas entre 01/2014 e 10/2016 da contribuição substitutiva e da contribuição da empresa destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural própria. O montante do crédito tributário, constituído em 16/07/2018, corresponde a R\$ 2.469.784,69 (dois milhões, quatrocentos e sessenta e nove mil, setecentos e oitenta e quatro reais e sessenta e nove centavos);

b) "Contribuição Para Outras Entidades e Fundos", correspondente ao lançamento em competências compreendidas entre 01/2014 e 10/2016 das contribuições destinadas ao SENAR, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural própria, cujo crédito tributário constituído em 16/07/2018 é de R\$ 237.478,79 (duzentos e trinta e sete mil, quatrocentos e setenta e oito reais e setenta e nove centavos).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 22 a 29), o lançamento decorreu da constatação de que o sujeito passivo comercializava produção rural própria com empresas comerciais exportadoras, em operações conhecidas como "exportações indiretas", sem que houvesse recolhimento das contribuições devidas.

Cientificado do lançamento em 02/08/2018 (fl. 78), o sujeito passivo apresentou tempestivamente, em 31/08/2018, a impugnação de fls. 83 a 104.

Em síntese, o sujeito passivo alega que:

a) as contribuições são tributos, devendo sua instituição ou alteração de quaisquer dos seus critérios normativos ser realizada com integral observância ao regime jurídico tributário constitucionalmente prescrito, de modo que os entes federativos e as demais normas no

ordenamento jurídico não podem se distanciar dos termos constitucionalmente estabelecidos no que diz respeito ao sujeito passivo, hipótese de incidência ou à base de cálculo;

b) o artigo 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 é incoerente em relação às prescrições da Constituição Federal, não podendo ser utilizado para fundamentar o lançamento em debate, que deve ser declarado integralmente insubsistente;

c) se as receitas decorrentes da comercialização de sua produção para exportação são elementos constitutivos da base de cálculo das contribuições disciplinadas pelo artigo 25 da Lei nº 8.870/94, e a norma de imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, abrange justamente as receitas de exportação, deve-se compreender que estas também são imunes à dita contribuição;

d) nos termos do artigo 149, § 2º, I, da Constituição Federal, inserido por intermédio da Emenda Constitucional nº 33/2001, que estabeleceu imunidades para as receitas de exportação em relação às contribuições sociais e de intervenção de domínio econômico, as receitas decorrentes de exportação não podem ser objeto de tributação por quaisquer contribuições sociais;

e) a imunidade ora referida não elege os sujeitos exportadores para figurarem como seus beneficiários, mas sim os objetos pecuniários resultantes das atividades voltadas à exportação, consistentes nas respectivas receitas. Ou seja, não importa quem irá realizar os procedimentos relativos à exportação - quer seja a própria empresa que produziu os objetos ou a empresa intermediária - a questão é que o produto é destinado à exportação, e a receita proveniente desta operação é atingida pela norma imunizadora;

f) é inconteste que as normas desoneratórias de atividades exportadoras abrangem tanto as exportações diretas como as indiretas, que é a que realiza com o auxílio de comerciais exportadoras ou *trading companies*;

g) a exportação direta e a exportação indireta são espécies de exportação, diferenciando-se apenas no que concerne ao procedimento, o qual envolve - ou não - a participação de outra empresa, que efetiva a exportação. Tal classificação trata-se apenas de mera distinção quanto à forma pela qual a exportação será instrumentalizada;

h) ao conferir imunidade às receitas decorrentes de exportação, a Constituição Federal não fez referência a qualquer classe, nem mesmo discriminou a espécie de exportação a que se referia, se a direta ou indireta, empregando o termo que conota o gênero (exportação);

i) o ordenamento jurídico vigente imputou às operações de exportação indireta o mesmo tratamento dado às exportações diretas, inclusive no que diz respeito aos benefícios fiscais, como se vê do artigo 1º, parágrafo único, e artigo 3º, do Decreto Lei nº 1.248/72, bem como do artigo 1º, § 1º, da Lei nº 8.402/1992. O Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09) dispõe expressamente no artigo 231 sobre a fruição dos benefícios fiscais nos casos de a exportação ser feita por intermédio de empresa comercial exportadora ou *trading company*, e o

artigo 232 admite, até mesmo, a revenda entre empresas comerciais exportadoras, desde que observado o prazo para remessa das mercadorias ao exterior. O artigo 9º da Lei 10.833/03, dispõe que se a *trading company* não comprovar no prazo legal a efetiva exportação da mercadoria adquirida para este fim, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício. É evidente que está garantido à exportação indireta os mesmos benefícios prescritos para modalidade de exportação direta, dado o fato de que em ambos os casos se realiza a finalidade prevista pelo artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal: destinação de bens e serviços ao exterior;

j) o que se preconiza, para fins de fruição dessa imunidade tributária, é a finalidade da operação realizada com o produto, mercadoria ou serviços, qual seja, destiná-lo para local fora do território nacional. Portanto, comprovado o cumprimento deste requisito – destinação para local diverso do território nacional – são inexigíveis quaisquer contribuições que tenham por base de cálculo a receita decorrente da exportação.

O sujeito passivo apresenta entendimentos jurisprudenciais para corroborar seu entendimento.

Ao final, requer o impugnante:

a) a improcedência dos lançamentos, dada a previsão da norma constitucional do artigo 149, § 2º, inciso I, cuja supremacia do referido ordenamento se sobrepõe às disposições do artigo 170 da IN RFB nº 971/2009;

b) a improcedência dos lançamentos, ante a não incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação, que está prevista na norma superior, qual seja, o artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, da CF;

c) a improcedência dos lançamentos, uma vez que o artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, da CF, tem por objetivo a desoneração das exportações (gênero), sem qualquer distinção quanto às espécies (direta e indireta);

d) a improcedência dos lançamentos, haja vista a equiparação para fins tributários entre as exportações diretas e indiretas, realizadas mediante *trading company* ou comercial exportadoras no sistema brasileiro.

A 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/10/2016

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de lei, decreto ou ato normativo em vigor.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/10/2016

COMERCIALIZAÇÃO COM EMPRESA CONSTITUÍDA E EM FUNCIONAMENTO NO PAÍS. COMÉRCIO INTERNO.

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/10/2016

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SENAR. INEXISTÊNCIA DE IMUNIDADE.

A contribuição destinada ao SENAR classifica-se como contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, não sendo alcançada pela imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal, que se refere expressamente às contribuições sociais e às contribuições de intervenção no domínio econômico.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não satisfeito com o resultado do Acórdão 10-63.650 da 6ª Turma da DRJ/POA, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário, devolvendo a este colegiado a apreciação de sua irresignação.

Em 29.10.2025 foi recepcionada a juntada dos documentos de fls. 147 a 150, com a finalidade específica de habilitação do patrono Luiz Gustavo Siano, OAB/PR 97.508, realizar a sustentação oral neste processo.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

Admissibilidade do Recurso Voluntário

O sujeito passivo tomou conhecimento do Acórdão nº 10-63.650 por meio de seu Domicílio Tributário Eletrônico na data de 14/01/2019, interpondo o competente Recurso Voluntário por meio de solicitação de juntada ao processo datada de 08/02/2019, assinada pelo seu procurador o Sr. Márcio Rodrigo Frizzo, conforme documento de representação contido às fls. 105/106. Nestes termos, sendo tempestivo o Recurso Voluntário e presentes os demais requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Matéria Conhecida

Em apertada síntese, alega o recorrente que a norma prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da CF/88, lhe garante a imunidade às contribuições sociais incidente sobre a receita da comercialização da produção rural destinadas ao exterior, ainda que realizadas por intermédio de sociedades comerciais exportadoras ou *trading companies*, questionando a aplicabilidade do §§ 1º e 2º do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que condicionava o benefício a operações comerciais realizadas diretamente com adquirente residente no exterior.

Assim sendo, considerando que diversamente do que foi alegado pelo recorrente, uma parcela do lançamento teve origem em operações tipicamente internas, conforme pode ser observado da planilha de fls. 51 a 70, preclusa qualquer manifestação quanto a incidência sobre as contribuições sociais devidas em decorrência da comercialização de produtos rurais no mercado interno.

Ademais, embora tenha idêntica base de cálculo das contribuições sociais, os valores lançados no Auto de Infração para o lançamento do SENAR, por se tratar de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, é patente a inaplicabilidade do § 2º do artigo 149 da CF/88, restrita às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Esta matéria não se encontra em discussão no Recurso Voluntário.

Nestes termos, está delimitado o alcance do Recurso Voluntário que desenvolve sua tese defensiva exclusivamente sobre os aspectos legais da imunidade das contribuições sociais substitutivas incidentes sobre a receita da produção rural comercializada com o exterior por intermédio de comercial exportadora ou *trading company*, inexistindo qualquer questionamento quanto aos valores das bases de cálculo adotadas pela autoridade lançadora, mas tão somente, a incidência da contribuição social sobre estas bases.

Mérito

Aos membros das turmas de julgamento do CARF é vedado afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei, decreto, ou mesmo normas complementares, nos termos do artigo 98 do seu Regimento Interno. Me refiro, especificamente aos §§ 1º e 2º do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que condicionava a imunidade da contribuição incidente sobre a receita bruta a operações realizadas diretamente com o exportador, residente no exterior.

Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior. [Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1975, de 8 de setembro de 2020]

§ 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. [Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1975, de 8 de setembro de 2020]

§ 3º O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

No entanto, a matéria questionada foi apreciada em sede de repercussão geral no Tema 674 do STF que assim restou consolidado:

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.

O entendimento da nossa Corte Constitucional no paradigma RE nº 759244, antes mesmo do seu trânsito em julgado na data de 9 de novembro de 2020, gerou efeitos imediatos nos §§ 1º e 2º do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, cuja exigência de exportação direta foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.975, de 8 de setembro de 2020, não mais sendo exigível na legislação superveniente. Nestes termos, considerando a repercussão geral do tema, este deve ser aplicado (art. 98, Parágrafo Único, II, alínea “b”, do RICARF).

Em seu voto condutor, o Ministro Edson Fachin na análise da repercussão geral do tema, abordou a desoneração da tributação na cadeia produtiva exportadora do ponto de vista econômico, mas também o regime jurídico da imunidade tributária com previsão no art. 149, § 2º, I, da Constituição da República, que não pode ser tolhido por normas regulamentares da administração tributária.

[...]

“Logo, ao restringir a aplicabilidade da norma contida no art. 149, § 2º, I, da Constituição da República, retirando as exportações indiretas efetuadas pelas pessoas jurídicas comerciantes do setor agropecuário do alcance da desoneração, o Poder Público atentou contra a finalidade da competência negativa constitucionalmente prevista, reduzindo a eficácia do comando normativo.

Por possuir a interpretação do conceito de receita absoluta independência à atuação do legislador ordinário, e com maior razão do poder regulamentar da administração tributária, constata-se que não poderia a instrução normativa ter disposto que “[a] receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.”

[...]

“Igualmente, para efeitos de repercussão geral, adota-se neste voto e propõe-se para deliberação colegiada a constar no acórdão a seguinte tese de julgamento: “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.””

Sem maiores delongas, o Tema 674 do STF concluiu que os §§ 1º e 2º do artigo 170 da Instrução Normativa RFB 971/2009, exorbitaram da sua função regulamentar, impondo restrições indevidas à imunidade conferida pela norma constitucional. Portanto, tem razão o recorrente em suas alegações, as quais foram julgadas favoravelmente a sua tese em sede de repercussão geral, como já anteriormente apreciado pela Câmara Superior no Acórdão 9202-009.386, de 24/02/2021.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE.

A norma imunizante descrita 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 (trading companies).

Acórdão 9202-009.386 – Processo nº 10480.724177/2015-98

Importante ressaltar que não está em discussão a condição de *trading company* ou de comercial exportadora da empresa intermediária. Tal questão sequer foi aventada pela autoridade lançadora que fundamentou toda a acusação na realização de operações de exportação por intermédio de empresa domiciliada no país, desconsiderando a destinação a que se sujeitaria o produto comercializado, conforme relatório fiscal.

3.12. Deve ser ressaltado que a Auditoria, pela análise das notas fiscais, constatou que os registros das receitas na conta contábil "VENDA DE MERCADORIA FUTURA EXPORTAÇÃO" foram efetivados com "comerciais exportadoras", em operações conhecidas como "exportações indiretas". Neste auto-de-infração foram apuradas as "contribuições" oriundas das operações de vendas a essas "comerciais exportadoras".

3.13. As "exportações indiretas" não estão amparadas pela imunidade do art. 149, §2º, I da Constituição Federal, pois veja-se o disposto no art. 170, §1º da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Por fim, e não menos importante, cabe ressaltar que inobstante o recorrente não se insurgir contra a contribuição devida ao SENAR, ela não está sujeita a imunidade constitucional prevista no § 2º do artigo 149, da Constituição Federal, restritas às contribuições sociais e as de

intervenção no domínio econômico, assim como já apreciado pela Câmara Superior em recente decisão:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A contribuição ao SENAR possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, razão pela qual não lhe pode ser estendida a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

Número da decisão: 9202-011.314 – Processo nº 10480.721076/2019-99

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, e no seu mérito, dar-lhe provimento para excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias decorrentes da comercialização da produção rural da pessoa jurídica e aquela sobre o grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as receitas de exportação realizadas por intermédio de empresa comercial exportadora domiciliada no país.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva