



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.002195/2010-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.668 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrente CITRI AGROINDUSTRIAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/04/2009

GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES. INFRAÇÃO.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar a GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições destinadas à Seguridade Social.

MULTA MAIS BENIGNA. MOMENTO DA APURAÇÃO - Nos termos da Portaria PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, o cálculo da multa mais benéfica para as infrações com fatos geradores até 04/12/2008, observada a regra do artigo 106, II, c, do CTN, deve ser procedido no momento do pagamento ou do parcelamento do débito ou, caso não sejam efetuados, no momento do ajuizamento da execução fiscal pela PGFN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Joao Mauricio Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Joao Mauricio Vital, Mauricio Dalri Timm do Valle, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se do Auto de Infração de obrigação acessória no valor de R\$136.846,63, consolidado em 12/05/2010, data do lançamento, lavrado em face da empresa acima identificada em razão de apresentação de Guias . de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 06/2005 a 08/2005, 07/2007 a 12/2007 e 07/2008 a 11/2008.

Esclarece a autoridade lançadora, em síntese, que

as contribuições não declaradas referem-se à parte patronal no percentual de 2,5% e à parte destinada ao custeio das prestações decorrentes do grau de incidência de incapacidade laborativa proveniente dos riscos ambientais do trabalho no percentual de 0,1 %, devidas pela notificada que, na condição de agroindústria, tem as contribuições previstas no artigo 22, I e II, da Lei 8.212, substituídas pela contribuição incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

a empresa autuada não declarou em GFIPs — Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, no campo "Comercialização da Produção — PJ", o valor resultante da comercialização de sua produção com a empresa Sucocítrico Cutrale Ltda, sobre o qual incidiriam as contribuições acima mencionadas, e também não recolheu as correspondentes contribuições, que foram objeto de outro Auto de Infração, lavrado na mesma ação fiscal sob número 37.271.385-8, em 12/05/2010 (objeto do processo 10950.002193/2010- 38, ao qual o presente processo encontra-se apensado);

a autuada comercializou sua produção tanto para o mercado interno, quanto para o mercado externo;

no mercado interno, as vendas foram procedidas quase que exclusivamente para a Sucocítrico Cutrale Ltda, empresa domiciliada no Brasil, que além de produzir e exportar o seu próprio produto (suco de laranja) também adquire produtos de terceiros, para exportação;

o fato de a Sucocítrico Cutrale Ltda exportar os produtos adquiridos não isenta a autuada de efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas sobre o valor bruto das notas fiscais de venda;

como evidência de que a comercialização para a Sucocítrico Cutrale Ltda é efetuada no mercado interno, nos livros diários da empresa Citri Agroindustrial S/A tais vendas encontram-se contabilizadas na conta 3.1.01.01.00001 - Venda de Produtos Mercado Interno, enquanto que as vendas que têm como destinatários adquirentes domiciliados no exterior são lançadas na contabilidade na conta 3.1.01.01.00002 - Venda de Produtos Mercado Externo. ;

foi observado o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inc. II, c) para as competências até 11/2008, efetuando-se o comparativo entre a multa atual c a constante na legislação anterior, aplicando-se, competência por competência, aquela que resultou mais benéfica para o autuado

No prazo regulamentar o sujeito passivo adentrou com impugnação ao lançamento, onde menciona doutrina e alega, em síntese, que:

- ficou caracterizado no procedimento fiscal que a produção da impugnante era comercializada com a empresa Sucocítrico Cutrale Ltda, empresa essa que, apesar de ser sediada no Brasil, adquire produtos de terceiros para exportação;

- todos os produtos comercializados pela impugnante, que deram origem à autuação, o foram com destino à exportação, conforme demonstrado nos documentos que anexou à peça de defesa;

- embora a Secretaria da Receita Federal só admita como receita de exportação a comercialização efetuada diretamente com adquirente sediado no exterior, não é esta a compreensão dada pelo ordenamento jurídico nacional;

- o artigo 22-A, I e II, da Lei 8212/91, é inconstitucional por violar os artigos 195, I, "a", §§ 4º e 8º e artigo 154, I, da Constituição Federal, vez que:

ao criar um regime diferenciado para as agroindústrias, determinando o recolhimento de contribuições sociais previdenciárias sobre o valor da receita bruta proveniente da produção rural, utilizou a mesma base impositiva de contribuição já existente, no caso, o COFINS (receita ou faturamento);

viola a base de cálculo restrita à folha de salários (art. 195, I, "a" da CF), sem o amparo da Emenda Constitucional 42/2003, somente promulgada em 19/12/2003, a qual, apesar de haver admitido a substituição gradual das contribuições incidentes sobre a folha de salários por novas contribuições sobre a receita e o faturamento, somente se aplica a partir de sua vigência, não atingindo a Lei 10256/2001, anterior à edição da citada Emenda Constitucional;

trata-se de contribuição nova, não introduzida por meio de lei complementar (art. 154, I e art. 195, § 4º da CF) e sim por lei ordinária;

para ter como base impositiva o resultado da comercialização, o sujeito passivo deve ser o produtor rural pessoa física (art. 195, § 8º da CF) e não a agroindústria;

o artigo 170, da IN RFB 971/2009 é inconstitucional, por violar a imunidade constitucional da exportação prevista no artigo 149, da CF, e o princípio da igualdade previsto no artigo 150, II, e artigo 5º, caput, da Carta Magna, vez que:

a comercialização da produção diretamente com adquirente sediado no exterior e a efetuada através de empresa sediada no Brasil são, em verdade, o mesmo fenômeno, a exportação, não deixando a Constituição margem à distinção pretendida pela mencionada Instrução Normativa;

ao falar genericamente em exportação o legislador não fez discriminação entre a exportação direta e a indireta, assim, se a mercadoria for para o mercado externo, mesmo que por intermediação de empresa exportadora sediada no Brasil, houve exportação, sendo que o fato de a empresa autuada lançar contabilmente a comercialização para empresa adquirente do mercado interno de forma diferente da comercialização com as situadas no exterior não desnaturaliza a operação de

exportação, pois a empresa adquirente sediada no Brasil exportava os produtos, como comprovado pelos documentos anexados à peça de defesa, sendo uma mera questão formal contábil;

a imunidade é objetiva e regulada pelo destino do produto. Assim, se o produto foi para o exterior, o fenômeno ocorrido foi o de exportação e não a venda no mercado interno;

o Decreto-Lei 1248/72, hierarquicamente superior à JN 971, equipara a exportação direta com a indireta;

não se pode distinguir a importação direta da indireta, pois são ambas exportação, sendo que a distinção fere o princípio da igualdade, agride a proteção à exportação e penaliza as pequenas e médias agroindústrias que não têm escala ou experiência em comércio internacional;

- o artigo 170, §§ 1º e 2º da IN RFB 971/2009, que não é lei, é inconstitucional, também, por violar o princípio da legalidade e tipicidade previstos nos artigos 5º, II e 150,1, da CF, pois:

a disposição constitucional não pode ser aHerada por lei ordinária, muito menos por instrução normativa do INSS, e sim apenas por meio de Emenda Constitucional;

a distinção nela estabelecida acaba por excluir a própria hipótese de imunidade prevista na Carta Magna;

além de violar a hierarquia normativa e afrontar a imunidade constitucional, implica em tributar às avessas e sem lei fato que é imune, a exportação, seja ela direta ou indireta;

afronta o princípio da legalidade e o próprio Estado de Direito, pois só a lei pode compelir as pessoas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, não sendo a IN instrumento adequado para dispor sobre a questão.

Anexou à peça de defesa, por cópia, os documentos de folhas 391 a 673 e requereu a desconstituição do crédito, bem como afirmou que, sendo imune a obrigação tributária principal, são indevidos também os correspondentes juros de mora e multa.

A DRJ Curitiba, na análise da impugnação, manifesta o seu entendimento no sentido de que:

I - Alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade

Em sua peça de defesa a impugnante relata diversas hipóteses nas quais, no seu entendimento, verifica-se a ocorrência de inconstitucionalidade e ilegalidade de leis e atos normativos vigentes em nosso ordenamento jurídico.

Sobre o assunto, esclarece-se que as alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade constantes na impugnação não podem ser apreciadas no presente julgamento, visto que é vedado à autoridade julgadora, em sede de processo administrativo fiscal, afastar a aplicação, por inconstitucionalidade, de lei, decreto ou ato normativo em vigor, como se pode observar pelo que dispõe o artigo 26-A do Decreto nº 70.235.

Cumpra esclarecer que a administração pública deve observar o princípio da estrita legalidade, sendo que as leis e atos normativos nascem com a presunção de constitucionalidade e legalidade, que só pode ser elidida pelo Poder Judiciário, conforme a competência determinada pela Carta Magna.

Inovado o sistema jurídico com uma norma emanada do órgão competente, ela passa a pertencer ao sistema, cabendo à autoridade administrativa tão somente velar pelo seu fiel cumprimento até que seja expurgada do mundo jurídico por uma outra superveniente, ou por declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, a norma cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada, surtirá efeito enquanto vigente e será obrigatoriamente cumprida pela administração por força do ato administrativo vinculado, pois ao agente público, por estar atrelado ao princípio da legalidade, resta o dever de seguir e de aplicar os mandamentos impostos normativamente, não podendo deles se afastar, sob pena de ser responsabilizado por esse ato.

A apuração e o lançamento dos créditos exigidos no Auto de Infração em apreço têm sua origem respaldada em diplomas legais vigentes à época dos fatos geradores, os quais têm aplicação plena. Os dispositivos legais que fundamentaram o lançamento efetuado estão informados no relatório "Fundamentos Legais do Débito - FLD", às fls. 14 a 15, sendo que os fatos verificados no procedimento fiscal foram narrados pela fiscalização no Relatório Fiscal - REF1SC, às fls. 22 a 39.

Desse modo, afasta-se da esfera administrativa quaisquer manifestações quanto a questões que contraponham estipulações constitucionais com normas legais vigentes, pois esta competência é reservada ao Poder Judiciário.

II - Agroindústria. Operações no mercado interno

Contesta a autuada a incidência de contribuições previdenciárias sobre mercadorias comercializadas no mercado interno e destinadas à exportação pela empresa adquirente, por entender que a operação estaria alcançada pela imunidade prevista na Carta Magna, não havendo, por conseguinte, razões para se negar à defendente os benefícios da imunidade concedida pelo texto constitucional.

Sem razão a impugnante não cabendo deferir seu pleito de insubsistência do Auto de Infração em apreço.

A Lei nº 8.212, em seu artigo 22A estabelece as contribuições devidas pelas agroindústrias para a Seguridade Social.

No mesmo sentido, o Decreto nº 4.032, acrescentou o artigo 201-A ao RPS - Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3048/1999.

A imunidade, como norma de exceção, não pode ter seu alcance ampliado para além do que o legislador efetivamente inseriu no texto constitucional.

Ao contrário do que supõe a impugnante, tanto as normas que concedem isenção, quanto as que estabelecem imunidade tributária, estão sujeitas à regra de

hermenêutica que determina a interpretação restritiva das normas que estabelecem exceções.

Conforme disposição expressa do CTN, artigo 111, as normas que versam sobre imunidade são interpretadas literalmente, o que vale dizer, de forma restrita.

O dispositivo constitucional acima citado abrange as receitas decorrentes de exportação, mas não estende tal benefício às operações no mercado interno, ainda que essas operações se deem com o fim específico de exportação pela empresa adquirente.

Se a intenção do constituinte fosse, como quer a defendente, a de estender a imunidade também às receitas provenientes de vendas realizadas no mercado interno para empresas exportadoras sediadas no Brasil, certamente assim o teria dito.

Não há, pois, lei específica prevendo a isenção ou a imunidade de contribuições sociais devidas à Seguridade Social quando a produção rural destinada à exportação não seja comercializada diretamente com o adquirente situado no exterior, tampouco a imunidade constitucional aventada abrange tais fatos.

Em suma, o benefício não se estende às operações de compra e venda no mercado interno, com a imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação não alcançando as operações antecedentes ou intermediárias à exportação, pois as receitas obtidas pelo produtor rural ao comercializar sua produção com empresas comerciais exportadoras brasileiras têm natureza de receita proveniente do comércio interno, não havendo que se falar, ainda, em exportação.

A legislação previdenciária, em consonância com os limites estabelecidos no texto constitucional, dispõe sobre a imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Carta Magna, registrando que não ocorre a incidência de tributação exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com o adquirente domiciliado no exterior. As instruções normativas neste sentido não representam qualquer inovação à ordem jurídica vigente, apenas explicitam o conteúdo do texto constitucional.

Assim sendo, a Instrução Normativa RFB Nº 971, em seu artigo 170, repete o que já era previsto no artigo 245, 1º e 2º, da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005.

Pelos dispositivos legais acima transcritos, tem-se que não incidem contribuições previdenciárias sobre as receitas decorrentes de exportação quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior, incidindo tais contribuições sobre a receita decorrente da comercialização da produção com empresa constituída e em funcionamento no País, independentemente da destinação que esta dará ao produto, por ser considerada como operação realizada no mercado interno e não exportação.

Resta indubitoso que, no caso em apreço, a comercialização não ocorreu diretamente com o adquirente domiciliado no exterior, situação esta inclusive admitida pela própria empresa autuada na impugnação por ela apresentada.

Destarte, agiu bem a fiscalização ao considerar como base de cálculo do tributo lançado as receitas provenientes de operações de comercialização efetuadas com

empresas sediadas no Brasil, independente do destino final dado aos produtos pelas empresas adquirentes.

III- Multa menos severa em face da Medida Provisória 44912008, convertida na Lei 11.941, de 2009.

O Auditor Fiscal informou que foi observado o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inc. II, c) para as competências até 11/2008, efetuando-se o comparativo entre a multa atual e a constante na legislação anterior, resultando como mais benéfica para o autuado, nas competências 09/2005 a 11/2005 e 01/2008, a aplicação, no Auto de Infração de obrigações principais, da multa de ofício de 75% referida no artigo 35-A da Lei 8212/91, na redação dada pela MP 449, de 04/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, combinado com o artigo 44, I, da Lei 9430/96. Já nas competências 06/2005 a 08/2005, 07/2007 a 12/2007 e 07/2008 a 11/2008, resultou menos onerosa a aplicação, no Auto de Infração de obrigações principais, da multa de mora de 24% prevista na legislação anterior (artigo 32, § 5º da Lei 8212/91, acrescido pela Lei 9528/1997), com a lavratura concomitante deste Auto de Infração de obrigações acessórias.

Embora a impugnante não se manifeste quanto ao tema, cabe esclarecer que nos termos da Portaria PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, o cálculo da multa mais benéfica, para as competências anteriores à edição da MP 449/2008, resultante da comparação das multas impostas pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores com a penalidade imposta pela legislação superveniente, deve ser procedido no momento do pagamento ou do parcelamento, ou, caso não sejam efetuados, no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN):

Portanto, revisão do cálculo do valor da multa aplicada deverá ser procedida oportunamente pelo setor próprio da circunscrição da impugnante, no momento do pagamento, do parcelamento ou do ajuizamento do crédito, emitindo-se, se for o caso, o adequado ato decorrente da revisão de ofício.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário exigido

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, aduzindo o seu direito a não recolher as contribuições.

Voto

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Como vimos, a discussão reside na incidência ou não de contribuição acerca da exportação indireta.

No que diz respeito à aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação intermediada por empresas comerciais exportadoras, denominadas trading companies, a despeito dos debates que têm sido empreendidos na esfera administrativa, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou sobre o tema.

A Corte, em decisão unânime, considerou que a exportação indireta, realizada por meio de trading companies, não está sujeita à incidência de contribuições sociais. A matéria foi discutida no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 4735 e do Recurso Extraordinário – RE 759244/São Paulo (Tema 674), tendo prevalecido a tese de que “A norma imunizante contida no inciso I do parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação, caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária”.

Nos termos do RE 759.244/SP, com repercussão geral reconhecida, o STF considerou inconstitucionais os §§ 1º e 2º, dos arts. 245 da Instrução Normativa SRP nº 3/2005 e 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, dispositivos que davam suporte a lançamentos de contribuições previdenciárias em casos de exportações indiretas efetuadas com a intermediação de comerciais exportadoras. Senão vejamos

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.

De outra parte, o § 2º do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF,

prescreve que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF em matéria infraconstitucional deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. In verbis

Art. 62.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Em virtude disso, entendo que as razões recursais de mérito da Recorrente merecem acolhida.

Quanto aos argumentos de inconstitucionalidade , não os conheço por não ser competência desse colegiado.

Quanto à análise das multas e juros, restam prejudicadas em razão da conclusão pelo provimento do mérito.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal