



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

Processo nº 11020.721683/2011-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.063 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente MADEZATTI S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/04/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOR RURAL. 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.

SENAR. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOR RURAL. VENDA COMERCIAL EXPORTADORA. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento as contribuições apuradas no Auto de Infração cadastrado sob o DEBCAD 37.245.120-9. Vencidos os conselheiros Elias Sampaio Freire e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que negaram provimento ao recurso. Ausente momentaneamente o conselheiro Igor Araújo Soares.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Carolina Wanderley Landim - Relatora

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado às fls. 261-267 contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS), às fls. 243-248, que julgou parcialmente procedente os lançamentos fiscais constantes dos Autos de Infração cadastrados sob os DEBCAD's n.ºs 37.245.120-9 e 37.302.413-4, os quais exigem, no período compreendido entre 01/07/2006 a 30/04/2009, respectivamente:

- contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, incidentes sobre o valor da receita bruta decorrente da comercialização da produção rural, inclusive ao SAT/RAT; e
- contribuições destinadas ao SENAR (terceiros), calculadas também sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 21-37), ficou constatado que a então Autuada deixou de recolher as contribuições previdenciárias e as destinadas ao SENAR sobre as receitas provenientes da comercialização da produção rural para empresa comercial exportadora, lançadas a título de “vendas equiparadas exportação”.

Considerando que as contribuições sociais não incidiriam apenas nos casos em que a produção é comercializada diretamente com o exterior, a Fiscalização concluiu que os valores percebidos com as vendas realizadas à comercial exportadora deveriam ser incluídos na base de cálculo das contribuições, razão pela qual lavrou os Autos de Infração.

Ao lançarem a multa devida, os Auditores Fiscais efetuaram quadro comparativo das penalidades previstas na legislação vigente à época do fato gerador e as comparou às penalidades previstas na legislação atual (pós alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei n. 11.941), diante do concluíram pela aplicação às contribuições devidas ao SENAR da multa de mora, correspondente a 24% da contribuição apurada, e, em relação às contribuições previdenciárias, aplicaram retroativamente a multa de ofício de 75% prevista no artigo 35-A da Lei n. 8.212/1991, por entender ser tal penalidade mais benéfica do que a devida de acordo com a época da ocorrência dos fatos geradores.

Em 20/05/2011, a Autuada tomou ciência dos Autos de Infração e, em seguida, apresentou impugnação alegando, em síntese, que:

- os montantes incluídos na base de cálculo pela fiscalização são advindos de exportação de produção rural via comercial exportadora;
- os art. 1º e 3º, ambos do Decreto-Lei 1.248/72, determinam que é assegurado ao produtor-vendedor os benefícios fiscais concedidos por lei à exportação, desde que as operações decorrentes de venda à comercial exportadora sejam exclusivamente destinadas à exportação e saiam do estabelecimento da vendedora para embarque ou para depósito de responsabilidade da comercial exportadora;

- o art. 149 da CF prevê que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico – como, por exemplo, a contribuição ao SENAR – não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação;
- o art. 252 da IN nº 100/2003 estabelece que não incidem contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos rurais, cuja comercialização ocorra a partir de 12/12/2001;
- o art. 245 da IN nº 03/2005 é inconstitucional por limitar a imunidade das receitas oriundas da exportação àquelas percebidas com a comercialização direta com o adquirente no exterior;
- a impossibilidade de imposição de obrigação principal (contribuições previdenciárias) através de instrução normativa, diante da necessária observância aos arts. 149, §2º, I e 150, I da CF;
- a incorreção na imposição da multa, uma vez que as receitas advindas da exportação não estão sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias e para o SENAR, bem como, antes da vigência da IN nº 880/08, não havia regulamentação que determinasse a declaração em GFIP, a qual poderia, portanto, ser feita de modo manual;
- por fim, requereu o abatimento dos valores incluídos na base de cálculo referente ao mês de 11/2007, referentes às devoluções efetuadas neste mês.

Instada a manifestar-se acerca da matéria, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre julgou parcialmente procedente a autuação, apenas para afastar as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores relativos às devoluções efetuadas na competência de 11/2007, nos termos do acórdão abaixo ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/04/2009

Auto de Infração Debcad nº 37.245.1209

IMUNIDADE. EXPORTAÇÃO INDIRETA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

A receita de exportação é própria da empresa exportadora, de forma que a imunidade, prevista para essa situação, não se estende ao comércio interno, ainda que as operações se dêem com o fim específico de exportação.

A Instrução Normativa MPS/SRP 03/2005 apenas explicita o conteúdo do texto constitucional. Não representa qualquer inovação à ordem jurídica vigente.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/04/2009

Auto de Infração Debcad nº 37.302.4134

IMUNIDADE. EXPORTAÇÃO INDIRETA. SENAR

A contribuição destinada ao SENAR classifica-se como contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir, pela sua natureza, que não está ao alcance da imunidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada com a decisão acima, a Recorrente interpôs recurso voluntário às fls.261-267, rebatendo a decisão proferida pela DRJ com base nos argumentos já trazidos na impugnação ao lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Carolina Wanderley Landim, Relatora

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

A discussão travada nos presentes autos gira em torno da obrigatoriedade de inclusão das receitas decorrentes da exportação, através de transação com comercial exportadora, na base de cálculo das contribuições previdenciárias (incluindo o adicional em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho) e das contribuições destinadas ao SENAR.

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

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 constitucional 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 seu art. 149, o Poder Executivo, 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 teor do §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:

EMENTA 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 o trecho abaixo transcrito do Parecer do Relator Deputado Basílio Villani da Comissão Especial destinada a apreciar a Proposta de Emenda à Constituição nº 277-A/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.²

Verifica-se, portanto, com bastante clareza, que a intenção do legislador constituinte ao introduzir essa norma imunizante foi 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*.

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 ulteriores modificações. Editora Malheiros. 2011. Pg. 527-528.

² Ítem 11 do Voto do Relator Basílio Villani. Link: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=24437&filename=Tramitacao-PEC+227/2000

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.

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 o Poder Executivo extrapolou sua função meramente regulamentadora, ao limitar a abrangência da referida norma imunizante para as operações de exportação direta, no §1º do art. 245 da 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, no caso em análise, é preciso ser ressaltado que a Recorrente é produtora rural, de modo que a comercialização direta com adquirente domiciliado no exterior é muitas vezes inviável, tornando-se necessária a participação da comercial exportadora para efetivar esta transação.

Entender de modo diverso seria o mesmo que negar a diversos pequenos produtores rurais o direito ao benefício da imunidade constitucionalmente garantido. Isso porque, estes produtores, em regra, auferem receitas decorrentes de exportação por intermédio da operação com a comercial exportadora, que atua nesta transação comercial justamente para torná-la viável, já que a exportação direta costuma ser realizada apenas por pessoas jurídicas de maior porte financeiro e/ou administrativo.

Da análise da documentação anexada aos autos, verifica-se que as notas fiscais de vendas das mercadorias contêm algumas especificidades, uma vez que na própria descrição da “NATUREZA DA OPERAÇÃO” consta a “REMESSA DE PROD. DE ESTABELEC. COM FIM ESPEC. EXPORT.” Este é mais um motivo para que seja assegurado ao produtor rural o direito à imunidade, nos termos do art. 149 da CF, já que a receita, por ele auferida, teve por finalidade a exportação.

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 com base na 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.

Diante do exposto, 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).

No entanto, em relação à contribuição ao SENAR, o mesmo entendimento não deve ser aplicado, conforme passo a demonstrar.

É assente na doutrina e na jurisprudência que a contribuição ao SENAR possui a natureza jurídica de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, pois se destina a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, que é o produtor rural, sendo exigida de contribuintes vinculados a este setor e a arrecadação é destinada a ações de formação profissional rural e promoção social de trabalhadores e produtores rurais.

Tendo, portanto, a natureza de contribuições de interesse das categorias profissionais, a contribuição ao SENAR não está incluída na regra de imunidade prevista no inciso I §2º art. 149 da Constituição.

Conforme transcrito em linhas acima, o referido artigo prevê em seu *caput* que “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas”.

Como se vê, existem três tipos de contribuições previstas no art. 149 da Constituição, quais sejam: (i) contribuições sociais; (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico; e (iii) contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Entretanto, no §2º, inciso I, apenas encontra-se prevista a imunidade das receitas de exportação em relação às “contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico”.

Logo, resta claro que a imunidade prevista em relação às receitas decorrentes da exportação não abrange as contribuições de interesse de categoria profissionais ou econômicas.

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para julgar totalmente IMPROCEDENTE o Auto de Infração cadastrado sob o DEBCAD nº 37.245.120-9 e PROCEDENTE o Auto de Infração cadastrado sob o DEBCAD n. 37.302.413-4.

É como voto.

Carolina Wanderley Landim.