



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

Processo nº 13116.721914/2014-66
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.687 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA.
Recorrente GOIÁS VERDE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2010, 2011

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONFIGURAÇÃO AGROINDÚSTRIA.

Para que seja afastado o enquadramento da empresa como agroindústria, é necessário demonstrar que ela não industrializa a sua própria produção, pois caso industrialize apenas produção adquirida de terceiros, deve ser enquadrada como uma indústria. Demonstrada a prática de industrialização de produção própria, é de rigor a sua classificada como agroindústria, e a cobrança das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta, nos moldes previstos no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991.

AGROINDÚSTRIA. PRÁTICA DE OUTRAS ATIVIDADE AUTÔNOMAS. IRRELEVÂNCIA.

A contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, incidente sobre a receita bruta de comercialização da produção, engloba também o valor oriundo da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

Não se pode confundir os efeitos jurídicos de uma Pessoa Jurídica produtora rural praticar atividade autônoma com o caso desta mesma atividade ser praticada por uma agroindústria, já que a legislação é expressa ao determinar que a prática de atividades autônomas não influencia no regime de apuração das contribuições previdenciárias das agroindústrias.

Ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, a contribuição previdenciária incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. VENDA A EMPRESA EXPORTADORA.

A receita decorrente da venda de bens a "*trading companies*" tem origem no mercado interno e, conseqüentemente, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção, não sendo alcançada pela norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da CF.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. AGROINDÚSTRIAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. ICMS SUBSTITUIÇÃO.

A contribuição para a seguridade social das agroindústrias prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, incide sobre a receita bruta, que é integrada pelo ICMS. Contudo, o mesmo entendimento não se aplica no caso de ICMS destacado na condição de substituto tributário (ICMS-ST).

O valor destacado na nota de venda como ICMS-ST é um reembolso pago pelo comprador (substituído) pelo recolhimento do tributo efetuado antecipadamente pelo vendedor (substituto). Assim, referidos valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo.

Desta forma, o ICMS-ST não pode ser considerado receita da empresa vendedora (substituta), não sendo, portanto, base de incidência das contribuições previdenciárias calculadas sobre a receita bruta.

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. NÃO IMUNIDADE.

A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR, com base de cálculo prevista pelo art. 22A, da Lei n.º 8.212, de 1991 é de contribuição de interesse de categorias econômicas. Assim, inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a exclusão, da base de cálculo do tributo lançado, dos valores relativos às devoluções de vendas (ou vendas canceladas) comprovadas pela recorrente e do ICMS destacado na condição de substituto tributário. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator, Douglas Kakazu Kushiya e Marcelo Milton da Silva Risso, que deram provimento parcial em maior extensão, para afastar o lançamento sob todas as receitas provenientes de comercialização para Trading Companies. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 758/831, interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, de fls. 731/742, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário consubstanciado no lançamento de Contribuições Previdenciárias de fls. 178/207 (DEBCAD 51.009.401-5) e fls. 208/236 (DEBCAD 51.054.410-0), lavrados em 16/10/2014, relativo às competências de 01/2010 a 12/2011, com ciência da RECORRENTE 29/10/2014, conforme AR de fl. 362.

Foram lavrados dois autos de infração (ambos objeto do presente processo), quais sejam:

- (i) DEBCAD 51.009.401-5, relativo a contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização do produtor rural agroindústria, prevista nos artigos 22-A, I e II da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 10.256/2001, incidente na alíquota de 2,5% bem como a alíquota RAT de 0,1% (ajustada pelo FAP), objeto do Levantamento 01 – RB COMERCIALIZAÇÃO PRODUÇÃO; no valor global histórico de R\$ 52.845.968,82, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%; e
- (ii) DEBCAD 51.054.410-0 (Terceiros), relativo à contribuição ao SENAR, na alíquota de 0,25%, conforme art. 22-A, §5º, da Lei 8.212/91, incidente sobre os mesmos fatos geradores objeto de Levantamento 01 – RB COMERCIALIZAÇÃO PRODUÇÃO no DEBCAD 51.009.401-5, no valor total de R\$ 5.028.706,60, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e a correspondente multa de ofício no percentual de 75% .

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 237/240), “a contribuinte, nos períodos fiscalizados, se enquadrava como agroindústria, pois desenvolvia atividades de produção rural e industrialização de produção própria e adquirida de terceiros, como se depreende do Contrato Social e alterações, e da Resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal (folhas nos 06 a 120), e, portanto, contribui para a Previdência Social sobre a receita bruta da comercialização da produção, com fundamento no artigo 22-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no artigo 173 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009”.

Assim, as contribuições lançadas são referentes às contribuições previdenciárias e de Terceiros incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção sem sub-rogação, apurada nos seguintes termos:

II.1.2) Do Procedimento de Fiscalização

A receita bruta proveniente da comercialização da produção da Contribuinte foi obtida através das Notas Fiscais Eletrônicas,

“extraídos” do sítio SPED (folhas nos 127 a 173), e detalhadas em planilhas anexas a este relatório intituladas: “BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS (SÍTIO SPED)”.

A contribuinte não informou em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) a receita bruta proveniente da comercialização da produção, conforme extratos anexos a este Relatório.

Assim, foi realizado o lançamento de ofício das contribuições patronais (INSS e SENAR), incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção da Contribuinte.

Os valores que serviram de suporte para o lançamento do crédito tributário foram apurados por meio deste processo administrativo fiscal, cuja discriminação de cada um encontra-se às fls. 241/248 do Relatório Fiscal.

Da Impugnação

Intimada pessoalmente dos lançamentos em 29/10/2014, conforme AR de fl. 362, a RECORRENTE apresentou Impugnação de 367/434 em 24/11/2014. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Salvador/BA, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Afirma que a impugnante possui sete filiais, além do estabelecimento matriz. São oito unidades de negócios nas quais desenvolve várias atividades, em locais diferentes, comercializando bens, em valores expressivos, que não são de origem animal ou vegetal. Ainda assim, foi considerada uma agroindústria pela fiscalização. Traz à colação uma série de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como decisões judiciais, nas quais se discute o enquadramento de empresas com diversos estabelecimentos na condição de agroindústria.

Afirma que as atividades de industrialização de fertilizantes não se enquadram no conceito de agroindústria, assim como não se encaixam neste conceito as atividades de comércio de fertilizantes e defensivos agrícolas, a compra e venda de gado bovino, a comercialização de sementes e a atividade de arrendamento mercantil de máquinas e a prestação de serviços de frete. A receita bruta obtida no período de 2010/2011 foi da ordem de R\$ 1,023 bilhões de reais. Deste montante, apenas R\$ 282 milhões de reais são provenientes da industrialização de produção de origem animal ou vegetal. Mas, destes R\$ 282 milhões, R\$ 41 milhões referem-se à aquisição de matéria prima de origem vegetal. Por conta destes números, entende que a empresa não pode ser enquadrada como agroindústria.

Em seguida, alega que, na hipótese de se reconhecer o enquadramento da empresa como agroindústria, devem ser

excluídas as receitas de revendas de mercadorias, tais como adubos, fertilizantes, herbicidas, fungicidas, inoculantes, sementes, mudas, etc. Trata-se de receitas que não estão compreendidas na hipótese de incidência das contribuições lançadas. Em seguida, discorre sobre o conceito de produto rural, a fim de deixar claro que os produtos mencionados nele não se encaixam.

Alega não ser possível exigir a contribuição sobre a receita destas outras atividades (que não sejam a comercialização da produção própria ou adquirida de terceiros) sob o fundamento de que a agroindústria desenvolve uma outra atividade econômica autônoma, conforme previsto no parágrafo único do art. 173 da IN RFB nº 971, de 2009. Entende que, neste ponto, a IN ampliou a hipótese de incidência prevista no art. 22-A da lei nº 8.212, de 1991.

Quanto às receitas oriundas da comercialização de gado bovino e cereais, afirma que elas não integram a base de cálculo das contribuições lançadas, uma vez que não houve a industrialização do produto rural de origem animal ou vegetal. Afirma que a legislação tributária não entende como rural a atividade de compra e venda de produtos rurais.

Argumenta que também a receita oriunda da venda de sementes não compõe a base de cálculo das contribuições lançadas, uma vez que as sementes não são consideradas produtos rurais. Trata-se de material com finalidade reprodutiva, empregado como insumo na elaboração de produtos rurais.

Em seguida, o impugnante aduz a não incidência de contribuições sobre a parcela da receita correspondente ao ICMS – substituição tributária, bem como sobre os valores relativos às devoluções, retornos e cancelamentos de vendas. Neste sentido, cita o Parecer Normativo nº 03, de 2012.

Alega que, a despeito de terem sido identificadas operações relativas à venda de produtos para empresas exportadoras, ainda assim foram lançadas contribuições incidentes sobre as referidas receitas. Entende que as vendas feitas para empresas comerciais exportadoras também estão alcançadas pela imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição. Na mesma linha, argumenta que a imunidade mencionada também alcança as contribuições devidas ao SENAR.

Requer a improcedência dos lançamentos efetuados.

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ em Salvador/BA, às fls. 731/742, julgou procedente o lançamento, através de acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

AGROINDÚSTRIA. ENQUADRAMENTO. ATIVIDADES AUTÔNOMAS.

Correto o enquadramento do contribuinte na condição de agroindústria quando o conjunto probatório presente nos autos leva à conclusão de que a mesma empresa desenvolve atividades rurais e também industrializa a sua própria produção. O fato de a empresa desenvolver outra atividade econômica autônoma, além das atividades agroindustriais, ainda que estivesse plenamente demonstrado nos autos, não seria suficiente para afastar o enquadramento como agroindústria.

IMUNIDADE. AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. RECEITAS DECORRENTES DE COMERCIALIZAÇÃO PARA EMPRESA NACIONAL COM O FIM DE EXPORTAÇÃO. NÃO ABRANGIDAS.

A imunidade constitucional sobre receitas decorrentes de exportação alcança somente as operações diretas com o mercado externo.

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

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. NÃO ALCANCE.

É devida pela agroindústria a contribuição social para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, incidente sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural própria e de terceiros, industrializada ou não, no mercado interno ou externo, nos termos da norma legal. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição não alcança a contribuição ao SENAR.

AGROINDÚSTRIA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE O VALOR DA RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para a exclusão do ICMS relativo à substituição tributária da base de cálculo da contribuição substitutiva devida pela agroindústria, que é o valor da receita bruta da comercialização da produção.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob

fundamento de inconstitucionalidade. Por esta razão, as alegações de inconstitucionalidade da multa isolada não são apreciadas nesta decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No mérito, entendeu que para fins de incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros (SENAR) prevista no art. 22-A da lei nº 8.212/1991, agroindústria é toda empresa que pratica atividades agropecuárias e industriais, conduta praticada pela ora RECORRENTE, portanto cabível as contribuições previdenciárias nos moldes exigidos.

Afirmou a DRJ que o fato da agroindústria desenvolver outra atividade econômica não afasta a incidência das contribuições previdenciárias sobre a totalidade da Receita Bruta, por expressa disposição do art. 201-C do Decreto nº 3.048/1999, bem como do art. 173 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, cujas alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade não podem ser apreciadas.

Entendeu, também, que o ICMS compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias por ausência de disposição legal expressa autorizando o entendimento em sentido contrário.

No tocante a imunidade tributária estabelecida pela constituição federal no seu art. 149, §2º, inciso I, entendeu que apenas as receitas provenientes da comercialização direta para o exterior podem usufruir de tal benefício. Portanto, as contribuições previdenciárias e para Terceiros devem incidir sobre as receitas provenientes das chamadas exportações indiretas, realizadas através de *trading companies*.

Quanto ao SENAR, entendeu que tem natureza jurídica de contribuição de interesse de categoria profissional, não sendo aplicável a imunidade prevista no art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, intimada da decisão da DRJ em 20/6/2016, conforme termo de abertura de documento de fls. 755, apresentou o recurso voluntário de fls. 758/831 em 4/7/2016.

Em suas razões de recurso, a RECORRENTE reiterou o alegado em sua Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote, sorteado para este relator, em Sessão Pública.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

1. Alegada inexigibilidade da contribuição social previdenciária sobre outras receitas que não correspondam à receita “proveniente da comercialização da produção”

A autuação fiscal se refere a omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias sobre Receita de Comercialização de Produção Rural, alíquota 2,5%, mais 0,1% de Sat/Rat (ajustado pelo FAP), no período 01/2010 a 12/2011, a que está obrigada a RECORRENTE pelo artigo 22-A da Lei 8.212/91, por ser uma agroindústria:

Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:(Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

I dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;(Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

II zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.(Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

Além dos tributos acima, a fiscalização lavrou sobre o mesmo levantamento RB a contribuição destinada ao SENAR na alíquota de 0,25%, conforme artigo 22-A, §5º, da Lei 8.212/91.

Art. 22-A. (...)

§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

As contribuições apuradas não foram declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

Os valores foram apurados por intermédio da contabilidade do contribuinte.

A RECORRENTE afirma que possui oito estabelecimentos (7 filiais e o estabelecimento matriz) que “*comercializam bens, em valores expressivos, que não são de origem animal e vegetal, e ainda assim a autoridade fiscal considerou a requerente como sendo agroindústria, o que causou a constituição do crédito tributário*”. Desta forma, o cerne da questão é saber se a RECORRENTE pode ser enquadrada como agroindústria.

Pois bem, conforme se infere do Relatório Fiscal (fls. 237/240), apenas 6 dos oito estabelecimentos do contribuinte são objetos do presente processo, conforme compilado pela DRJ na tabela abaixo, elaborada tomando como base as informações declaradas pelo próprio RECORRENTE em GFIP durante o período objeto do lançamento:

ESTAB.	RECEITA	CNAE GFIP	ATIVIDADE
Matriz	235.404.247,72	1099-6/99	Fabricação de outros produtos alimentícios não especificados anteriormente.
Filial 0002	162.724.314,76	0111-3/99	Cultivo de outros cereais não especificados anteriormente.
Filial 0003	20.992.995,83	0151-2/01	Criação de bovinos reprodutor para corte.
Filial 0004	470.503.214,29	1032-5/99	Fabricação de conservas de legumes e outros vegetais, exceto palmito.
Filial 0005	11.482.627,14	S/ GFIP	
Filial 0006	71.729.194,77	1032-5/99	Fabricação de conservas de legumes e outros vegetais, exceto palmito.
TOTAL DA RECEITA:	972.836.594,51		

Percebe-se, portanto, o caráter preponderantemente rural das atividades desenvolvidas nas filiais 0002 e 0003, ao passo em que na matriz, filial 0004 e filial 0006 destacam-se as atividades de natureza industrial.

Analisando o conjunto de estabelecimentos do contribuinte, resta, conforme informações declaradas pela RECORRENTE, caracterizado as atividades agroindustriais.

Com maestria definiu a DRJ:

Esta constatação decorre da análise das atividades previstas no contrato social do impugnante, visto que em todas as unidades da empresa existe a previsão contratual de desenvolvimento de atividades agroindustriais e de comércio de alimentos. As informações prestadas pelo impugnante em GFIP também levam a esta conclusão. Além disso, a simples consulta a informações publicadas pela revista EXAME, de circulação nacional e especializada em negócios, reforça este entendimento:

[...]

Para que fosse afastado o enquadramento da empresa como agroindústria, seria necessário demonstrar que ela não industrializa a sua própria produção. Caso industrializasse apenas produção adquirida de terceiros, seria uma indústria. Mas o conjunto probatório contido nos autos resulta em sentido

oposto. Ressalte-se ainda que a empresa é reconhecida como detentora de significativa parcela do mercado nacional de vegetais em conserva, possui unidades destinadas ao cultivo dos vegetais e unidades industriais destinadas ao processamento industrial. Desenvolve outras atividades, certamente, como sói acontecer com empresas do mesmo porte, mas o exercício destas outras atividades, ainda que fosse comprovado, o que não ocorreu, não afetaria o seu enquadramento como agroindústria.

Em seu Recurso Voluntário o contribuinte não apresentou qualquer argumento capaz de afastar o entendimento da DRJ, em especial, porque fundado em informações declaradas pelo próprio contribuinte. Portanto, entendo como correta seu enquadramento como agroindústria.

Desta forma, uma vez classificada como agroindústria, incidem as contribuições previdenciárias nos moldes previstos no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, que assim determina:

*Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, **incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção**, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).*

I dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

II zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

A lei é clara ao determinar que a contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social incida sobre a receita bruta de comercialização da produção. Por sua vez, o § 1º do art. 201-A do Decreto nº 3.048, de 1999 (RPS), determina que também entende-se por receita bruta da agroindústria o valor oriundo da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não:

Art. 201-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas no inciso I do art. 201 e art. 202, é de:

*I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;
e*

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 64 a 70, e daqueles concedidos em razão do

grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

§ 1º Para os fins deste artigo, entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

Conclui-se que “o fato de uma parte da receita ser oriunda da comercialização de produtos industrializados (não rurais) não os exclui da base de incidência.”

Também neste sentido dispõe o art. 173 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, *in verbis*:

Art. 173. A partir de 1º de novembro de 2001, a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, exceto para as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e para as sociedades cooperativas.

Parágrafo único. Ocorre a substituição da contribuição tratada no caput, ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta decorrente da comercialização em todas as atividades, ressalvado o disposto no inciso I do art. 180 e observado o disposto nos arts. 170 e 171.

De igual modo, o art. 201-B do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social – RPS) estabelece o seguinte:

Art. 201-B. Aplica-se o disposto no artigo anterior, ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente.

A RECORRENTE alegar não ser possível exigir a contribuição sobre a receita destas outras atividades por ela consideradas como autônomas. Contudo, conforme previsão constante na instrução normativa acima colacionada e no RPS, não há qualquer discussão sobre a incidência da contribuição previdenciária e para terceiros sobre o valor decorrente da receita bruta de todas as atividades da RECORRENTE.

A contribuinte não pode confundir os efeitos jurídicos de uma PJ produtora rural praticar atividade autônoma com o caso desta mesma atividade ser praticada por uma agroindústria. Como visto, ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, a contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta.

Por outro lado, o art. 201, § 22, do Decreto nº 3.048/99 (RPS) prevê que a PJ produtora rural que explore outra atividade econômica autônoma deve recolher a contribuição

previdenciária sobre a folha. Contudo, tal dispositivo é expresso ao afastar as agroindústrias de sua abrangência:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...)

§ 22. A pessoa jurídica, exceto a agroindústria, que, além da atividade rural, explorar também outra atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual seja a atividade preponderante, contribuirá de acordo com os incisos I, II e III do art. 201 e art. 202.

Isto porque, conforme visto, a agroindústria deve recolher as contribuições previdenciárias com base em sua receita bruta, independentemente de realização de atividade autônoma, de preponderância de atividade, etc.

Nota-se que a legislação específica não fala sobre atividade preponderante, mas sim que a agroindústria é aquela que industrializa a produção rural própria ou a produção rural própria e a adquirida de terceiros. Ou seja, imperioso reforçar que, ainda que houvesse a comprovação de que a RECORRENTE exerceu de modo relevante outras atividades além da atividade agroindustrial, tal prática não afasta a sua caracterização como agroindústria para fins de apuração da contribuição previdenciária devida, pois resta incontroverso que a mesma industrializa sua própria produção.

Além do acima exposto, cumpre argumentar que a atividade de beneficiamento e de abate de gado também são consideradas industrialização para efeitos de enquadramento da contribuinte como agroindústria. A definição de agroindústria, para efeitos de incidência das contribuições previdenciárias, é aquela trazida pelo art. 165, I, “b”, “2”, e §§1º e 2º, da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971/2009:

“Art. 165. Considera-se:

(...)

b) produtor rural pessoa jurídica:

(...)

2. a agroindústria que desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros, observado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 175 e no § 3º deste artigo;

(...)

III - beneficiamento, a primeira modificação ou o preparo dos produtos de origem animal ou vegetal, realizado diretamente pelo próprio produtor rural pessoa física e desde que não esteja sujeito à incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), por processos simples ou sofisticados, para posterior venda ou industrialização, sem lhes retirar a característica original, assim compreendidos, dentre outros, os processos de

lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, debulhação, secagem, socagem e lenhamento;

(...)

§ 1º Considera-se industrialização, para fins de enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria, a atividade de beneficiamento, quando constituir parte da atividade econômica principal ou fase do processo produtivo, e concorrer, nessa condição, em regime de conexão funcional, para a consecução do objeto da sociedade.

§ 2º Considera-se agroindustrial o produtor rural pessoa jurídica que mantenha abatedouro de animais da produção própria ou da produção própria e da adquirida de terceiros.”

A RECORRENTE pretende afastar o enquadramento como agroindústria a partir de alegações de que seus estabelecimentos exercem outras atividades que não a industrialização e cita um rol de atividades praticadas pela matriz e filiais (fls. 784/787). Nota-se que a própria RECORRENTE afirma que seus estabelecimentos exercem a atividade de beneficiamento de sementes e cereais, além do abatedouro de bovinos.

Sendo assim, também por este motivo, deve a RECORRENTE ser considerada uma agroindústria para fins de apuração das contribuições previdenciárias.

Por todo o exposto, não merecem prosperar os argumentos de não incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros sobre as receitas provenientes de: **(i)** adubos, fertilizantes e herbicidas; **(ii)** gado bovino e cereais; e **(iii)** comercialização de sementes. Em especial por força do disposto no art. 173 da IN RFB nº 971/2009.

Quanto as demais alegações, passemos a analisar o tema conforme cada tese apresentada pela RECORRENTE.

2.a) Receitas de vendas para *Trading Companies*:

A RECORRENTE contesta a incidência de contribuição sobre mercadoria destinada à exportação, por fundamento na imunidade prevista na Constituição Federal. Com efeito, com o advento da Emenda Constitucional nº 33/01, o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, passou a ter a seguinte redação:

“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.

(...)

§ 2 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 bem referido pelo acórdão da DRJ, o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/01, retirou da esfera da tributação as contribuições sociais e as de intervenção sobre o domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. Daí decorre que as contribuições sociais, como as destinadas ao financiamento da Seguridade Social, passaram a não ser mais devidas se incidentes sobre receitas decorrentes de exportação, em face da imunidade prevista no referido art. 149, § 2º, inciso I, da CF/88.

A DRJ de origem, baseada na IN RFB nº 971/2009 (art. 170, §§ 1º e 2º), afirmou que somente estão acobertadas pela imunidade as receitas decorrentes de exportação de produtos comercializados diretamente pelo contribuinte com adquirente domiciliado no exterior. Assim, julgou improcedente o pleito da RECORRENTE, pois entendeu 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”*.

Contudo, entendo que merece reforma o acórdão recorrido. O art. 149 da CF/1988 tem o nítido propósito de viabilizar a comercialização da produção rural brasileira no exterior.

Conforme bem apontou a RECORRENTE, as *trading companies* atuam somente como intermediadoras das exportações, objetivando viabilizá-las. Assim, não há como dissociar tais operações das exportações realizadas diretamente pelos contribuintes, já que ambas possuem um mesmo objetivo: levar os produtos nacionais para fora do Brasil.

Neste sentido, o Decreto-Lei nº 1.248/72 assegura ao produtor-vendedor os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação quando forem realizadas operações por empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação:

“Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

(...)

Art. 3º - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de

1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora.”

Assim, entendo que o Decreto-Lei nº 1.248/72 dispõe de forma expressa que, para fins tributários, as operações de exportação indiretas são equiparadas às exportações diretas, desde que a empresa adquirente (trading companies) tenha atividade de exportação como finalidade própria, atendidos os requisitos legais.

Ademais, o já citado art. 149, §2º, da CF/88 não faz restrição de que somente são imunes as exportações realizadas de forma direta pelos produtores. Neste ponto, adoto como razões de decidir o voto da Conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz, proferido no Acórdão nº 2201-003.863, desta Turma julgadora, cujo trecho transcrevo abaixo:

“Além disso, consoante se extrai do art. 149, § 2º, inciso I, não há distinção entre o tipo de exportação passível de ser abrangida pela imunidade nele prevista, isto é, não diferencia a exportação direta daquela realizada por intermédio de trading companies, não cabendo à Administração Pública determinar que apenas as operações de exportações realizadas diretamente com o adquirente domiciliado no exterior é que são aptas ao gozo do referido favor constitucional, pois onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete distinguir, o que é decorrência da aplicação do princípio da legalidade.

O art. 150, inciso I, da Constituição Federal, de forma clara, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça.

Ora, a criação de uma distinção acerca do alcance da expressão "exportação", para fins de subsunção à regra de imunidade constitucional, seja por meio de Instrução Normativa ou por mera interpretação, tem como consequência a exigência de um tributo sem o manto da lei, em clara afronta à Constituição.

Assim, se a tributação só pode decorrer do que é expressamente previsto em lei e havendo clara previsão constitucional no sentido de determinar a imunidade de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação, não cabe à administração pública estabelecer, por meio de simples Instrução Normativa, o tipo de exportação apto a usufruir do referido favor constitucional.

É inviável, desse modo, que uma emanção normativa de inferior hierarquia à lei e à Constituição, sob o pretexto de regulamentar e dar efetividade ao preceito, termine por inovar e modificar seu sentido e finalidade.

Entender que a imunidade em discussão aplicar-se-ia tão somente às receitas de exportação, sem nelas incluir as receitas advindas da receita proveniente de uma exportação indireta seria um contra senso, pois acabaria por ser tributada receita decorrente de uma exportação, quando o espírito da norma é exatamente o de conceder vantagens a quem as realiza.

Cumpra acrescentar que o art. 9º da Lei 10.833/2003, sobre a atividade típica das tradings companies assim dispõe:

‘Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, 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, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.’

Tal regramento deixa clara a responsabilidade das intermediadoras, bem como aponta que muitos impostos e contribuições deixam de ser pagos pela vendedora, tendo em vista o fim de exportação ao qual se presta a intermediação da trading, o que corrobora os fundamentos expostos.

Assim, com a análise finalística do art. 149, § 2º, inciso I, da CF, observa-se que o seu objetivo é fomentar a indústria nacional, desonerando a operação de exportação de produtos, em quaisquer de suas modalidades, tornando o produto nacional competitivo no mercado externo. Desse modo, independentemente de a exportação ser realizada diretamente ou por interposta pessoa (trading companies), considera-se, para efeitos da imunidade, operação de exportação e, dessa forma, a receita dela decorrente não poderá ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta.”

Cito também outro precedente desta Turma sobre o mesmo tema (Acórdão nº 2201-003.802), representado pela ementa abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. CABIMENTO QUANDO DA VENDA A EMPRESA EXPORTADORA.

A receita decorrente da venda de produtos ao exterior, por meio de 'trading companies', não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção. Imunidade. Cabimento.”

Portanto, entendo que a unidade preparadora deve observar o anexo único Relatório Fiscal e verificar quais valores referem-se a vendas da RECORRENTE para empresa comercial exportadora (*trading companies*) e, ao final, excluir tais montantes da base de cálculo das contribuições sociais (da empresa, cuja alíquota é 2,5%, e para o SAT/RAT, cuja alíquota é 0,1%, ajustada pelo FAP).

Cumpre salientar que, ao contrário das contribuições sociais da empresa e para o STA/RAT, não deve ser afastada a contribuição ao SENAR (0,25%) apurada sobre as receitas de vendas para *trading companies*, conforme detalhado em tópico específico adiante.

2.b) Da não imunidade em relação à contribuição destinada ao SENAR calculada sobre receitas de exportação.

Neste tópico, a RECORRENTE defende, em suma, que a contribuição ao SENAR é espécie do gênero contribuição social e, por esse motivo, encontra-se alcançada pela imunidade constitucional prevista no art. 149, § 2º da CF/88.

Contudo, não assiste razão à RECORRENTE, uma vez que o art. 149, § 2º, I, da CF/88 afirma expressamente que somente estão acobertados pelo manto da imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação as contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico. Neste sentido, importante transcrever mais uma vez a mencionada norma 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.

(...)

§ 2 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;”

Ora, se o caput do art. 149 apresenta três espécies de contribuições (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas) e logo em seguida seu §2º disciplina que não incidirão sobre as receitas de exportação apenas duas espécies de contribuições (contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico), resta evidente que o interesse do constituinte foi de não afastar a incidência das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas sobre as receitas de exportação.

A contribuição ao SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem) foi criada pela Lei nº 8.315/91, cujo art. 1º dispõe o seguinte:

“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.

Parágrafo único. Os programas de formação profissional rural do Senar poderão ofertar vagas aos usuários do Sistema

Nacional de Atendimento Socioeducativo (Sinase) nas condições a serem dispostas em instrumentos de cooperação celebrados entre os operadores do Senar e os gestores dos Sistemas de Atendimento Socioeducativo locais”

Da leitura do dispositivo acima, resta evidente que a natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, haja vista que se presta, precipuamente, a atender a categoria dos trabalhadores rurais.

Sendo o referido tributo uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, a norma imunizante não poderá ser aplicada, havendo incidência da contribuição sobre as receitas decorrentes da exportação.

Neste ponto, adoto como razões de decidir o voto proferido pela Conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz em acórdão recentemente proferido pela 2ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9202-006.595, julgado em 20/03/2018), com o fim de demonstrar que a contribuição ao SENAR não possui características de CIDE nem de contribuição social:

“Para a caracterização das contribuições ao SENAR como contribuição de intervenção no domínio econômico seria necessário entender elas possuem caráter extrafiscal como nítidos instrumentos de planejamento, corrigindo as distorções e abusos de seguimentos descompassados, e não somente carreando recursos para os cofres públicos.

A mencionada intervenção ocorre com a regulação das atividades econômicas as quais se atrelam, geralmente relativas às disposições constitucionais da Ordem Econômica e Financeira, art. 170, I a IX, e seguintes da Constituição Federal, consoante os princípios abaixo colacionados:

I soberania nacional;

II propriedade privada;

III função social da propriedade;

IV livre concorrência;

V defesa do consumidor;

VI defesa do meio ambiente;

VI defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII busca do pleno emprego;

IX tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

De fato, existem atividades econômicas que precisam sofrer a intervenção do Estado, a fim de que sobre elas se promova um fim fiscalizatório, regulando seu fluxo produtivo para a melhoria do setor beneficiado, não sendo essa a finalidade precípua das contribuições ao SENAR, cujo objetivo é 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, servindo como fomento da atividade, por meio da educação.

Cabe acrescentar que o fato gerador da contribuição debatida é a comercialização da produção rural e ocorre com a venda ou a consignação da produção rural; a base de cálculo é a receita bruta proveniente da comercialização de tal produção, o que destoa das demais contribuições destinadas ao Sistema S (SESI, SENAI...), as quais incidem sobre as folhas de salários.

Extrai-se, assim, que a contribuição ao SENAR, sendo esta desenvolvida para o atendimento de interesses de um grupo de pessoas (formação profissional e promoção social do trabalhador rural), inclusive financiada pela mesma categoria, 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.

Ao meu ver, as contribuições de intervenção no domínio econômico são mais abrangentes, no aspecto da sua destinação, que as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, pois aquelas fomentam determinado setor com o fim de incentivar e instigar o mercado, de forma pragmática, principalmente em momentos de crise, contribuindo na regulação da ordem econômica e refletindo políticas do governo que afetam toda a sociedade, e estas têm sua aplicação adstrita ao financiamento das respectivas categorias profissionais ou econômicas, em áreas específicas, apenas para o seu fomento.

No que tange à distinção entre as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições sociais, entendo que estas contribuições também possuem maior abrangência, ao se destinarem ao financiamento social (bem-estar e justiça social), de um modo geral, e não voltado ao interesse de determinadas categorias.

Além disso, outra distinção salutar reside no fato de que os recursos o produto das contribuições sociais gerais que ingressam aos cofres públicos decorrentes da sua arrecadação

mantém o caráter público e serão aplicados conforme sua vinculação (as verbas arrecadadas são mantidas em poder do Estado para sua aplicação finalística), enquanto os produtos das contribuições que ingressam aos cofres do SENAR perdem o caráter de recurso público, como já decidiu o STF (AG .REG. NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA 1.953).

Feitas essas colocações, entendo que; embora reflexamente as contribuições ao SENAR beneficiem a sociedade, no âmbito da educação e assistência aos trabalhadores rurais, bem como causem efeitos na economia, tendo em vista que a educação é pilar relevante no desenvolvimento de um país; em sua essência jurídica tal contribuição se presta, precipuamente, a atender uma categoria econômica específica, qual seja a dos trabalhadores rurais.”

Neste sentido, por verificar que a contribuição ao SENAR é uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas (categoria econômica dos trabalhadores rurais), entendo que a mesma não é englobada pela imunidade do art. 149, §2º, I, da CF/88.

Sendo assim, deve ser mantido o lançamento da contribuição ao SENAR sobre as receitas decorrentes das exportações da produção realizadas diretamente e indiretamente pela RECORRENTE (o que inclui as vendas para *Trading Companies*), visto que não enquadrada na regra constitucional imunizante.

2.c) Não incidência das contribuições previdenciárias e para terceiros sobre o ICMS-ST incidente sobre as vendas

Neste ponto, entendo que assiste razão à RECORRENTE em seu pleito.

É que o ICMS substituição é aquele destacado pelo contribuinte na condição de substituto tributário, de forma que ele não compõe receita do contribuinte já que este recolhe tal tributo representando toda a cadeia de consumo do bem.

Tanto que, para quem compra a mercadoria, o ICMS substituição tributária (ICMS-ST) não constitui um custo de aquisição, justamente porque o ICMS-ST é uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Tanto que o CARF entende ser incabível, por exemplo, a apuração de créditos da Cofins e do PIS (em regime de não cumulatividade) em relação ao valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal de aquisição de bens, conforme ementa do acórdão nº 3302-005.319, abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de contribuinte substituto, não integra o

valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria.

2. É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) destacado na nota fiscal de aquisição de bens.

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2012

1. O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria.

2. É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) destacado na nota fiscal de aquisição de bens.

(...)

(acórdão nº 3302-005.319, julgado em 21/03/2018)

Ou seja, nas operações de compra e venda com substituição tributária do ICMS, o comprador (substituído tributário) paga de forma antecipada o ICMS que será devido na futura operação de venda dessa mercadoria. A retenção e recolhimento deste ICMS ST é de responsabilidade do vendedor (substituto tributário), que, no presente caso, seria o polo ocupado pela RECORRENTE.

No entanto, o valor do ICMS ST, pago antecipadamente pelo substituído e retido/recolhido pelo substituto, não compõe o custo da mercadoria para o comprador (substituído), daí porque não gera, por exemplo, crédito do PIS/Cofins na compra, conforme visto no acórdão acima.

De igual forma, o ICMS-ST não compõe a receita do vendedor (substituto), já que não é base de cálculo do PIS e da Cofins na venda.

Ao julgar tema envolvendo creditamento de PIS e Cofins, no âmbito do regime não-cumulativo, o STJ, quando da apreciação do REsp 1.456.648/RS, entendeu que o contribuinte substituído (comprador) não teria direito ao creditamento dos valores pagos ao contribuinte substituto (vendedor) a título de ICMS-ST. No voto condutor, o Ministro Mauro Campbell expôs com clareza a razão pela qual o ICMS-ST não pode ser considerada receita do contribuinte substituto (vendedor):

Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na

cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta.

Em outras palavras: o valor destacado na nota de venda como ICMS-ST é um reembolso pago pelo comprador (substituído) pelo recolhimento do tributo efetuado antecipadamente pelo vendedor (substituto), pois referidos valores “são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo”.

Desta forma, o ICMS-ST não pode ser considerado receita da empresa vendedora, não sendo, portanto, base de incidência das contribuições previdenciárias.

Assim, os valores de ICMS destacados pela RECORRENTE na condição de substituto tributário devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas, por não fazer parte da receita bruta proveniente da comercialização da produção da agroindústria (art. 22-A da Lei nº 8.212/1991).

2.d) Da Exclusões Obrigatórias – Das Vendas Canceladas

Apesar de não ter sido objeto de profunda análise por parte da DRJ entendo que merece prosperar o argumento do contribuinte acerca da ilegalidade da inclusão das vendas canceladas no conceito de Receita Bruta.

Ora, não cabe a Lei Tributária alterar a definição e o alcance dos institutos de direito privado, nos termos do art. 110 do CTN, *verbis*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Desta forma, o conceito de Receita Bruta utilizada pela administração pública como base de cálculo para incidência de tributos deve ser compatível com os do direito privado. Por se tratar de um conceito contábil, a Receita Bruta deve ser àquela entendida nos termos da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC-TG nº 30.

Inclusive, não há qualquer discussão acerca dos efeitos tributários da norma contábil, por força do exposto no artigo art. 58 da Lei nº 12.973/2014, *verbis*:

Art. 58 - A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

O ato NBC-TG nº 30 é um ato administrativo emitido com competência atribuída em lei comercial anterior a promulgação da lei nº 12.973/2014, razão pela qual, plenamente aplicável.

Assim dispõe a NBC-TG nº 30:

A receita é definida na NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro com o aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento dos ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade ...

A receita deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados.

Nesta toada, em que pese a distinção legal entre Receita Bruta e Receita Líquida apresentada pelo Decreto-Lei nº 1.598/1977, se não há efetivo ingresso de recursos na entidade, tais valores não podem compor a receita bruta.

Em verdade, tais valores não compõem receita alguma, simplesmente porque não há operação mercantil.

Ademais, perceba que com o cancelamento da venda, a mercadoria jamais saiu do estabelecimento do contribuinte, portanto, haverá tributação no momento da venda futura desta mercadoria. Ora, verdadeiro caso de *bis in idem* caso ambas as operações fossem tributadas, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Também neste sentido, perceba que na maioria dos tributos o legislador explicitamente ressalva que não faz parte do conceito de receita bruta as vendas canceladas, como no caso no disposto no art. 8º da Lei nº 12.546/2011 (Contribuição previdenciária sobre a receita bruta) ou no §1º do art. 3 da Lei Complementar nº 123/2006 (Simples Nacional).

Ora, a expressa disposição legal nestes casos chega a ser desnecessária e apenas existem para garantir segurança jurídica ao contribuinte. O fato de inexistir previsão legal expressa nesse caso não altera o conceito contábil de receita bruta, não podendo tal ausência ser interpretada como autorização para tributar algo cujo fato gerador sequer ocorreu.

Ressalta-se, nos casos de venda cancelada não existe receita.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para:

- No DEBCAD nº 51.009.401-5 (contribuição da empresa e SAT/RAT), afastar o lançamento sob todas as receitas provenientes de comercialização para *Trading*

Companies, mantendo tais valores no lançamento objeto do DEBCAD nº 51.054.410-0 (Terceiros – SENAR).

- Deduzir da base de cálculo de ambos os DEBCADs os valores relativos às devoluções de vendas (ou vendas canceladas) comprovadas pela RECORRENTE assim como os valores de ICMS-substituição recolhidos e que compuseram a base de cálculo da presente autuação (Levantamento RB).

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Redator designado

Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais contidos no voto do Ilustre Relator, com a devida vênia, ousou divergir de sua tese em relação à aplicação da imunidade tributária nos casos de comercialização da produção com empresas que se dediquem ao comércio internacional, as conhecidas "*Trading Companies*".

Concordo com o Sr. Relator em relação às demais matérias, conclusões e fundamentos legais tratados em seu voto, por considerá-las irretocáveis.

A questão divergente está relacionada à regra de imunidade contida no Inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

(...) 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;
(...) Grifou-se.

O teor do preceito constitucional destacado não dá espaço para maiores dúvidas em relação ao seu conteúdo. Tem-se que, sobre as receitas decorrentes das operações de exportação, não há incidência de contribuições sociais.

Contudo, o que se tem nos autos é que a exigência fiscal está lastreada sobre receita de vendas da produção no mercado interno para, na sequência, a entidade adquirente promover sua exportação.

O Decreto-Lei nº 1.248/72, que assegurava ao produtor-vendedor os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação quando fossem realizadas operações por empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, não

empresta seus efeitos ao caso ora sob análise, já que editado sob a vigência da Constituição anterior, em que não havia previsão de imunidade das contribuições sociais para as receitas decorrentes de exportação.

Entendo que a imunidade em comento está limitada às operações de venda efetuadas diretamente a adquirentes sediados no exterior, pois tal regra está em plena vigência desde a sua inclusão no texto Constitucional pela EC nº 33/2001, impondo, inclusive, a não incidência de Pis/Pasep sobre tais receitas.

Ocorre que, em 2002, no corpo da Lei 10.637, ao dispor sobre a não comutatividade na cobrança do Pis/Pasep, o legislador ordinário estabeleceu que este tributo não incidiria sobre as operações de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Desta forma, considerando que, mesmo antes da Lei 10.637/02, tinha, e ainda hoje tem, plena vigência a barreira Constitucional que impede a incidência de contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação, a regra imunizante está e sempre esteve completa, não apresentando qualquer lacuna.

Portanto, se o Decreto-Lei nº 1.248/72 tivesse aplicação ainda nos dias atuais, não haveria necessidade de tal previsão na Lei 10.637/02. Por outro lado, estender a regra editada em 2002 às demais contribuições sociais implicaria a aplicação de analogia para excluir a incidência da contribuição previdenciária discutida no presente processo com base em regra isentiva de Pis/Pasep nas vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Com isso, ao contrário de representar uma interpretação ampliativa da regra de imunidade, representaria uma alargamento da norma isentiva, o que é expressamente vedado pelo art. 111 da lei 5.172/66 (CTN).

Assim, entendo que sobre o produto da venda da produção a pessoa jurídica sediada no país, ainda que esta, posteriormente, promova a exportação dos itens adquiridos, deve incidir o tributo previdenciário, já que a receita decorrente de tal operação não provém do exterior. Ademais, se entendêssemos de modo diverso, colocaríamos em risco o controle sobre benefícios concedidos às empresas que, efetivamente, promovem comercialização direta com o mercado externo, em particular aqueles que objetivam devolver ou eliminar resíduos tributários remanescentes da cadeia de produção dos bens exportados.

Tal conclusão se mostra absolutamente alinhada aos expressos termos da Instrução Normativa RFB nº 971/09:

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.

§ 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.

Mesmo entendimento foi expresso pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 2012, que assim dispôs:

(...) O cerne da imunidade é a receita de exportações. A princípio, a contribuição do produtor rural, substituindo a folha de salários, volta-se para o resultado da venda de sua produção com a finalidade precípua de financiar a Previdência Social. Quando, no entanto, esta receita, por se direcionar ao mercado externo, passa indubitavelmente a integrar o rol das receitas de exportação, não pode ser objeto de tributação.

É importante frisar que apenas as receitas dirigidas diretamente ao mercado externo estarão imunes. Por isso faz-se necessário o exame da natureza das operações, se se constituem em compra e venda no mercado interno ou exportação.

Por exemplo, a natureza das operações realizadas no Brasil entre as tradings e os produtores rurais é, em termos fiscais, de compra e venda no mercado interno, razão pela qual não são favorecidas pela imunidade da contribuição do produtor rural pessoa física. (...)

Conclusão

Por tudo que consta nos autos, bem assim pelo teor das razões e fundamentos legais acima expostos, nego provimento ao recurso voluntário neste tema, devendo ser mantidas as demais proposições do voto do Ilustre Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo