



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14120.720026/2019-34  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-011.519 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 08 de novembro de 2023  
**Recorrente** TAUÁ BIODIESEL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO HISTORICAMENTE DENOMINADA FUNRURAL. AGROINDÚSTRIA. CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. TEMA 281.

O STF declarou a constitucionalidade do art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 10.256, de 2001, que institui a contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição ao regime anterior.

CONTRIBUIÇÕES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO HISTORICAMENTE DENOMINADA FUNRURAL. AGROINDÚSTRIA. ENQUADRAMENTO.

Estando demonstrado nos autos que a pessoa jurídica se enquadra no conceito de agroindústria, são devidas contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, em substituição às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento.

SENAR. CONSTITUCIONALIDADE. TEMA 801. REPERCUSSÃO GERAL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal (STF), apreciando o tema 801 da Repercussão Geral, que versou sobre incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, fixou a seguinte tese: "É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01".

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO INDIRETA. UTILIZAÇÃO DE "TRADING COMPANIES". IMUNIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 759.244/STF E ADI Nº 4735/STF.

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.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA PATRONAL. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. AGROINDÚSTRIA. REGIME DO ART. 22A DA LEI Nº 8.212 COM REDAÇÃO DA LEI Nº 10.256, DE 2001.**

As contribuições previdenciárias patronal (art. 22A, I e II) e as de Terceiros ao SENAR (art. 22A, § 5º) devidas 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, incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção. A receita bruta corresponde ao valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, incluindo aquela decorrente da revenda de mercadorias.

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

A contribuição ao SENAR, destinada ao 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, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais (gerais) e as contribuições destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros (trading companies), não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. São devidas as contribuições ao SENAR sobre as receitas de exportação.

**ZONA FRANCA DE MANAUS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I, DA CF.**

As receitas provenientes da comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a receitas de exportações por força do art. 4º do Decreto-Lei nº. 288/67, razão pela qual são imunes à incidência da contribuição previdenciária nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

**COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.**

A compensação de ofício somente é autorizada nas hipóteses de verificação de débitos do requerente em favor da Fazenda Pública quando da análise de pedido de restituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo dos lançamentos relativos a cota patronal (4863) e GILRAT (2158) as receitas decorrentes de exportações por meio de “trading companies” e das receitas decorrentes de vendas para Zona Franca de Manaus.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

Trata-se de créditos tributários lançados em face do contribuinte acima identificado por meio dos autos de infração discriminados a seguir:

DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR ORIGINAL
<b>CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR:</b>	
<b>4863 Contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção rural</b> Infração: comercialização da produção rural própria de agroindústria não oferecida à tributação.	23.657.315,32
Multa aplicada: 75%	17.742.986,36
<b>2158 Contribuição Risco Ambiental/Aposentadoria Especial</b> Infração: GILRAT de comercialização da produção rural própria de agroindústria não oferecido à tributação.	946.292,46
Multa aplicada: 75%	709.719,20
<b>CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS:</b>	
<b>2187 Contribuição para terceiros – SENAR</b> Infração: SENAR sobre a comercialização da produção rural – produtor rural pessoa jurídica, inclusive agroindústria – contribuições devidas.	2.365.728,86
Multa aplicada: 75%	1.774.296,49

Conforme consta no relatório fiscal, os autos de infração são referentes “ao lançamento de contribuições patronais (Lei. 8.212/91, art. 22-A, I e II e § 5º) devidas pela agroindústria à Previdência Social e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre a sua receita bruta, proveniente da comercialização da produção própria ou adquirida de terceiros, industrializada ou não”.

A Autoridade Tributária relatou que o contribuinte “apresentou todos os documento/elementos solicitados durante o procedimento fiscal” e que, intimado para tal, deixou de apresentar qualquer documento relativo a “sentença ou liminar e certidão de interior teor do processo judicial, própria ou de terceiros, que amparasse a não declaração em GFIP- (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e o não recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor da comercialização da produção rural própria (sem sub-rogação)”.

Afirmou também que, durante o procedimento fiscal, analisou os seguintes documentos “atos constitutivos e alterações posteriores, informações cadastrais, balanço patrimonial – , esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo em atendimento às intimações fiscais, informações, em meio digital, disponibilizadas no ambiente SPED – Sistema Público Digital (ECD – Escrituração Contábil Digital, EFD – Escrituração Fiscal Digital, NF-e – Nota Fiscal Eletrônica), informações constantes do banco de dados da Receita Federal do Brasil e informações relativas à última GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP apresentada, em cada competência (antes do início da ação fiscal) da matriz e filiais”.

A Autoridade Tributária demonstrou a classificação do contribuinte como agroindústria e assim concluiu:

3.4. Portanto, conclui-se que, do exame em conjunto das informações extraídas do seu Contrato Social, Cadastro CNPJ, Informações contábeis (ECD – Escrituração Contábil Digital), NF- e (Notas Fiscais Eletrônicas) e no próprio site da empresa <http://www.tauabiodiesel.com.br/industria.html> , resta claro que o sujeito passivo é uma empresa Agroindustrial (FPAS 833), não relacionada no artigo 2º, caput, do Decreto-Lei 1.146/70, razão pela qual deve contribuir para a Previdência Social de acordo com o artigo 22-A, incisos I e II e § 5º da Lei 8.212/91.

A infração tributária foi assim sintetizada pela Autoridade Tributária:

[...] restou constatada a ausência de declaração (GFIP) contendo os fatos geradores da obrigação tributária e de recolhimentos de contribuições patronais, devidas à Previdência Social e à Outras Entidades e Fundos, incidentes a sua receita bruta, proveniente da comercialização da produção, industrializada ou não (Lei. 8.212/91, artigo 22-A, incisos I e II e § 5º).

4.1. Os valores dos créditos constituídos foram apurados a partir das informações em meio digital, constantes da NF-e – Nota Fiscal Eletrônica em confronto com as informações constantes da ECD – Escrituração Contábil Digital e EFD – Escrituração Fiscal Digital, disponibilizados pelo Sujeito Passivo no ambiente SPED – Serviço Público de Escrituração Digital.

4.2 As bases de cálculos dos lançamentos efetuados constam dos demonstrativos denominados:

- Anexo I (Relação de Notas Fiscais de Saídas). Foram deduzidas as notas fiscais de devolução listadas no Anexo II.

4.3. As alíquotas aplicadas sobre a Base de Cálculo apurada foram de: Contribuição Previdenciária 02,50%

SAT/RAT 00,10%

SENAR 00,25%

4.4 Destaca-se também que os recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo, sob o código 2607, não foram considerados no lançamento uma vez que trata-se de contribuição devida por sub-rogação na aquisição de produção rural de produtor rural pessoa física cujos registros constam da EFD – Escrituração Fiscal Digital, disponível no SPED – Sistema Público de Escrituração Digital.

Foi aplicada multa de ofício no percentual de 75% do valor originário das contribuições lançadas, com fundamento no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

O contribuinte foi cientificado da autuação em 17/10/2019 (ciência por meio do domicílio tributário eletrônico, fls. 471-474), tendo apresentado impugnação em 14/11/2019 (fls. 479-509), alegando o seguinte, em síntese:

1. A impugnação foi apresentada tempestivamente;
2. As contribuições exigidas são inconstitucionais porque: possuem a mesma finalidade (financiamento da Seguridade Social) e a mesma base de cálculo que a COFINS (o faturamento, que corresponde à receita bruta da comercialização da produção rural da agroindústria); foram instituídas por lei ordinária, contrariando o disposto no art. 195, § 4º, combinado com o art. 154, inciso I, da Constituição Federal, que exige lei complementar para a instituição de novas fontes de financiamento da Seguridade Social;
3. “No Auto de infração em discussão, constata-se que a Auditora Fiscal considerou para a confecção do Auto de Infração operações que não podem servir de base para a incidência da contribuição previdenciária em discussão (FUNRURAL) em relação às seguintes CFOP (Código Fiscal da Operação) nº: 5102,5502 e 6109;
4. As operações classificadas no CFOP 5102 correspondem às “vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa destinadas a seus cooperados ou estabelecimento de outra cooperativa”.
5. Porém, o art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 estabelece que a contribuição é “incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção”. Portanto, “a lei em destaque é clara ao dizer que a incidência do tributo recai sobre a comercialização da produção, no presente caso, não houve produção, desta feita não deve existir cobrança da contribuição previdenciária uma vez que no momento da aquisição da mercadoria recebida de terceiro, já existiu a tributação”;
6. As operações classificadas no CFOP 5502 correspondem às “saídas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, remetidas com fim específico de exportação a trading company, empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do remetente”. Além de não ter havido produção, o art. 149, § 2º, da Constituição Federal veda a tributação sobre as vendas destinadas à exportação;
7. O CFOP 6109 refere-se às operações de “venda de produto industrializado ou produzido pelo estabelecimento destinado à Zona Franca de Manaus ou Áreas de

Livre Comércio”. Transcreveu a ementa de acórdão do CARF em que foi reconhecido que “as receitas provenientes da comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a receitas de exportações por força do art. 4º do Decreto Lei nº 288/67, razão pela qual são imunes à incidência da contribuição previdenciária nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal”;

8. “O Funrural não foi recolhido sobre a receita bruta visto que a autuada já contribui para a previdência social, recolhendo o tributo tomando por base as remunerações dos funcionários e terceiros que a ela prestam serviços. [...] na eventual e improvável hipótese de não ser acolhido o pedido da presente impugnação, o valor já recolhido à previdência social deve ser considerado como recolhimento efetivo e, por consequência, deduzido de eventual apuração de contribuição previdenciária, objeto do Auto de Infração combatido”;
9. “Atualmente, a cobrança do FUNRURAL pessoa jurídica sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, prevista no artigo 22-A, I da Lei 8.212/91, redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, possui sua matéria em análise pelo Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral reconhecida no RE 611.601, [...] em que se discute a constitucionalidade da contribuição social devida pela agroindústria”.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 570 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ORIGINÁRIO POR ÓRGÃO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar originariamente sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. PRODUÇÃO.

A contribuição da agroindústria, sob caráter substitutivo da contribuição patronal sobre a folha de pagamentos, incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, independentemente de ser a sua própria produção ou de ser a produção adquirida de terceiros.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE. TRADING COMPANY. EXPORTAÇÃO INDIRETA. INAPLICABILIDADE.

A imunidade das receitas decorrentes de exportação é exclusivamente aplicável quando a produção rural é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

Exportações indiretas, intermediadas por empresas comerciais exportadoras (*trading companies*), são consideradas vendas para o mercado interno, sujeitas às contribuições previdenciárias sobre a receita bruta da comercialização da produção rural.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A isenção relativa aos produtos destinados à Zona Franca de Manaus não alcança as contribuições previdenciárias das agroindústrias incidentes sobre a comercialização da produção rural.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 615 e ss), reiterando os termos de sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### **1. Juízo de Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **2. Mérito.**

Conforme consta no Relatório Fiscal (e-fls. 26 e ss), do exame dos elementos/informações fornecidos pelo sujeito passivo em atendimento às intimações lavradas no curso do procedimento fiscal, restou constatada a ausência de declaração (GFIP) contendo os fatos geradores da obrigação tributária e de recolhimentos de contribuições patronais, devidas à Previdência Social e à Outras Entidades e Fundos, incidentes a sua receita bruta, proveniente da comercialização da produção, industrializada ou não (Lei. 8.212/91, artigo 22-A, incisos I e II e § 5º).

Os valores dos créditos constituídos foram apurados a partir das informações em meio digital, constantes da NF-e – Nota Fiscal Eletrônica em confronto com as informações constantes da ECD – Escrituração Contábil Digital e EFD – Escrituração Fiscal Digital, disponibilizados pelo Sujeito Passivo no ambiente SPED – Serviço Público de Escrituração Digital.

Em relação ao mérito, o sujeito passivo reitera os termos de sua impugnação, no sentido de que: (i) a cobrança do FUNRURAL não tem guarida constitucional, razão pela qual não pode ser exigida legalmente; (ii) a nova cobrança do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, instituído pela Lei nº 10.256/01, é inconstitucional; (iii) em relação ao CFOP 5102, que tem

como natureza da operação venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, a lei é clara ao dizer que a incidência do tributo recai sobre a comercialização da produção e, no presente caso, não houve produção, não devendo existir cobrança da contribuição previdenciária uma vez que no momento da aquisição da mercadoria recebida de terceiro, já existiu a tributação; (iv) em relação ao CFOP 5502, que tem como natureza da operação a remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação a trading company, empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do remetente, a operação está albergada pela imunidade do art. 149, § 2º, da CF/88, e, no presente caso, não houve produção, não devendo existir cobrança da contribuição previdenciária uma vez que no momento da aquisição da mercadoria recebida de terceiro, já existiu a tributação; (v) em relação ao CFOP 6109, que tem como natureza da operação a venda de produção do estabelecimento destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, as receitas provenientes da comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a receitas de exportações por força do art. 4º do Decreto Lei n.º 288/67, razão pela qual são imunes à incidência da contribuição previdenciária nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal; (vi) na eventual e improvável hipótese de não ser acolhido o pedido do presente Recurso, o valor já recolhido à previdência social, calculado sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física, deve ser considerando como recolhimento efetivo e, por consequência, deduzido de eventual apuração de contribuição previdenciária, objeto do Auto de Infração combatido; (vii) necessidade de suspensão do presente processo em face do reconhecimento da Repercussão Geral no RE 611.601.

Pois bem. Inicialmente, cumpre pontuar que a constitucionalidade da inclusão do art. 22-A, da Lei n.º 8.212, com redação dada pela Lei n.º 10.256, de 2001, foi tema de análise pelo Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral (Tema 281 da Repercussão Geral/STF, RE 611.601), com trânsito em julgado em 03/05/2023, tendo sido reconhecida sua constitucionalidade e fixada a seguinte tese:

Tema 281 - Contribuição para a seguridade social a cargo das agroindústrias sobre a receita bruta prevista na Lei n.º 10.256/2001.

Tese: É constitucional o art. 22A da Lei n.º 8.212/1991, com a redação da Lei n.º 10.256/2001, no que instituiu contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição ao regime anterior da contribuição incidente sobre a folha de salários.

Resta, portanto, prejudicado o pedido do recorrente acerca da suspensão da cobrança exigida nos presentes autos, posto que já houve decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da matéria combatida.

Ademais, a título de esclarecimento, cabe pontuar que a discussão sobre a constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 10.256/2001 foi objeto de julgamento na data de 30.03.2017, quando a Suprema Corte analisou o RE 718.874 (Tema 669), com repercussão geral reconhecida e trânsito em julgado em 21/09/2018, tendo sido fixada a seguinte tese:

Tema 669 - Validade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, nos termos do art. 1º da Lei 10.256/2001.

Tese: É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.

Também recentemente, ao analisar o Recurso Extraordinário 700.922 (Tema 651), interposto com base no art. 102, III, b, da Constituição, em que se discute a constitucionalidade do art. 25, I e II, e § 1º, da Lei 8.870/1994, que instituiu as contribuições devidas à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela sua constitucionalidade, tendo fixado a seguinte tese:

Tema 651 - Constitucionalidade das contribuições à seguridade social, a cargo do empregador produtor rural, pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, instituídas pelo artigo 25, I e II, e § 1º, da Lei 8.870/1994.

Tese: I - É inconstitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/1994, na redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/1998; II - É constitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001; III - É constitucional a contribuição social destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), de que trata o art. 25, § 1º, da Lei nº 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001.

Para além do exposto, recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF), apreciando o Tema 801 da Repercussão Geral, que versou sobre incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, fixou a seguinte tese:

Tema 801 - Constitucionalidade da incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, nos termos do art. 2º da Lei 8.540/1992, com as alterações posteriores do art. 6º da Lei 9.528/1997 e do art. 3º da Lei 10.256/2001.

Tese: É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01.

Superadas as arguições acerca da inconstitucionalidade da legislação tributária, com repercussão geral reconhecida, passa-se a analisar os demais argumentos invocados pelo sujeito passivo.

## **2.1. CFOP 5102: venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.**

Em relação à operação em epígrafe, o recorrente alega que a lei seria clara ao dizer que a incidência do tributo recai sobre a comercialização da produção e, no presente caso, não teria havido produção, não devendo existir a cobrança da contribuição previdenciária uma vez que no momento da aquisição da mercadoria recebida de terceiro, já teria ocorrido a tributação.

Resumidamente, o recorrente entende que a base de cálculo sobre a qual deve incidir a contribuição é exclusivamente a receita proveniente da comercialização da sua produção própria, afastando da incidência a receita referente à produção adquirida de terceiros.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

Isso porque, o art. 22-A, da Lei nº 8.212/91 é claro ao determinar que a contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social incide 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 se entende por receita bruta da agroindústria o valor oriundo da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

Conforme bem assentado pela decisão recorrida, nas operações com CFOP 5102, obviamente, houve produção, contudo não foi própria, mas adquirida de terceiros, situação prevista no *caput* do art. 22-A da Lei nº 8.212/91.

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.

Concluiu-se, portanto, que o fato de uma parte da receita ser oriunda da comercialização de produtos adquiridos de terceiros, não os exclui da base de incidência.

Dessa forma, sem razão ao recorrente, neste particular.

## **2.2. CFOP 5502: remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação.**

Em relação à operação em epígrafe, o recorrente alega que a remessa estaria albergada pela imunidade do art. 149, § 2º, da CF/88, e, no presente caso, não teria havido a produção, não devendo existir cobrança da contribuição previdenciária uma vez que no momento da aquisição da mercadoria recebida de terceiro, já teria ocorrido a tributação.

A esse respeito, entendo que assiste parcial razão ao recorrente.

Pois bem. Sobre a primeira parte da argumentação, relativa à abrangência da comercialização da produção adquirida de terceiros na base de cálculo do lançamento, já foi analisada no tópico anterior, relativo ao CFOP 5102.

Já no tocante à abrangência da operação pela imunidade estampada no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, cabe consignar que o Supremo Tribunal Federal (STF), em decisão unânime, decidiu que a exportação indireta de produtos - realizada por meio de *trading companies* (empresas que atuam como intermediárias) - não está sujeita à incidência de contribuições sociais, tendo sido produzida a seguinte tese de repercussão geral (Tema 674):

Tema 674 - Aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação intermediada por empresas comerciais exportadoras (“trading companies”).

Tese: A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.

A análise da questão foi concluída no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4735 e do Recurso Extraordinário (RE) 759.244.

Dessa forma, cabe excluir da base de cálculo da contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, prevista no art. 22-A, da Lei nº 8.212/91, as receitas decorrentes da venda de produtos ao exterior, por meio de “trading companies”.

Contudo, tal entendimento não pode ser estendido à contribuição ao SENAR, posto que destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas; formação profissional e promoção social do trabalhador rural; inclusive financiada pela mesma categoria, possuindo natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica.

A imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais (gerais) e as contribuições destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros (*trading companies*), não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Dessa forma, são devidas as contribuições ao SENAR sobre as receitas de exportação.

### **2.3. CFOP 6109: venda de produção do estabelecimento destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio.**

Em relação à operação em epígrafe, o recorrente alega que as receitas provenientes da comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a receitas de exportações por força do art. 4º do Decreto Lei nº. 288/67, razão pela qual são imunes à incidência da contribuição previdenciária nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

A esse respeito, entendo que assiste parcial razão ao recorrente.

Isso porque, o Supremo Tribunal Federal (STF), quando de julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 310, envolvendo incidência de ICMS, consignou o entendimento segundo o qual o art. 40 do ADCT conferiu vigência e caráter de imunidade ao art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, concluindo, portanto, que persistiria vigente a equiparação procedida pelo mencionado dispositivo. É de se ver a ementa:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS N.ºS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1998, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. 1. Não se

há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra 'g', da Constituição da República). 2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus. 3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré-constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

(STF - ADI: 310 AM, Relator: CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 19/02/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 09/09/2014)

Assim, a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale, para efeitos fiscais, à exportação de produto brasileiro para o exterior.

Sendo assim, as vendas de produtos destinados à Zona Franca de Manaus estão sob o manto protetor da imunidade, por força do art. 149, § 2º inciso I da CF c/c o art. 4º do Decreto-Lei nº 228/67 e o art. 40 do ADCT, motivo pelo qual, não devem incidir as contribuições do art. 22-A da Lei nº 8.212/91.

Dessa forma, cabe excluir da incidência das contribuições previstas nos incs. I e II, do art. 22-A, da Lei nº 8.212, de 1991 as receitas decorrentes das vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 4º do Decreto-Lei 288/67.

Contudo, tal entendimento não pode ser estendido à contribuição ao SENAR, posto que destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas; formação profissional e promoção social do trabalhador rural; inclusive financiada pela mesma categoria, possuindo natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica.

A imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais (gerais) e as contribuições destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros (*trading companies*), não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Dessa forma, são devidas as contribuições ao SENAR sobre as receitas equiparadas à exportação, destinadas à Zona Franca de Manaus.

#### **2.4. Do pedido de compensação do valor já recolhido à previdência social, calculado sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física.**

Em caráter subsidiário, o recorrente alega que o valor já recolhido à previdência social, calculado sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física, deveria ser considerando como recolhimento efetivo e, por consequência, deduzido de eventual apuração de contribuição previdenciária, objeto do Auto de Infração combatido.

Sobre este ponto, entendo que não assiste razão ao recorrente.

Isso porque, o pleito do recorrente escapa à competência deste colegiado, eis que, caso o contribuinte entenda haver realizado pagamento a maior em determinada competência, deve ingressar com pedido de restituição à unidade jurisdicionante da RFB ou efetivar a compensação de tais valores mediante informação em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, nos moldes preconizados no art. 89, da Lei nº 8.212/91.

Cabe destacar que o pedido de compensação deve observar normas próprias e que, atualmente, estão previstas na Instrução Normativa RFB nº 2.055/2021, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Não se trata de mera formalidade, posto que a observância deste procedimento tem como objetivo evitar que o contribuinte seja ressarcido, indevidamente, em duplicidade, além de se tratar de uma exigência necessária para a verificação da liquidez e certeza do crédito alegado.

A propósito, na hipótese de haver demonstração de recolhimentos indevidos, o aproveitamento das contribuições previdenciárias declaradas incorretamente fica condicionada à retificação da declaração da GFIP e das Guias de Recolhimento à Previdência (GPS), a teor do artigo 11 e do inciso II do § 1º do artigo 17, ambos da Instrução Normativa RFB nº 2.055/2021.

Nesse passo, registra-se que todo procedimento de restituição e compensação deverá obedecer às disposições da Instrução Normativa RFB nº 2.055/2021, sendo que, no caso de compensação de contribuições sociais previdenciárias e as destinadas a Terceiros, deverá observar as disposições constantes no Capítulo V “Da Compensação”.

Assim, na hipótese de existirem valores recolhidos indevidamente ou por uma modalidade de tributação não adotada pela Fiscalização (no caso dos autos, a incidência de contribuição sobre a receita bruta da produção nos moldes do art. 22A, incisos I e II e seu § 5º, da Lei 8.212/91), o sujeito passivo deve protocolar pedido de restituição, conforme disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 2.055/2021 (artigo 1º).

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

#### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de excluir da base de cálculo da contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, prevista no art. 22-A, da Lei nº 8.212/91, as receitas decorrentes da venda de produtos ao exterior, por meio de “trading companies”, bem como as receitas decorrentes das vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite