



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14751.720190/2019-15
ACÓRDÃO	2201-013.009 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGRIVALE - AGRICULTURA DO VALE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA. COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO. AGROINDÚSTRIA. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. IMUNIDADE EM RELAÇÃO AS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A imunidade constitucional sobre receitas decorrentes de exportação alcança as operações indiretas com o mercado externo realizadas por meio de trading companies. No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 759.244, com repercussão geral reconhecida (Tema 674), o STF declarou que a imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por trading companies.

RECEITA BRUTA. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 149 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

É devida a contribuição ao SENAR na comercialização da produção rural com o mercado externo, não lhe sendo aplicável a imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, por possuir natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

É devida a multa de ofício, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o lançamento fiscal relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas oriundas de exportação indireta.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Esio Kennedy Souza Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão de piso desde a constituição do crédito tributário até a impugnação, mediante a reprodução do seguinte excerto do voto (fls. 660/663):

Trata-se de Impugnação em resistência aos Autos de Infração, abaixo discriminados, lavrados em face da Empresa Interessada, já qualificada nos autos, em procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias relativas às Contribuições Previdenciárias e de Terceiros (destinadas para outras entidades e fundos).

- Auto de Infração referente às Contribuições Previdenciárias e GILRAT1, incidentes sobre a comercialização de produção rural, no montante de R\$ 1.931.678,17.

- Auto de Infração relativo à Contribuição devida ao SENAR2, no valor total de R\$ 185.737,89.

Noticia o Relatório Fiscal, fls. 24/32, que:

A principal atividade da Empresa é o cultivo de uva e como tal se enquadra como produtor rural pessoa jurídica sujeita ao recolhimento de contribuições previdenciárias, e de outras entidades, incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural.

Na determinação da receita bruta de cálculo da comercialização da produção rural (base) foram considerados os totais dos itens incluídos nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) não-canceladas emitidas pela empresa no período 2015/2016 nos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) a seguir, sem dedução de eventuais descontos ou devoluções de vendas.

5101 - VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO

5102 - VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS

5124 - INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA

5501 - REMESSA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO, COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

6101 - VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO

6107 - VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO, DESTINADA A NAO CONTRIBUINTE

6108 - VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, DESTINADA A NÃO CONTRIBUINTE

6124 - INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA

Nos anexos estão contempladas as vendas da produção rural no mercado interno, com e sem fins de exportação, e os subprodutos e resíduos da produção rural, ocorridas em 2015/2016, conforme dados extraídos das Notas Fiscais Eletrônicas “e confirmados pela empresa em documento por ela produzido (cópia anexa), em que efetua a conciliação dos valores das notas fiscais com a receita contabilizada em sua escrituração contábil”.

Para verificação das contribuições não declaradas, foram levantadas as GFIP descritas no item 14 do Relatório Fiscal.

“Do confronto entre GFIP e GPS, constatou-se a existência de recolhimentos superiores aos valores declarados nas competências 01. 02 e 09 a 12/2015 e 03. 06 e 09 a 12/2016”. A Interessada foi intimada a retificar as GFIP de modo a adequá-las às respectivas GPS, sob pena de não serem aproveitados, pela fiscalização, os excedentes recolhidos – IN 971/09, art. 463, § 5º. No entanto, foram retificadas apenas as GFIP das competências 01 e 02/2015.

Para as demais competências, em que não houve retificação, a empresa declarou (documento anexo) que “recolhe para outras entidades e fundos, através de GPS com código: 2615 - Comercialização da Produção Rural (pagamento exclusivo para outras entidades (SENAR) por se tratar de fins específicos para exportação para empresa comercial exportadora e que na

GFIP não tem campo específico para informar a comercialização de exportação”

A Interessada, devidamente citada, impugna o lançamento tributário, fls. 484/516, com base nos argumentos a seguir relatados.

As operações descritas nos autos se trata de valores destinados à exportação, que são imunes – Constituição Federal, art. 149, § 2º - para empresas do mesmo grupo econômico. Ademais foram incluídos na base de cálculo valores decorrentes de devolução de vendas.

Não ocorreu exportação indireta, haja vista que a empresa que realizou as exportações, AGV Export Ltda possui os mesmos sócios e endereços da empresa autuada, conforme contrato social, ou seja, trata-se do mesmo grupo econômico. Não foi utilizada uma “trade” ou qualquer outro terceiro na exportação de produtos. Ademais o código de exportação utilizado no período pela empresa Autuada é o mesmo para a Agrivale e a AGV.

Segundo a Impugnante são operações equiparadas à exportação direta, pelos seguintes motivos:

- 1) As mercadorias foram diretamente destinadas a recintos alfandegados;
- 2) As mercadorias têm o destinatário da venda como a pessoa jurídica que lançou a declaração de exportação;
- 3) O valor das Notas Fiscais condiz com os valores descritos em memorando de exportação;
- 4) Tais valores encontram respaldo em notas fiscais ou memorandos de exportação apresentados em meio físico (anexo);

“A averbação de embarque e os memorandos de exportação são provas da exportação direta e dos valores da operação”. Comprova também o envio direto dos bens exportados para armazém alfandegado e a correspondência exata entre os memorandos de exportação.

Aduz que o fim específico de exportação é conceito jurídico que envolve o envio das mercadorias a exportar diretamente para recintos alfandegados ou para embarque – art. 1º, Decreto-Lei 1.248/1972 e art. 39, § 2º, da Lei 9.532/97.

Sobre as vendas para trading company, a venda com fim específico de exportação exige o envio direto ao recinto alfandegado para embarque – Decreto-Lei 1.248/1972, art. 1º, “a”. Também se considera “venda com fim específico de importação o envio de mercadoria para exportação a depósito em regime de entreposto aduaneiro extraordinário”. Nesta toada, o entreposto aduaneiro extraordinário na exportação permite o envio das mercadorias a exportar para recinto de uso privativo não alfandegado – IN 241/2002, art. 6º, § 1º, II. Assim, deve ser afastada a glosa para as exportações indiretas, por meio de trading company se estiver a operação sob o amparo do regime de entreposto aduaneiro na modalidade extraordinário, Decreto-Lei nº 1.248/1972. Salienta que o

Conselho Monetário Nacional e o Banco central simplificaram as regras cambiais que disciplinam a exportação de mercadorias. São aceitas vinculações de contrato de câmbio celebrado por pessoa diversa do exportador no caso de empresas do mesmo grupo econômico.

Reafirma que não há que se falar em exportação indireta quando se trata de empresas do mesmo grupo econômico.

Aduz que o Auto de Infração é nulo, ilíquido e incerto, já que contempla valores decorrentes de exportação que são imunes – art. 149, § 2º da Constituição Federal. Não há exportação indireta, pois a Interessada não se utiliza trade company, mas de uma empresa do mesmo grupo econômico. Portanto, trata-se de exportação direta.

Foram incluídas na base de cálculo dos tributos valores decorrentes de devolução de vendas, que não faz parte do faturamento da Interessada, tema já apreciado pela Receita Federal na Solução de Consulta da 8ª Região Fiscal, nº 157, de 15 de julho de 2011.

Afirma que foram desconsiderados pagamentos relativos às contribuições previdenciárias sob a justificativa que foram recolhidos em códigos equivocados (2607 e 2615 – Contribuição ao SENAR em relação à comercialização de produtos destinados à exportação).

O próprio Auditor-Fiscal sustentou que do confronto entre GFIP e GPS apareceu recolhimentos superiores aos declarados nas competências 09 a 12 de 2015 e 03, 06, 09 a 12//2016.

A Impugnante cita vários dispositivos normativos e excertos de jurisprudência para defender que a imunidade também deve abarcar as exportações indiretas, não deve ser interpretada de forma restritiva, como faz o Poder Executivo ao limitar a abrangência desta imunidade através da Instrução Normativa 851 de 2008 e Instrução Normativa 971 de 2009, o extrapolar sua função meramente reguladora.

O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal não faz distinção entre exportação direta e exportação realizada por intermédio de trading companies, não cabendo ao Poder Executivo fazer tal diferenciação para limitar a imunidade apenas às exportações diretas, portanto, a tributação sobre exportação é inconstitucional independente de ser considerada direta ou indireta.

Tributar a receita decorrente de exportação indireta é instituir tributo sem lei, em clara afronta ao princípio constitucional da legalidade. A Receita Federal utilizou norma infralegal para regular imunidade tributária, quando este papel é reservado à lei complementar, conforme art. 146, II, da Constituição Federal.

Exigir tributo sobre uma base de cálculo não permitida pela Constituição Federal fere os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, além da equidade, portanto, deve ser declarada inconstitucional a pretensão de tributar produtos

destinados à exportação “pelo simples fato destes serem exportados mediante uma empresa especializada e não diretamente ao consumidor no exterior”.

Apesar de a Contribuição para o SENAR ser uma contribuição de interesse de categoria profissional, ela pertence ao gênero contribuição social, idêntica a CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, por isso é também contemplada pela imunidade do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, desta forma é inconstitucional a incidência de contribuição ao SENAR sobre receitas decorrentes de exportação, com base na IN 971/09.

A aplicação de multa no percentual de 75% sobre o tributo tem efeito confiscatório, conforme claros posicionamentos da doutrina e da jurisprudência. Por ferir o princípio constitucional do não-confisco requer a não aplicação desta penalidade.

Requer a nulidade total do Auto de Infração.

“Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, mormente através da prova pericial a ser oportunamente requerida”.

Da Decisão de Primeira Instância

A 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Belém-DRJ/BEL, em sessão realizada na data de 29/06/2020, por meio do acórdão nº 01-38.196 (fls. 659/669), **julgou improcedente** a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 659/660):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. EXPORTAÇÃO DIRETA E INDIRETA. IMUNIDADE SOBRE AS RECEITAS. ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS VINCULADAS ÀS NORMAS.

1. Em nome da segurança jurídica, optou o ordenamento jurídico brasileiro em pautar as atividades dos agentes públicos às normas jurídicas expressas. No campo tributário não é diferente. Tanto a autoridade lançadora como a julgadora de litígios administrativos fiscais não podem se desviar das trilhas normativas.

2. A imunidade tributária, de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportações, é interpretada pelo Fisco Federal como restrita às exportações diretas. Este posicionamento foi cristalizado em instrução normativa e a partir daí emanou seu principal efeito, vincular a Administração Tributária Federal. Mesmo diante de avanços jurisprudenciais sobre este tema, os lançamentos tributários sobre as receitas de exportação indireta deverão ser mantidos, em sede de primeira instância, até que a higidez da norma restritiva, contida na instrução normativa, seja abalada por posicionamentos expressos da Receita Federal e/ou da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional corporificados dentro das opções de normas vinculatórias.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. JULGADOR ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. LIMITAÇÃO.

O julgador de litígios administrativos fiscais, no âmbito da Administração Tributária Federal, não recebeu autorização de nenhuma norma jurídica brasileira para decidir sobre a ilegalidade ou inconstitucionalidade de normas que, eventualmente, fundamentaram a confecção de determinado lançamento tributário. A opção do sistema jurídico pátrio foi por subtrair competência para o julgador administrativo negar vigência a determinado dispositivo normativo sob a alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade. Esta atribuição foi reservada ao poder judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Intimado do resultado do julgamento em primeira instância na data de 27/07/2020, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 678), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 681/697), na data de 21/08/2020 (fl. 679), no qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

I – Da inconstitucionalidade da cobrança de tributos sobre valores exportados – recente decisão do STF favorável – concessão da segurança à Requerente em processo do TRF5;

II – Ausência de Fato Gerador – Mesmo grupo econômico;

III – Da necessária exclusão das devoluções de faturamento da empresa – dos valores recolhidos e não considerados como pagamento;

IV – Do efeito confiscatório produzido pela penalidade imposta.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – o Recorrente foi intimado da decisão em 27/07/2020 (fl. 678) e apresentou RV em 21/08/2020 (fl. 679) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Da Imunidade – Operações com *trading companies*

A Recorrente alega que as suas operações realizadas por intermédio de trading companies deveriam ser consideradas abrangidas pela imunidade prevista no art. 149, §2º, da

CF/88. O Relatório Fiscal (fls. 24/32) e a DRJ entenderam que a imunidade abrangeria apenas as operações de exportação denominadas diretas, devendo as operações com *trading companies* serem tributadas como operações nacionais:

Relatório Fiscal (fls. 26/28)

CFOP 5501 – inclui as transações referentes às exportações indiretas realizadas no mercado interno até 06/2016 com a empresa AGV EXPORT LTDA, CNPJ 15.494.525/0001-06. Embora tenham a descrição de “remessa”, integram a receita bruta, contabilizada nas contas contábeis “5.1.1.01.001 – Vendas Manga PP – MI” e “5.1.1.01.002 – Vendas Uva PP – MI”, conforme demonstrativo anexo elaborado pela própria empresa, conciliando as Notas Fiscais por ela emitidas com as receitas lançadas em sua Escrituração Contábil Digital – ECD.

[...]

12. Saliente-se que a comercialização da produção rural com empresas comerciais exportadoras (“trading companies”), com fim específico de exportação (“EXPORTAÇÕES INDIRETAS”), a exemplo do apresentado no Anexo 03, é considerada, para todos os efeitos, venda no mercado interno, conforme inteligência do art. 170, § 1º da Instrução Normativa – IN RFB nº 971/2009 abaixo transcrito:

[...]

13. O mesmo entendimento quanto às exportações indiretas receberem tratamento de vendas no mercado interno também é assente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a exemplo do Acórdão nº 9202-006.590, de 20/03/2018, cuja ementa se transcreve a seguir:

[...]

20. Ou seja, com base em seu próprio entendimento, contrário ao que expressamente prevê o art. 170, § 1º da IN 971, e sem amparo em qualquer decisão judicial, conforme ela mesmo declarou em resposta à fiscalização (documento anexo), a empresa deixou de declarar em GFIP as exportações indiretas relacionadas no Anexo 03, que deveriam ter sido tratadas como vendas no mercado interno.

21. Por consequência, considerando que as GPS 2607 do Anexo 04 quitam integralmente os valores declarados nas GFIP do Quadro 02, as GPS 2615 não foram aproveitadas pela fiscalização por não corresponderem a fatos geradores declarados, podendo a empresa, caso queira, pleitear sua restituição.

22. O quadro abaixo demonstra, a partir dos Anexos 01, 02 e 03, a receita bruta da comercialização da produção rural não declarada em GFIP, base de cálculo das contribuições ora lançadas.

Acórdão de Impugnação (fls. 664/666)

Em sede de mérito, verifica-se que nenhuma controvérsia se estabeleceu em relação à imunidade das receitas decorrentes de exportação direta – art. 149 § 2º, I. O epicentro da polêmica estabelecida neste Processo diz respeito à denominada exportação indireta.

Assevera a Impugnante:

“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”.

O comportamento jurídico da Receita Federal sobre este tema decorre das normas contidas nos parágrafos do art. 170 da Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009. No § 1º desse artigo, ratifica-se a posição consensual acerca da imunidade das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação direta, ou seja, “quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior”. Já o § 2º é a raiz das divergências, pois não estende às exportações indiretas a imunidade em comento: “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”.

Poderia se dizer que estes lançamentos tributários com base no § 2º, art. 170, da Instrução Normativa nº 971/09 são nulos? Entende-se que não, pois segundo o art. 142, mormente o que estabelece seu parágrafo único: a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Esta vinculação se relaciona a qualquer norma, seja legal ou regulamentar – inciso III, art. 116, da Lei 8.112, de 11 de novembro de 1990 - foi a forma encontrada para evitar a insegurança maior decorrente de procedimentos discricionários, na mesma frequência jurídica do princípio da legalidade e do conceito de tributo contido no art. 3º do CTN.

A atividade vinculada ao conjunto de normas também se aplica ao Julgador Administrativo de Litígios Fiscais não só pela disposição geral estabelecida no inciso III, art. 116, da Lei 8.112/90, como também por norma específica contida na Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, que disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ):

Art. 7º São deveres do julgador:

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Esta estrutura normativa que leva à manutenção do lançamento tributário em 1ª Instância do Processo Administrativo Fiscal Federal sofre um ataque direcionado à própria constitucionalidade da restrição imposta pela IN/RFB nº 971/90, no que

diz respeito a não extensão da imunidade em tela às exportações indireta. Assevera a Impugnante que é um ato restritivo, que extrapola a função reguladora do executivo e, principalmente, inconstitucional, posto que em descompasso com a reserva de lei complementar – art. 146, II, da Carta Magna – com os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e também da equidade.

Neste ponto uma nova e consistente barreira normativa se ergue em desfavor da Interessada. O art. 26-A do Decreto 70.235/72, que: “no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”. Esta vedação se aplica aos Julgadores da 2ª Instância, conforme a Súmula CARF Nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. No ordenamento jurídico pátrio referidas atribuições são próprias do Poder Judiciário.

Reitera-se, que mesmo diante de avanços jurisprudenciais sobre este tema, a sua aplicação, no âmbito das DRJ, não é imediata, depende de atos formais que inibam a propagação dos efeitos jurídicos do § 2º do art. 170, da Instrução Normativa 971/09 no âmbito da Receita Federal, tais como: pronunciamento da PGFN, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2014; Soluções de Consulta; Revogação do mencionado § 2º, art. 170, IN 971/09 ou outro ato normativo, na miríade de normas que vinculam os julgamentos exarados na 1ª Instância do Processo Administrativo Fiscal Federal.

Portanto, mantêm-se os lançamentos tributários, objeto deste processo, realizados sobre a receita auferida nas exportações indiretas.

Outra linha de contestação construída pela Impugnante encara as exportações realizadas por meio da AGV Export Ltda como exportações diretas, pois sustenta que a empresa AGV Export Ltda é parte do mesmo grupo econômico da Interessada, para fundamentar sua posição, carrega a sua Impugnação de normas ligadas a procedimentos de exportação, aduaneiros, financeiros, de suspensão de IPI quando as mercadorias se destinarem para embarque de exportação ou recinto alfandegado, além do Decreto-Lei 1.248/72.

Ocorre que não há nos autos demonstração da constituição jurídica do grupo econômico de direito, não restou demonstrada a existência de uma convenção entre essas empresas ou outro instrumento jurídico estruturante deste grupo, nem mesmo nos moldes estabelecidos na Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. O fato de ter sócios em comum ou até mesmo idêntico quadro societário não quer dizer, por si só, que estamos diante de um grupo econômico com a participação da Interessada. Se assim pretende se organizar, para todos os efeitos tributários e não apenas para alguns, deve esta intenção ser formalizada em linguagem jurídica apropriada para passar a ter existência jurídica e surtir efeitos no mundo jurídico.

Ademais não foi demonstrado que as receitas decorrentes de exportação direta - na conceituação clássica, adotada pela Instrução Normativa 971/09 - compõem os

lançamentos em comento. Em outras palavras, que a Interessada enviou mercadoria para o exterior e que a receita decorrente desta operação compõe os lançamentos litigiosos. As receitas tributadas são decorrentes de exportação indireta, realizada por uma terceira empresa, independente da existência de sócios em comum. Como visto, essas operações esbarra nos parâmetros normativos constantes nos artigos 1º e 2º do art. 170 da IN 971/09, que circunscrevem a imunidade das receitas adquiridas à comercialização direta com adquirente domiciliado no exterior e 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”.

Neste ponto, assiste razão à Recorrente.

A imunidade das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico para as receitas decorrentes de exportações está prevista no art. 149, §2º, I da Constituição Federal:

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: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

O Supremo Tribunal Federal julgou em definitivo a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4735 e o Recurso Extraordinário (RE) 759.244, com repercussão geral, por meio da qual **declarou a não incidência do tributo nas operações envolvendo sociedade exportadora intermediária, sendo irrelevante a natureza das exportações – se direta ou indireta.**

Não obstante o reconhecimento da imunidade nas exportações indiretas, torna-se necessário que o contribuinte comprove perante o fisco o montante de sua receita bruta decorrente de exportação, nos termos do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

No presente caso, conforme se constata no Relatório Fiscal (fls. 29/30), a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas em face da Recorrente foi a *receita bruta a comercialização da produção rural no mercado interno não declarada em GFIP, conforme colunas ‘venda direta mercado interno, subprodutos e resíduos e exportação indireta’* do Quadro 03, de modo que a Recorrente se desincumbiu de seu ônus probatório.

Diante disso, deve ser cancelado o Auto de Infração lavrado em face da Recorrente referentes as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta proveniente das exportações indiretas (fls. 2/13).

SENAR – Receitas oriundas de exportação

A recorrente defende a aplicação da imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal de 1988 às contribuições destinadas ao SENAR, incidentes sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural no mercado externo.

A matéria não é nova neste Conselho.

O art. 149, §2º, inciso 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, acima transcrito.

Da leitura do caput do artigo 149 da Constituição Federal denota-se 03 (três) espécies de contribuições: (i) contribuições sociais; (ii) de intervenção no domínio econômico; e (iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No mesmo dispositivo constitucional, garante a imunidade sobre as receitas de exportação apenas de 02 (duas) espécies de contribuições, não estendendo a imunidade para as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

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 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.

Neste mesmo sentido, o §5º, do artigo 22-A, da Lei nº 8.212, de 1991 prevê que a contribuição exigida ao SENAR possui fundamento jurídico autônomo, ainda que a legislação preveja que sua apuração para o empregador agroindústria realizada em conjunto com as contribuições sociais devidas:

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:

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.

(...)

§ 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).

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, 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.

Neste ponto, adoto como razões de decidir o voto proferido pela Conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz em acórdão proferido pela 2ª Turma da CSRF (Acórdão n. 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 mantêm 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.

Sobre este tema, cito os precedentes deste CARF:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. SENAR. NATUREZA JURÍDICA. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA.

INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA. A contribuição ao SENAR possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, razão pela qual não lhe pode ser estendida a imunidade das receitas decorrentes da exportação. **(Acórdão nº 9202-011.803, Relatora: Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Data de Julgamento: 18/09/2025).**

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ATIVIDADE RURAL. AGROINDÚSTRIA. TRIBUTAÇÃO SOBRE RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. INCIDÊNCIA. O produtor rural pessoa jurídica que industrializa a produção própria ou a produção própria e a adquirida de terceiros, enquadra-se como agroindústria, calhando na espécie a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural. O regime substitutivo do art. 22-A, § 5º da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 10.256/2001, que trata das contribuições ao SENAR abrange a agroindústria, que por definição legal trata-se de produtor rural que industrializa sua produção própria e a adquirida de terceiros. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE. NÃO APLICAÇÃO. A

natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de modo que não é aplicável a imunidade a que trata o art. 149, § 2º, I da CF/88. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação. **(Acórdão nº 2001-007.644, Relator: Winderson Botto, Data de Julgamento: 10/02/2025).**

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010 CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE INAPLICÁVEL. A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de modo que inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA. COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO. EMPRESA CONSTITUÍDA E EM FUNCIONAMENTO NO BRASIL. “TRADING COMPANIES”. INCIDÊNCIA. Para efeito da apuração da contribuição previdenciária devida pela agroindústria, as vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras (“trading companies”), constituídas e em funcionamento no país, são consideradas vendas internas e, portanto, tributáveis. **(Acórdão nº 2301-011.857, Relator: Carlos Eduardo Avila Cabral, Data de Julgamento: 01/12/2025).**

Desta feita, evidencia-se que não há impeditivo de que uma contribuição social e uma contribuição de interesse de categorias profissionais e econômicas sejam apuradas em conjunto, tendo em vista que compartilham da mesma base de cálculo. Não obstante, a imunidade constitucional só será aplicada à contribuição social e de intervenção no domínio econômico por expressa previsão no texto constitucional, o que leva à improcedência deste tópico recursal, impondo-se a manutenção integral do Auto de Infração de fls. 14/21.

Por fim, quanto à exclusão da base de cálculo do lançamento relativo à devolução de notas fiscais, embora afirme que houve o cancelamento de algumas notas fiscais emitidas e, que, portanto, não podem ser incluídas na base de cálculo do lançamento, a Recorrente limitou-se a tecer eras alegações a respeito, não se desincumbindo de seu ônus probatório de demonstrar efetivamente o cancelamento das mesmas, bem como a inclusão destas na base de cálculo pela fiscalização.

Assim, mantenho inalterado o Auto de Infração de fls. 14/21.

Da Multa de Ofício

Por fim, a Recorrente afirma que a incidência da multa de ofício de 75% consiste em verdadeiro dano ao contribuinte, possui natureza jurídica estritamente punitiva, e, portanto, inaplicável ao presente caso. Pugna, ainda, pela aplicação da garantia constitucional prevista no

artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, a vedação da utilização do tributo com efeito confiscatório. Ao final, caso não seja excluída a multa de ofício, requer seja reduzida ao percentual máxima do 20% (vinte por cento), além da não incidência dos juros moratórios sobre a multa.

Em que pese as razões expostas pela Recorrente, não lhe assiste razão.

A multa é consequência da constatação da infração à legislação tributária.

O artigo 142 do CTN prevê que a autoridade lançadora tem o dever de lavrar a multa de ofício, sob pena de responsabilidade funcional, visto que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

No caso de lançamento decorrente de procedimento de fiscalização, o fundamento legal para o lançamento da multa de ofício de 75% encontra-se no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996, não havendo previsão para reduzi-la:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa, a despeito da posição jurisprudencial mencionada, é uma apreciação a ser feita previamente pelo legislador ou no controle da constitucionalidade pelo judiciário. Uma vez vigente a lei, esta goza presunção de constitucionalidade, não cabendo ao aplicador negar sua aplicação sob argumentos desta natureza.

No que diz respeito à invocação da violação aos princípios constitucionais aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Pelas razões expostas acima, deve ser mantida a multa de ofício aplicada sobre o lançamento remanescente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para **DAR PARCIAL PROVIMENTO**, para cancelar o Auto de Infração lavrado às fls. 2/13, relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas oriundas de exportação indireta.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas

ACÓRDÃO 2201-013.009 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 14751.720190/2019-15

DOCUMENTO VALIDADO