



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

**Processo n°** 15868.720141/2014-23  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-003.743 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de março de 2017  
**Matéria** Contribuição Previdenciária e Senar - agroindústria  
**Recorrente** CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela agroindústria sujeita ao regime previdenciário substitutivo de que trata o art. 22-A, da Lei nº 8.212/91, é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

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

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição destinada ao SENAR, devida pela agroindústria sujeita ao regime previdenciário substitutivo de que trata o art. 22-A, da Lei nº 8.212/91, é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. IMUNIDADE NAS EXPORTAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

A contribuição destinada ao SENAR, classificada como de interesse das categorias profissionais ou econômicas, não está contemplada pela imunidade nas exportações prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, que restringe o benefício às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

AÇÃO JUDICIAL. AUSÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA DE OBJETO EM RELAÇÃO AO LANÇAMENTO FISCAL.

Não identificada a concomitância de objeto entre a ação judicial proposta pelo contribuinte e o lançamento, há que se prosseguir na análise do recurso administrativo.

AUSÊNCIA DE QUESTIONAMENTO DE MATÉRIA ESPECÍFICA.  
INEXISTÊNCIA DE LITÍGIO.

A falta de questionamento no recurso de matéria específica do lançamento fiscal configura a inexistência de litígio quanto ao tema não abordado.

PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS.

Não se conhece de pedido de perícia sem a indicação de perito. Cabível a negativa de perícia e diligências quando desnecessárias para a solução do litígio. As provas devem ser apresentadas na impugnação, sob pena de preclusão.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência, suscitada pelo Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, que restou vencido, juntamente com os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio e Theodoro Vicente Agostinho (Suplente Convocado). Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de concomitância com ação judicial e, no mérito, negar provimento ao recurso.

*(Assinado digitalmente)*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Rosemary Figueiroa Augusto - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dílson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar, Márcio Henrique Sales Parada, Theodoro Vicente Agostinho (Suplente convocado).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1713/1734) interposto pelo sujeito passivo acima, contra a decisão proferida no Acórdão nº 12-74.894 (fls. 1695/1707), pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1), que julgou improcedente a impugnação.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 1196/1202, os lançamentos se referem à contribuição previdenciária (2,5%) e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) (0,1%), bem como às contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR (0,2%), incidentes sobre a comercialização de produção rural sem sub-rogação (produção própria), no período de 01/2011 a 12/2011, relativas aos estabelecimentos 45.483.450/0001-10 (Clementina/SP) e 45.483.450/0021-64 (Queiroz/SP), não declarados em GFIP.

Foram efetuados os seguintes levantamentos:

- **RB (Receita Bruta)** - referente à comercialização no mercado interno, lançada na conta contábil "Receita da Venda no Mercado Interno de Produtos de Fabricação Própria".

AI DEBCAD: nº 51.067.824-6 (Previdência) - fls. 03/10  
nº 51.067.825-4 (SENAR) - fls. 11/18;

- **RE (Receita Exportação)** - relativo à comercialização (açúcar e álcool) na exportação direta, lançada na conta contábil "Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos".

AI DEBCAD: nº 51.067.826-2 (SENAR) - fls. 19/26;

- **RI (Receita Exportação Indireta)** - correspondente à comercialização (açúcar e álcool) na exportação indireta, também lançada pela empresa na conta contábil "Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos", com base no PN 66 (Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº 66, de 1986) e cotas distribuídas pela COPERSUCAR - Cooperativa de Produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo, empresa constituída e em funcionamento no país, o que caracteriza a exportação indireta.

AI DEBCAD: nº 51.067.827-0 (Previdência) - fls. 27/34  
nº 51.067.847-5 (SENAR) - fls. 35/42.

O contribuinte apresentou impugnação com os argumentos que foram assim resumidos na decisão recorrida:

#### Da Impugnação

3. Notificado, via postal, do lançamento em 06/11/2014 (fls. 1.627), o interessado apresentou impugnação em 05/12/2014 (fls. 1.631 e 1.691), aduzindo, em síntese, as alegações abaixo elencadas.

3.1. Fala sobre "venda de mercadorias ou de serviços, ou de mercadorias e serviços" ou à "soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais" e o conceito constitucional de faturamento, debatido no STF.

3.2. O conceito constitucional de receita bruta/faturamento ficou assentado como sendo a "receita das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços", não se podendo incluir nele outras rubricas de ingresso financeiro da pessoa jurídica que não sejam decorrentes de venda de produtos e/ou serviços das atividades típicas.

3.3. O Fisco entende que devem ser incluídas as receitas de todo e qualquer ingresso de recebíveis da companhia.

3.4. Não se pode incluir receitas não operacionais, como é o caso da defendente, quais sejam, venda de bagaço de cana, venda de creme de levedo, venda de sucata e outros não ligados à atividade operacional típica da empresa.

3.5. A contribuição de Terceiros, devida ao SENAR é acessória à Contribuição Previdenciária e, por isso, segue a mesma sorte da principal. Por ser indevido o FUNRURAL sobre as demais receitas, a contribuição de terceiro SENAR também o é, pelas mesmas razões.

3.6. As receitas de exportação são imunes às contribuições sociais, nos termos do Art. 149, § 2º, I da Constituição Federal e § 5º do art. 22-A da lei nº. 8.212/1991. A referida imunidade atinge duas espécies do gênero contribuição, quais sejam, a "social" e a "de intervenção no domínio econômico".

3.7. A defendente possui mandado de segurança, aguardando julgamento, no TRF 3, em relação às contribuições previdenciárias e às contribuições ao SENAR, no tocante às exportações indiretas. Aponta precedentes do CARF, que afastou a incidência de Instrução Normativa para este caso.

3.8. Observando-se os julgados, chega-se facilmente à ilação de que a Instrução Normativa nº 03/2005, em seu art. 245, § 2º, equivocou-se e violou a norma constitucional ao desabrigar da imunidade o resultado da exportação intermediada por "trading companies".

3.8. Requer a suspensão da cobrança e que sejam deferidas todas as provas em direito admitidas, sem exclusão de qualquer uma, especialmente a juntada de documentos e realização de perícias e diligências.

reproduzida: A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa a seguir

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AGROINDÚSTRIA.*

*A partir de 01/11/2001, a contribuição devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, nos termos definidos no art. 22-A da mesma Lei.*

*AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO RURAL. SENAR. CONTRIBUIÇÃO.*

*É cabível a cobrança da contribuição da agroindústria ao SENAR, devida pelo produtor rural pessoa jurídica cuja*

*atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.*

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. AGROINDÚSTRIA. EXPORTAÇÃO INDIRETA. CONSIGNAÇÃO DO PRODUTO A COOPERATIVA.*

*Incidem contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de comercialização da produção de agroindústria com cooperativa, ainda que o produto seja destinado à exportação.*

*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.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificado desse acórdão em 14/04/2015 (ciência eletrônica às fls. 1711), o sujeito passivo, , apresentou o recurso voluntário de fls. 1713/1734, em 06/05/2015 (solicitação de juntada às fls. 1712), no qual se mostra inconformado com a decisão da DRJ e repisa os argumentos e pedidos trazidos na impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Rosemary Figueiroa Augusto, Relatora.

## **Admissibilidade**

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

## **Preliminar de diligência e de concomitância de objeto em ação judicial**

**Contribuição Previdenciária e destinada ao SENAR sobre receita de exportação indireta (levantamento RI)**

A recorrente alega possuir Mandado de Segurança sob nº 0009761-72.2005.4.03.6107, que tramitou na 1ª Vara Federal de Araçatuba-SP e no qual lhe foi garantido o direito de não se sujeitar à tributação das receitas decorrentes das exportações indiretas. Trouxe cópia da sentença às fls. 1681/1688.

Insurge-se contra a decisão da DRJ que ignorou a referida decisão sob o argumento de que incide a regra prevista no art. 475 do CPC, ou seja, que a decisão está sujeita ao duplo grau de jurisdição e que, assim, não teria produzido seus efeitos. Frisa que a Apelação do INSS foi recebida apenas no efeito devolutivo e que está aguardando julgamento no Tribunal Federal da Terceira Região (TRF3).

Quanto a essa questão, ressalta-se que a propositura de ação judicial pelo contribuinte com o mesmo objeto do processo administrativo ocasiona a renúncia da discussão na via administrativa, que deve seguir apenas em relação às matérias distintas, conforme preconiza a Súmula CARF nº 1, a seguir:

*Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Assim, cabe verificar, preliminarmente, se há concomitância de objeto na referida ação judicial e no lançamento que compõe este processo administrativo, a fim de identificar a ocorrência de renúncia e delimitar o litígio que deve ser apreciado neste Colegiado.

Nesse ponto, o Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada suscita a preliminar de conversão do julgamento em diligência, para se trazer aos autos outras peças da ação judicial. Entretanto, rejeita-se essa preliminar, por se entender que a sentença de fls. 1681/1688 aponta o objeto da lide instaurada no Judiciário.

Na sentença judicial trazida às fls. 1681/1688, assim está definido o objeto da contenda:

*CLEALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL S. A. pessoa jurídica qualificada na petição inicial, impetrou o presente mandado de segurança, com pedido de liminar, em face de ato qualificado como coator praticado pelo limo. Sr. DELEGADO DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA EM ARAÇATUBA/SP, objetivando a não tributação de suas exportações por meio de trading companies, ante a inconstitucional, no entender da impetrante, restrição da imunidade operada pelo artigo 245, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa MPS/SRP n. 3, de 14 de julho de 2005.*

*Alega a impetrante ser empresa agroindustrial, produtora de açúcar e álcool de cana de açúcar, sendo que substancial parte de sua produção é comercializada no mercado externo e, via de regra, essas vendas são realizadas por meio de empresas especializadas em comércio exterior denominadas "trading companies". Aduz que, com o advento do Decreto-Lei n.*

*1.248/72, as exportações realizadas através de empresas comerciais exportadoras ("trading companies") passaram a gozar dos mesmos benefícios concedidos às exportações nas vendas diretas.*

*Entretanto, acrescenta a impetrante que, em 15 de julho de 2005, a Secretaria da Receita Previdenciária fez publicar a **Instrução Normativa MPS/SRP n. 3, de 14 de julho de 2005**, a qual restringiu a imunidade constitucional das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação exclusivamente às vendas diretas, ou seja, excluiu da não incidência as exportações realizadas através de empresas comerciais exportadoras.*

*(...)*

*Diante do exposto, CONCEDO A SEGURANÇA, para determinar a não sujeição da impetrante aos efeitos da restrição imposta pelo artigo 245, parágrafos 1º e 2º, da Instrução Normativa MPS/SRP n. 3, de 14 de julho de 2005, devendo a autoridade impetrada abster-se de praticar quaisquer atos ou impor penalidades no sentido de compelir a impetrante ao pagamento da contribuição, razão pela qual extingo o feito com resolução do mérito, na forma do artigo 269,1, do Código de Processo Civil.*

Depreende-se que o contribuinte busca na Justiça a não tributação de suas exportações indiretas, realizadas por meio de comerciais exportadoras (*trading companies*), por entender que o art. 245, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, restringiu indevidamente a imunidade constitucional à exportações diretas.

O mencionado art. 245, §§ 1º e 2º da Instrução Normativa (IN) do Ministério da Previdência Social/Secretaria da Receita Previdenciária (MPS/SRP) nº 3, de 2005, assim dispunha:

*Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.*

*§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é **comercializada diretamente** com adquirente domiciliado no exterior.*

*§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.*

Posteriormente, a IN MPS/SRP Nº 3, de 2005, foi substituída pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que manteve a mesma redação do dispositivo anterior, no art. 170, §§ 1º e 2º, a seguir:

*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.*

(...)

Quanto à presente autuação fiscal, além do lançamento de contribuição previdenciária e SENAR sobre a comercialização interna da produção (levantamento RB); e da contribuição ao SENAR sobre exportação direta (levantamento RE); também exige contribuições previdenciárias (AI nº 51.067.827-0) e devidas ao SENAR (AI nº 51.067.847-5), sobre comercializações intermediadas pela COOPERSUCAR - Cooperativa de Produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo, que foram consideradas pelo fisco como caracterizadoras de exportação indireta (levantamento RI -Receita Exportação Indireta). As autuações abrangem os estabelecimentos 45.483.450/0001-10 (Clementina/SP) e 45.483.450/0021-64 (Queiroz/SP).

Assim dispõe o Relatório Fiscal, às fls. 1199/1200, especificamente sobre esse levantamento:

6.3. RI- Não Declarado em GFIP- Neste lançamento constam os valores referentes à comercialização da produção (açúcar e álcool) **vendida de forma indireta no mercado externo**, no período de 01/2011 a 12/2011. A Empresa lançou em sua contabilidade estes valores na conta "RECEITA DE EXPORTAÇÃO DIRETA DE MERCADORIAS E PRODUTOS", Conta nº 3.01.01.01.01.01.01, cujo RAZÃO se encontra aqui reproduzido no ANEXO VI, apenas com os **lançamentos referentes aos PN66, cotas distribuídas pela COPERSUCAR** Cooperativa de Produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo, **Empresa constituída e em funcionamento no País, o que caracteriza a exportação indireta**. Em cada usina "cooperada" existe um estabelecimento (filial) da cooperativa e o procedimento é o seguinte: Diariamente a usina emite notas de entrega para venda em favor da COPERSUCAR que a partir daí fica investida da posse dos produtos. **A COPERSUCAR exporta os produtos diretamente ou ainda via Trading**, e ao final de cada mês elabora planilha demonstrativa em que atribui a cada usina cooperada uma receita proporcional à quantidade de produtos entregues para exportação (Parecer Normativo- PN/CST nº 66/86). Cumpre esclarecer que a Empresa não possui documentos referentes às exportações (que ficam de posse da COPERSUCAR), que todo o processo é regido pelo Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação- CST nº 66 de 05 de setembro de 1986 (PN 66)- Diário Oficial da União de 10 de setembro de 1986 e que as planilhas referentes ao PN 66 representam os valores para os lançamentos contábeis. O contribuinte cita o PN 66 como ato que normatiza todas as operações tributárias

entre a Usina e a Cooperativa. Não menciona, porém o assunto e a ementa de tal ato infralegal:

"Assunto:- Imposto de Renda- Pessoa Jurídica- Receitas Operacionais- Operações com Cooperativa e Ementa: As receitas operacionais de empresas excepcionalmente associadas a cooperativas de venda em comum devem ser apropriadas em função do faturamento das vendas a terceiros".

Verifica-se que se trata de norma que regulamenta a apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica atribuindo excepcionalmente o momento do reconhecimento das receitas. Não mostra em tal ato uma regulamentação para a tributação das contribuições previdenciárias relativas à comercialização da produção rural com terceiros ou cooperativas.

**Os artigos 245, § 1º e § 2º da IN MPS/SRP nº 3/2005 e 170, § 1º e § 2º da IN/RFB nº 971/2009, demonstram que tal imunidade só é aplicável quando a produção é comercializada diretamente com o 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, independente da destinação que se dará ao produto.** Nos Anexos VII-A e VII-B encontram-se os cálculos dos débitos e créditos das cotas recebidas pela empresa da já mencionada cooperativa, sendo aqui deduzidos os eventuais créditos da Empresa, enquanto nos anexos VIII-A e VIII-B encontram-se as bases de cálculo por competência e finalmente nos Anexos IX-A e IX-B os valores devidos por competência, sempre respectivamente das unidades de Clementina (CNPJ- 45.483.450/0001-10) e de Queiroz (45.483.450/0021-64).

(...)

**7.2.A Emenda Constitucional nº 33 de 11/12/2001 alterou o art, 149 da Constituição Federal e concedeu imunidade tributária às receitas decorrentes de exportações, ao dispor que sobre estas não incidem contribuições sociais, in verbis:**

**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, 111 e 150, I e II, 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:**

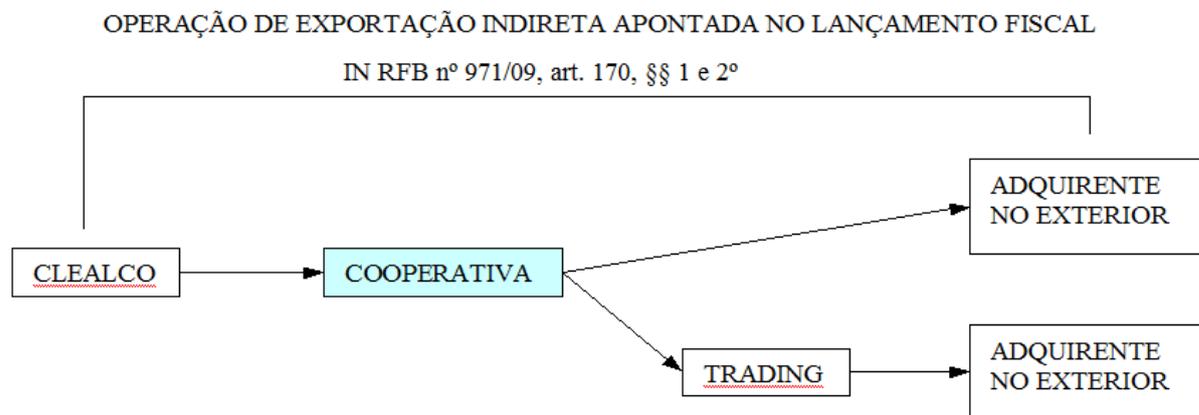
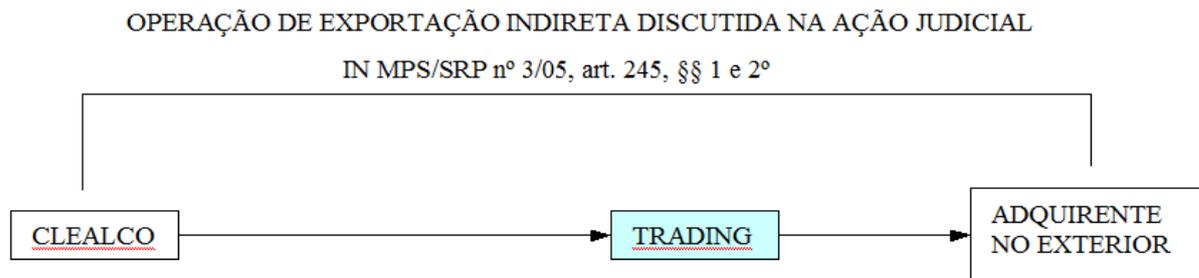
**"não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação "**

(...) (Grifos nossos)

Observa-se que o lançamento, relativo a competências de 2011, considera a operação de comercialização da produção por meio de Cooperativa como exportação indireta, com fulcro no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, e no art. 170, §§ 1º e 2º, da IN RFB nº 971, de 2009, independentemente da exportação ter sido realizada com comercial exportadora (trading company), tanto que diz: "*A COPERSUCAR exporta os produtos diretamente ou ainda via Trading (...)*".

Cabe mencionar que, embora o Relatório Fiscal cite também a IN MPS/SRP nº 3/2005, já estava em vigor a IN SRP nº 971/2009 quando ocorreram os fatos geradores do lançamento.

De forma esquemática, compara-se, a seguir, as situações verificadas na ação judicial e no lançamento relativo às exportações indiretas:



Observa-se que as duas situações contemplam a questão da incidência da contribuição na exportação indireta, com menção a dispositivos normativos.

Porém, enquanto na ação judicial a figura intermediária na operação de exportação é a *trading company*, no lançamento fiscal é a *cooperativa*.

Assim, não é possível concluir que a lide judicial contemple o mesmo objeto do presente lançamento, pois a análise que será feita na justiça em relação à imunidade das exportações por meio de comercial exportadora (*trading company*) poderá não alcançar, necessariamente, as exportações via cooperativa.

Dessa forma, entende-se que não há concomitância de objeto entre o processo judicial e o lançamento em questão; e por conseguinte, não restou caracterizada a renúncia administrativa em face de propositura de ação judicial quanto a esse tema.

## Mérito

### **Contribuição Previdenciária da agroindústria incidente sobre a receita bruta (levantamento RB)**

A recorrente alega que a fiscalização considerou, para fins da incidência da contribuição previdenciária, a venda de subprodutos no mercado interno, como bagaço in-natura, bagaço hidrolizado, creme de levedo e outros. Mas diz que essas se tratam de receitas não operacionais e que não podem ser inseridas no conceito de receita bruta/faturamento, que equivale a "receita das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços", não se podendo incluir nele outras rubricas de ingresso financeiro da pessoa jurídica que não sejam decorrentes de venda de produtos e/ou serviços das atividades típicas, como ficou assentado pelo Supremo Tribunal Federal (Recursos Extraordinários nº 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840) e em outros julgados do Poder Judiciário, relativos à inconstitucionalidade do § 1º, do art.3º, da Lei nº 9.718/98 (base de cálculo do PIS/COFINS), à luz do art. 195, I, da Constituição Federal de 1988, antes da Emenda Constitucional nº 20/98.

Cabe frisar que a contribuição devida pela agroindústria à previdência social, em substituição às contribuições patronais, está prevista no art. 22-A, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, conforme abaixo:

*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).*

(...) (Grifou-se)

Como se vê, a legislação regente deixa explícito que a base de cálculo da referida contribuição para a agroindústria é a "receita bruta proveniente da comercialização da produção".

De se notar que a autoridade fiscal, ao fazer este levantamento, indicou que os valores lançados se referem à comercialização da produção vendida no mercado interno, contabilizadas pela empresa como "Receita da Venda no Mercado Interno de Produtos de Fabricação Própria" (fls. 1198/1199).

Portanto, não é possível admitir que a venda de produtos originados em "fabricação" própria, como reconhece contabilmente a autuada, sejam considerados como receitas não operacionais e à margem da atividade típica da empresa, como se alegou no recurso.

Observa-se que é a recorrente quem alega que o levantamento em questão se refere a venda de subprodutos. Contudo, conforme mencionado na decisão combatida, a autuada não demonstrou que todos os valores que compõem este levantamento estão relacionados à venda de subprodutos. E ainda que assim o tivesse feito, não há como dissociar os subprodutos do processo de produção.

Nesse sentido, oportuno repetir a definição de subproduto, trazida no acórdão recorrido, do professor Eliseu Martins, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, em sua obra "Contabilidade de Custos", 9ª Edição, São Paulo - Editora Atlas S.A. – 2003:

***Subprodutos são aqueles itens que, nascendo de forma normal durante o processo de produção, possuem mercado de venda relativamente estável, tanto no que diz respeito à existência de compradores como quanto ao preço. São itens que têm comercialização tão normal quanto os produtos da empresa. (pág. 86)***

*Em muitas empresas de Produção Contínua existe o fenômeno da Produção Conjunta, que é o aparecimento de diversos produtos a partir, normalmente, da mesma matéria-prima, como é o caso do tratamento industrial da quase totalidade dos produtos naturais na agroindústria: aparecimento de óleo, farelos etc. (a partir da soja); ossos, diferentes tipos de carnes etc. (a partir do boi); gasolina, querosene, emulsão asfáltica etc. (a partir do petróleo) etc. Decorrem de um mesmo material diversos produtos conjuntos normalmente classificados em co-produtos e subprodutos. A Produção Conjunta não é uma característica própria somente da Produção Contínua; é apenas muito mais comum nesse tipo de empresa; pode também ocorrer na Produção por Ordem em alguns tipos de indústrias, como a de móveis de madeira por encomenda, onde, a partir de uma única tora, podem sair peças de diferentes qualidades, costaneiras etc., que são também co-produtos ou subprodutos. (pág. 117) (Grifos nossos)*

Assim, é inegável que os subprodutos fazem parte da produção da empresa, tanto que a própria recorrente contabiliza as receitas que alega originadas na venda de subprodutos como "Receita da Venda no Mercado Interno de Produtos de Fabricação Própria".

Ademais, não se pode esquecer que a recorrente é uma agroindústria. Ou seja, é um produtor rural pessoa jurídica que industrializa sua produção rural e a adquirida de terceiros. E o produto rural, neste caso, é a cana-de-açúcar. Logo, a comercialização de tudo o que é produzido a partir da cana-de-açúcar é base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva.

Ressalta-se que a IN RFB nº 971/09, no art. 165, II, também prevê no conceito de produção rural os subprodutos e resíduos, conforme abaixo:

*Art. 165. Considera-se:*

(...)

*II - produção rural, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, bem como os **subprodutos** e os resíduos obtidos por esses processos;*

(...) *(Grifou-se)*

E apenas para ilustrar, acrescenta-se que o sistema de contribuição substitutiva previsto no art. 22-A da Lei nº 8.212/91, aplica-se até mesmo para outra atividade econômica autônoma exercida pela agroindústria, excetuando-se apenas a prestação de serviços, como se depreende do art. 22-A, § 2º, da Lei nº 8.212/91 e do art. 3º, § 1º, da IN RFB nº 971/09, a seguir:

Lei nº 8.212/91:

*Art. 22-A (...)*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 desta Lei.*

(...)

IN RFB nº 971/09:

*Art. 3º (...)*

*§ 1º Aplica-se a substituição prevista no inciso III **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.*

(...) *(Grifou-se)*

Portanto, necessário negar provimento ao recurso da autuada neste aspecto.

### **Contribuição ao SENAR sobre a receita bruta (levantamento RB)**

O sujeito passivo diz que as mesmas alegações, discorridas no item anterior, se aplicam à contribuição ao SENAR.

A Lei nº 8.212, de 1991, também deixa claro que, para a agroindústria que contribuiu de forma substitutiva à previdência social, a base de cálculo da contribuição destinada ao SENAR é a "receita bruta proveniente da comercialização da produção", conforme o parágrafo 5º do Art. 22-A, a seguir reproduzido:

*§ 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). (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).*

(...) (Grifou-se)

Assim, como a lide quanto a este levantamento se resume à composição da base de cálculo, considera-se improcedentes as alegações do contribuinte quanto ao SENAR, pelos mesmos fundamentos expressos no item anterior.

### **Contribuição ao SENAR sobre receita de exportação direta (levantamento RE)**

O contribuinte alega que as receitas de exportação são imunes às contribuições sociais, nos termos do Art. 149, § 2º, I da Constituição Federal e § 5º do art. 22-A da lei nº 8.212/1991. A referida imunidade atinge duas espécies do gênero contribuição, quais sejam, a "social" e a "de intervenção no domínio econômico". Assim, diz que a contribuição destinada ao SENAR, subclassificada como CIDE, não pode ser exigida sobre a receita decorrente de operações de exportações.

De fato, o art. 149, § 2º, da Constituição Federal, prevê a imunidade

*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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

(...) (Grifou-se)

Contudo, as contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), instituídas pela Lei nº 8.325, de 23 de dezembro de 1991, não são classificadas como de intervenção no domínio econômico, como arguiu a recorrente, mas sim de interesse das categorias profissionais ou econômicas, conforme bem discorreu a decisão combatida, nos trechos a seguir transcritos:

(...)

5.21. Outrossim, frise-se que o já citado art. 149 da Carta Magna defere à União, de maneira exclusiva, a competência para instituir contribuições que se dividem em três especialidades: a) sociais; b) de intervenção no domínio econômico; c) de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

5.22. Conquanto possa acontecer de o objetivo essencial das três espécies desembocar num mesmo viés social, uma não se confunde com outra, eis que suas finalidades se acham bem definidas pelo legislador ordinário.

5.23. As contribuições sociais se destinam, em regra, ao financiamento da seguridade social, como previsto no art. 195 da Constituição. As de intervenção no domínio econômico, ou interventivas, têm função extrafiscal, servindo de instrumento de que se vale o Poder Público para induzir, estimular ou disciplinar comportamentos, objetivando fins econômicos ou sociais. As de interesse imediato de categorias econômicas destinam-se, principalmente, ao custeio de entidades privadas de serviços sociais e de formação profissional referidas no art. 240 da Constituição. As de interesse de categorias profissionais são as corporativas, destinadas ao custeio de atividades de fiscalização de profissões regulamentadas.

5.24. As contribuições destinadas ao SENAR, tanto a incidente sobre a receita decorrente da comercialização da produção quanto a incidente sobre a folha de salários, classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, vinculadas com a categoria econômica do setor rural, de maneira que seus contribuintes e beneficiários não são toda a coletividade, mas, sim pessoas jurídicas e trabalhadores que atuam no setor rural, em consonância com o art. 1º e 3º da Lei nº 8.315, que dispõe sobre a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR.

(...)

Logo, tal contribuição não está albergada pela imunidade a que se refere o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, de 1988.

A inaplicabilidade do mencionado dispositivo constitucional em relação às contribuições destinadas ao SENAR, em razão destas serem classificadas como de interesse das categorias profissionais ou econômicas, também está explícita na Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971, de 13 de novembro de 2009, a seguir:

*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.*

(...)

**§ 3º O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.**

(...) (Grifou-se)

Nesse sentido, cita-se ainda, a título de exemplo, os seguintes acórdãos proferidos no âmbito do CARF:

(...)

*SENAR. AGROINDÚSTRIA. RECEITA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL. INCIDÊNCIA. Por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, integram a base de cálculo da contribuição para o SENAR tanto as receitas brutas provenientes da comercialização da produção rural realizadas com empresas constituídas e em funcionamento no país, mesmo as trading companies, como aquelas decorrentes de exportação, ou seja, realizadas com adquirente domiciliado no exterior.*

(...) (Acórdão nº 2302-003.430, de 08/10/2014, Relator: Cons. Arlindo da Costa e Silva )

(...)

*SENAR, COTRIBUIÇÃO DE INTRVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO NÃO APLICAÇÃO DO INCISO I DO § 2º DO ART. 149 DA CF/88. As contribuições destinadas ao SENAR, classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, sendo assim, são devidas, não havendo que se concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição lhe alcançaria, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.*

(...) (Acórdão nº - 2401003.536, de 14/05/2014 – Relatora: Cons. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira)

Diante do exposto, há que se negar provimento ao recurso voluntário quanto a essa matéria.

### **Contribuição Previdenciária e destinada ao SENAR sobre receita de exportação indireta (levantamento RI)**

Quanto a essa matéria, o contribuinte alegou possuir ação judicial que o favorece. Porém, conforme já se discutiu no início, a referida ação judicial trata da incidência da contribuição sobre exportações indiretas via comerciais exportadoras; e, portanto, não abrange a situação dos autos, que se refere à incidência da contribuição sobre exportações indiretas por meio de cooperativa.

Assevera que mesmo que não se entenda por acatar a decisão judicial, ainda remanesce a ilegalidade na cobrança, tendo em vista que "a receita auferida com a venda de mercadorias à comercial exportadora é receita decorrente de exportação e, portanto, imune à incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico", conforme restou decidido nos Acórdãos do CARF (nº 2401-003.072 e nº 2401-003.072). Cita trechos dos Acórdãos do CARF e do Poder Judiciário, todos relativos à não incidência da contribuição sobre exportação indireta via *trading companies*.

A operação considerada pelo fisco como exportação indireta, no caso em questão, foi realizada por intermédio de cooperativa, da forma especificada no Relatório Fiscal às fls. 1199/1200, cujo trecho já se transcreveu na preliminar.

O contribuinte em nenhum momento questiona em seu recurso se a operação realizada por meio da cooperativa poderia ser considerada como de exportação indireta.

Apenas se insurge contra a incidência da contribuição sobre as exportações indiretas realizadas por intermédio de comerciais exportadoras. Porém, o presente lançamento não contempla sobre essa situação.

Portanto, há que se concluir que em relação à incidência do tributo em questão sobre as exportações realizadas indiretamente via cooperativa não houve litígio, por ausência de questionamento.

Ademais, apenas para argumentar, ainda que se abstraia da figura intermediária oposta na operação (se cooperativa ou *trading*), há que se frisar que o texto constitucional não prevê a imunidade para exportações feitas por meios indiretos, como se vê abaixo:

*Art. 149. (...)*

*(...)*

*§ 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

*(...) (Grifou-se)*

Nota-se que o dispositivo constitucional concede imunidade em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação.

Porém, a fruição do benefício fiscal em tela não contempla as operações no mercado interno, ainda que se caracterizem em operações intermediárias e se realizem com o objetivo específico de comercializar a produção com o mercado exterior.

Como a imunidade se configura em uma norma de exceção, deve ser interpretada de forma estrita, conforme disposição expressa do art. 111, do Código Tributário Nacional (CTN).

Esse entendimento é traduzido no art. 170, §§ 1º e 2º da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, a seguir:

*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.*

(...)

Acrescenta-se ainda que em relação à contribuição ao SENAR, já se pronunciou em item específico acima (levantamento RE) que, pelo fato dessa ser classificada como de interesse das categorias profissionais ou econômicas, não está contemplada pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, que restringe o benefício às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Assim, necessário negar provimento ao recurso quanto ao levantamento RI - Receita Exportação Indireta.

### **Pedido de perícia e apresentação de provas**

Considera-se não formulado o pedido de perícia para definição do processo produtivo da Recorrente, a fim de demonstrar sua atividade típica, por falta de indicação de perito, nos termos do art. 16, IV, 1º do Decreto nº 70.235/72. Ademais, tal perícia se mostra prescindível para o deslinde do litígio, assim como as diligências pedidas de forma genérica.

Nega-se também a produção de demais provas, pois essas devem ser apresentadas na impugnação, conforme art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso, REJEITAR a preliminar de conversão do julgamento em diligência e de concomitância na via judicial e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*(Assinado digitalmente)*

Rosemary Figueiroa Augusto - Relatora

Processo nº 15868.720141/2014-23  
Acórdão n.º **2202-003.743**

**S2-C2T2**  
Fl. 1.758

---