



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

Processo nº 15956.000004/2009-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.666 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de agosto de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente PEDRA AGROINDUSTRIAL S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS RURAIS COM EMPRESAS
COMERCIAIS EXPORTADORAS. CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

A imunidade do inciso I do §2º do art. 149 da Constituição atinge as receitas decorrentes de exportação. A comercialização de produção rural com empresa comercial exportadora não caracteriza a receita como decorrente de exportação, eis que a venda em questão é realizada no mercado interno.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Andréa Viana Arrais Egypto e Rayd Santana Ferreira, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Relator

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar o relatório já elaborado em ocasião anterior pela 9ª Turma da DRJ/POR e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 298/301):

Trata o presente Auto-de-Infração de Obrigações Principais – AI nº 37.213.577-3, de 26/01/2009, de contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o valor da receita bruta decorrente da comercialização da produção, abrangendo Matriz e as Filiais 0018 e 0019.

Importa o presente em R\$ 1.016.391,35 (um milhão, dezesseis mil, trezentos e noventa e um reais e trinta e cinco centavos), consolidado em 21/01/2009.

De conformidade com o relatado pela Auditoria Fiscal, a Autuada é uma agroindústria do setor sucro-alcooleiro, sendo devidas as contribuições incidentes sobre o valor decorrente da comercialização da produção rural destinada ao mercado externo, vez que a mesma não se dá diretamente, mas efetuada por intermédio de Trading Companies.

Os documentos examinados durante a ação fiscal foram Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, Livros Razão e Diário e Planilhas PN 66/86 (Parecer Normativo – PN/CST nº 66/86) e planilhas apresentadas pela Autuada.

Informa, ainda, a Auditoria que em razão do MS nº 2005.61.00.025130-5, o presente processo deverá ficar sobrestado até a decisão do referido MS, juntando partes da ação judicial.

A Empresa foi cientificada do AI em tela em 26/01/2009, conforme fl. 01 dos autos.

Dentro do prazo regulamentar, a Empresa interpôs Impugnação, alegando, em síntese que:

a) Primeiramente, frisa que o auto de infração refere-se apenas às exportações de álcool e açúcar feitas por intermédio das empresas comerciais denominadas de trading companies.

Porém, o AI não poderia ter sido lavrado, pois possui medida judicial a seu favor, suspendendo a exigibilidade do crédito, o que impedia a lavratura do AI, sendo nulo de pleno direito;

b) Da exclusão dos Diretores e Sócios. Não há fundamento legal para a inclusão dos sócios no AI ou em futura CDA, pois não foi praticado nenhum ato infracional por parte deles que justificasse tal inclusão. O próprio AI não descreve qualquer infração praticada por eles, de forma que sua inclusão é ilegal, contrária à lei tributária (CTN, art. 135), devendo ser julgado improcedente o AI em relação a eles;

c) Da Medida Liminar concedida, que impedia a lavratura do AI. Apresenta as fases/etapas do Mandado de Segurança Coletivo. Quando da lavratura do presente AI, havia, como ainda há, medida liminar em vigor, concedendo efeito suspensivo à apelação e mantendo em vigor as disposições da liminar concedida anteriormente, para que a RFB se abstivesse de adotar qualquer ato tendente a obrigar as referidas entidades ao pagamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre receitas decorrentes de exportação realizada por empresas comerciais exportadoras ou “tradings companies”. Frisa também que existe ação direta de inconstitucionalidade nº 3572-0, onde se requer que a suspensão liminar da eficácia e, ao final, a declaração de inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do artigo 245 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/05. Requer que seja declarada a nulidade do AI e arquivamento do processo administrativo;

d) Da inexigibilidade da multa cobrada por intermédio do AI. Defeso ao fisco acrescer ao débito qualquer valor a título de multa, por estar amparada por medida liminar. A argumentação está amparada pelo artigo 63 e §§ da Lei nº 9.430/96, que é claro no sentido de não ser exigível a multa de ofício quando se tratar de autuação destinada a constituir o crédito tributário, o que é evidentemente o caso, pois está amparada por medida liminar;

e) Das exportações realizadas via trading companies. As exportações realizadas via trading companies gozam de imunidade prevista na CF. Até a edição da IN 03, não sofria a incidência das contribuições previdenciárias e sociais quando da exportação de seus produtos, em face ao disposto no art. 149, § 2º, inc. I, da CF, e a exigência somente veio a partir da IN 03;

f) Da infração ao princípio da irretroatividade da norma tributária. Desde já cabe denunciar a ofensa ao princípio da irretroatividade da norma tributária, previsto no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal. Parte do período é anterior a julho de 2005, que ainda não estava em vigor a IN/SRP nº 03/05. Por mais este motivo, o AI não pode prevalecer, devendo ser julgado improcedente, determinando o arquivamento do respectivo processo;

g) Da ilegalidade e inconstitucionalidade da IN nº 03/2005, art. 245 e §§. De acordo com a Instrução, as exportações realizadas

por meio de empresas comerciais exportadoras (trading companies) não seriam beneficiadas pela imunidade tributária, devendo-se recolher a contribuição previdenciária respectiva. O texto constitucional concede imunidade às receitas decorrentes de exportação, pouco importando se tal receita decorra de exportação direta ou indireta, realizada por intermédio de trading companies. Para que fosse legítima a introdução da norma de tributação das receitas decorrentes de operações de exportação, seria necessário modificar a CF. Por outro lado, a IN feriu o art. 110 do CTN, modificando o conceito legal e usual de exportação, ao considerar como tal somente aquele que tiver sido realizada diretamente pela empresa, desprezando o fato de que a exportação também é aquela realizada por intermédio de trading companies. Ressalta que o Decreto-Lei nº 1.248/72, recepcionado pela CF de 1988, estendeu às operações de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa de trading companies os mesmos benefícios fiscais concedidos às efetivas exportações. A IN, ao fazer distinção entre as exportações diretas daquelas outras realizadas por intermédio de trading contrariou a regra constante do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72. E violou o princípio da isonomia tributária;

h) Do Pedido. E, ao final, requer a improcedência do AI, ora impugnado, em face de sua nulidade, em razão da existência de impedimento jurisdicional a sua lavratura, consubstanciada em medida liminar impedindo a cobrança da referida contribuição. Requer, ainda, a exclusão da multa de ofício aplicada, em face de inexistência de infração, uma vez que existe medida liminar em vigor, impedindo a cobrança da exação. Caso superado o obstáculo da nulidade, o que se admite apenas por hipótese, requer seja julgada improcedente, em face de ilegalidade e inconstitucionalidade das disposições contidas no art. 245 e §§ da IN nº 03/2005, que ferem o princípio constitucional da irretroatividade da norma tributária, determinando-se o arquivamento do respectivo processo administrativo. E, “em tempo”, reporta-se a Acórdão do 2º CC, sobre atividades entre cooperativa e suas associadas.

A 6ª Turma da DRJ/RPO proferiu decisão relativa ao presente processo no Acórdão 14-25.568 (nas folhas 246 a 256), considerando que houve renúncia ao contencioso administrativo quanto ao mérito da exigência das contribuições ora levantadas, pela identidade de objeto, em razão do Mandado de Segurança Coletivo nº 2005.61.00.025130-5, por meio do qual discute-se a exigibilidade e a constitucionalidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre receitas decorrentes de exportação via empresas comerciais exportadoras ou trading companies. O seguinte trecho faz parte do voto:

DA EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL - DO OBJETO DA AUTUAÇÃO (AI) E DAS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS – DISCUSSÃO JUDICIAL DA MATÉRIA

De fato, atestou a Auditoria, em seu Relatório, que o presente lançamento ficaria sobrestado, em razão da existência de ação judicial. O que foi ratificado pela Impugnante.

Observa-se, tal qual afirmado na própria Impugnação, que sobre o objeto da autuação existe ação judicial (ainda não transitada em julgado) discutindo a matéria. Portanto, a exigibilidade do crédito constituído encontra-se suspensa.

Através de Mandado de Segurança Coletivo nº 2005.61.00.025130-5, e agravos 2005.03.00.096941-9 e 2007.03.00.018486-3, este último de 06/03/2007, discute-se a exigibilidade e a constitucionalidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre receitas decorrentes de exportação via empresas comerciais exportadoras ou trading companies, por confrontar a norma constitucional imunizadora desde 12/12/2001 (art. 149, § 2º, I).

E é este, exatamente, o objeto do lançamento do crédito tributário realizado pela Auditoria fiscal. Os valores lançados correspondem às contribuições previdenciárias incidentes sobre receitas de vendas da produção rural, no mercado interno, às empresas comerciais exportadoras e trading companies. Essa questão constitui objeto tanto do pedido administrativo quanto do judicial, importando, assim, em renúncia ao contencioso administrativo quanto ao mérito da exigência das contribuições ora levantadas, pela identidade de objeto.

Irresignada com o referido Acórdão, a autuada apresentou Recurso Voluntário para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o qual proferiu decisão no Acórdão nº 2401-003.154 (nas folhas 281 a 290) discordando da referida decisão da DRJ/RPO (Acórdão 14-25.568). O seguinte trecho faz parte do voto:

Ora, a renúncia de direitos deve ser exercida de forma direta, não sendo admissível a renúncia à discussão do débito na esfera administrativa senão por força do ajuizamento de ação judicial pelo próprio renunciante. O ajuizamento de ação por parte de substituto processual, por certo, não pode produzir tal efeito. Assim, entendo que, no presente caso, diferentemente do que entendeu a decisão de primeira instância, não restou configurada a renúncia à esfera administrativa.

Diante da não configuração de renúncia à esfera administrativa por parte da Recorrente, é imperioso que o processo retorne à primeira instância administrativa, a fim de que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento adentre no mérito da impugnação apresentada pelo contribuinte e da presente autuação, que versa sobre a aplicação da imunidade às receitas de exportação auferidas via trading companies.

A análise do mérito recursal por parte deste Conselho implicará supressão de instância, por afastar ao contribuinte o direito ao duplo grau recursal.

Diante do exposto, a decisão proferida pelo órgão a quo deve ser anulada, devendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento proferir nova decisão apreciando o mérito aduzido na Impugnação.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para rejeitar as preliminares suscitadas e remeter o Auto de Infração cadastrado sob o DEBCAD nº 37.213.5573 para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento proferir nova decisão.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), por meio do Acórdão nº 14-49.194 (fls. 297/307), de 12/03/2014, cujo dispositivo considerou improcedente a Impugnação, com a manutenção do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2005

RECEITA PROVENIENTE DE EXPORTAÇÃO. TRADING COMPANIES E COMERCIAIS EXPORTADORAS.

Para efeito da apuração da contribuição previdenciária devida pela agroindústria, as vendas realizadas a trading companies ou a comerciais exportadoras são consideradas vendas internas e, portanto, tributáveis, pois a legislação previdenciária não diferencia a venda interna relativamente ao objeto comercial do comprador ou ao destino que ele posteriormente dê à mercadoria adquirida.

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS - REPLEG. MEDIDA ADMINISTRATIVA.

Constitui peça de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário o Anexo REPLEG, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação, medida meramente administrativa, com a finalidade de subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional em eventual necessidade de execução judicial.

MULTA DE MORA. LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA DE DESRESPEITO À DECISÃO JUDICIAL.

Sobre as contribuições sociais em atraso incide multa de mora, que não poderá ser relevada, nos termos da legislação previdenciária. Tanto no caso de concessão de liminar quanto de

antecipação de tutela, a incidência de multa moratória deve-se pela possibilidade de extinção da causa de suspensão da exigibilidade da contribuição, e pelos efeitos retroativos decorrentes dessa extinção, não se constituindo desrespeito à decisão judicial.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Presentes os requisitos legais do AI e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de lei, decreto ou ato normativo em vigor.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nesse sentido, cumpre repisar que a decisão *a quo* exarou os seguintes motivos e que delimitam o objeto do debate recursal:

(a) Inicialmente, cabe esclarecer que alegações de inconstitucionalidade não são analisadas por esta instância de julgamento, em razão da vedação expressa no art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e art. 18 da Portaria RFB nº 10.875/2007.

(b) A autuada alega que a exigência de contribuições previdenciárias sobre o valor das vendas por ela efetuadas a *trading companies* e comerciais exportadoras estabelecidas no Brasil deveriam ser consideradas como exportações e, portanto, obedecerem ao mesmo regime tributário das vendas diretas a domiciliados no exterior.

(c) A legislação tributária de regência é bastante clara no sentido de que as vendas internas não se confundem com as vendas externas, especificamente no que diz respeito ao regime tributário a que obedecem.

(d) É certo que na legislação relativa a outros tributos há expressa previsão de que não incidirão os respectivos gravames quando da venda de produtos a *trading companies* ou comerciais exportadoras. Entretanto, a norma constitucional, ao contrário do que pretende a impugnante, não tem o alcance que a contribuinte pretende.

(e) A Constituição Federal (art. 149, § 2º, inc. I) não define o que se deve entender por “receita decorrente de exportação”, de maneira que não cabe ao intérprete dizer mais do que o texto normativo diz.

(f) A legislação previdenciária sempre indicou que a contribuição previdenciária da agroindústria incidiria sobre as receitas provenientes de vendas efetuadas no mercado interno, sem distinção quanto à atividade da empresa adquirente ou ao destino que esta dê à mercadoria posteriormente.

(g) Nada mais fez a autoridade fiscal do que aplicar a legislação então vigente (à qual está plenamente vinculada, por expressa disposição legal – art. 142 e § único do CTN), qual seja, a Instrução Normativa SRP n.º 03/2005 (DOU de 15/07/2005), em seu art 245.

(h) A etapa de comercialização apurada pela fiscalização, ao vender a produção para as empresas comerciais exportadoras domiciliadas no Brasil, isto é, no mercado interno, enquadra-se no § 2.º supracitado, não se tipificando na hipótese da imunidade constitucional.

(i) No que diz respeito ao cabimento do lançamento do AI, destaque-se que nos termos do artigo 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, mesmo nas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no artigo 151 do mesmo diploma legal. E mais, que o meio correto para a exigência do crédito tributário é mesmo o Auto-de-Infração.

(j) O que a suspensão da exigibilidade impede é que sejam executados pelo sujeito ativo os atos de cobrança do crédito enquanto perdurar tal situação. Entendam-se como atos executórios (ou atos de cobrança) os consubstanciados na inscrição em dívida ativa e propositura da ação de execução fiscal.

(k) É também oportuno esclarecer que não há que se confundir suspensão da exigibilidade do crédito tributário com a impossibilidade de lançamento. A suspensão refere-se tão somente a exigibilidade do crédito previdenciário por via de execução, ou seja, do adimplemento forçado em juízo, impedindo que sejam praticados, contra o sujeito passivo, atos constritivos, expropriatórios ou assemelhados, ainda que esgotada a fase administrativa.

(l) Desta forma, o ajuizamento de ação pelo contribuinte visando afastar a cobrança de determinada contribuição não impede a Administração de proceder ao lançamento, ainda que haja causa de suspensão da exigibilidade do crédito.

(m) Assim sendo, mesmo na hipótese da existência de medida judicial suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, é plenamente cabível sua formalização, mediante a lavratura do AI, principalmente porque inexistente qualquer dispositivo legal expresso que determine a suspensão ou interrupção do prazo decadencial.

(n) Logo, não há configuração de desrespeito à decisão judicial no caso em tela, pois não estão sendo executados, por meio da lavratura do AI, quaisquer atos efetivos de cobrança executiva do crédito tributário apurado. Não se pode, assim, falar em nulidade do AI, uma vez que as contribuições discutidas judicialmente estão com a exigibilidade suspensa, ensejando a constituição do crédito tão-somente para obstar a decadência.

(o) A medida liminar em vigor – salientando mais uma vez - apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário, não interferindo no andamento do presente processo administrativo, conforme a legislação que regula o processo administrativo fiscal no âmbito tributário federal. Enquanto houver decisão judicial vigendo e determinando a suspensão da exigibilidade do crédito lançado, não haverá atos efetivos de cobrança sobre o contribuinte.

(p) O lançamento tem como objetivo resguardar o crédito tributário. Não efetuado o lançamento no curso do prazo de decadência, o Fisco não mais poderá fazê-lo, ainda que obtenha decisão judicial favorável, pelo fato de o crédito achar-se fulminado pela

decadência. É que o prazo decadencial não se interrompe nem se suspende com a interposição de medida judicial, fluindo a partir da ocorrência do fato gerador ou da data prevista em lei.

(q) Assim, verifica-se que a fiscalização agiu no estrito cumprimento de seu dever legal, eis que o lançamento é ato vinculado e obrigatório, procedendo ao lançamento do crédito previdenciário.

(r) A Impugnante se mostra irredutível com a inclusão dos nomes dos sócios. Cumpre esclarecer que o Anexo específico denominado Relatório de Representantes Legais – REPLEG, incluído pela Instrução Normativa/SRP 20, de 11/01/2007 (DOU de 16/01/2007), o qual, em seus próprios dizeres, “... lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.”

(s) Vê-se nitidamente que os efeitos gerados pela inclusão de pessoas físicas no referido Relatório não implicam automaticamente na co-responsabilização das mesmas pelo crédito lançado. Pelo contrário, de início o REPLEG serve apenas como subsídio à Procuradoria, caso haja a necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, após o encerramento do contencioso administrativo.

(t) Já o Anexo “VÍNCULOS – RELAÇÃO DE VÍNCULOS”, que “... *lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente*”. Como ora destacado, vê-se que esse Relatório não arrola tão somente os representantes legais de uma empresa, mas todas as pessoas – física e jurídica que tenham vínculo com o sujeito passivo. E sempre citando o período de atuação.

(u) É importante frisar que o presente feito é procedimento administrativo e não processo de execução fiscal. Não se trata aqui de impossibilidade de cumprimento da exigência pelo devedor principal ou prática de ato ilícito. A responsabilidade dos sócios é subsidiária e emerge da atividade empresarial, de forma que o liame jurídico entre pessoa física e jurídica (que não se confundem).

(v) O ato de relacionar os responsáveis pela empresa na presente instância, como já dito, é medida meramente administrativa.

(w) Portanto, não existe fundamentação jurídica nem fática para a argumentação, cumprindo notar que a autoridade administrativa age por força de ato vinculado e obrigatório, devendo revesti-lo de todas as formalidades legais, face ao art. 142 do CTN, ressaltando-se, porém, que eventual responsabilidade dos sócios ou diretores somente será posteriormente apurada, em sede de execução fiscal, não cabendo no momento o debate relacionado aos artigos 134 e 135 do CTN, que tratam da responsabilidade de terceiros.

(x) Relativamente às alegações da Empresa quanto à constituição do crédito com exclusão de multas, em virtude de interposição de medida judicial, não há, no tocante às contribuições sociais previdenciárias, previsão legal para tanto.

(y) Destaque-se que a multa aplicada decorre do inadimplemento no recolhimento das contribuições, por parte da empresa Impugnante, visto que esta não recolheu na ocasião oportuna as contribuições devidas e está de acordo com o artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.876/99, vigente a época dos fatos geradores.

(z) Deste modo, correto está o lançamento fiscal com a aplicação da multa de mora, ressaltando-se que estando o montante principal do crédito com a exigibilidade suspensa, assim também estará a multa moratória.

(aa) Ademais, não se está aqui a exigir o imediato recolhimento das contribuições apuradas e tampouco os acréscimos de multa de mora. Como bem já dito, o crédito em questão foi lançado para se evitar a decadência, devendo ser acompanhado pela Procuradoria até a decisão final do processo judicial para, tornando-se novamente exigível, efetuar sua cobrança.

(bb) Da mesma forma, denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do recurso interposto de sentença concessiva, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária (STF, Súmula 405). O crédito tributário torna-se, então, exigível. Isso porque o Contribuinte, ao optar pelo caminho judicial, possui ciência da possibilidade de não ter provido seu pedido, devendo arcar com o ônus decorrente da exigibilidade do tributo. Apenas com o depósito integral da contribuição discutida em juízo poderá se eximir do pagamento da multa e juros moratórios, por apresentar garantia suficiente ao Fisco.

(cc) Por todo o exposto, não há desrespeito à decisão judicial, pois a existência do direito não se confunde com a sua exigibilidade suspensa.

(dd) No entanto, tendo em vista que a Medida Provisória nº 449/2008, transformada na Lei nº 11.941/2009, alterou de forma substancial as penalidades aplicáveis tanto para o descumprimento de obrigações acessórias quanto de obrigações principais, é necessário que se faça a verificação, por previsão do artigo 106, II, “c”, do CTN, de qual legislação é mais benéfica ao contribuinte. Uma vez que a multa de mora, pela legislação anterior, é definida conforme a fase processual do lançamento tributário em que o pagamento é realizado, a apuração da penalidade mais benéfica ao autuado deverá ser efetuada no momento do pagamento, ou do parcelamento, conforme o art. 2º da Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009.

(ee) Em diversos pontos, a Empresa requereu a nulidade, já indeferida em todos os assuntos, como amplamente abordado acima.

(ff) Ademais, ainda que houvesse algum dos vícios que a Empresa entende ter ocorrido, tais irregularidades não teriam o condão de levar a autuação à nulidade por não se enquadrar nas hipóteses previstas na legislação.

(gg) De fato, a Impugnante pleiteia a nulidade calcada na ocorrência de suposto vício, sem, contudo, indicar concretamente o prejuízo que lhe resultaria dessa inobservância.

(hh) O ordenamento jurídico vigente, ao ocupar-se do tema “nulidades”, disciplina o assunto nos termos do art. 59, do Decreto nº 70.235/72. O mesmo teor traz o art. 27 da Portaria RFB 10.875, de 16/08/2007 (DOU 24/08/2007).

(ii) Assim, o Sujeito Passivo aventa suposta irregularidade, que em nada o impossibilitou exercer o seu direito da ampla defesa e do contraditório, e, ainda, não aponta concreta e especificamente no que a mesma lhe resultou em prejuízo ou no que poderia influir

na solução do litígio, sendo certo também não se tratar das situações contempladas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 e artigo 27 da Portaria nº 10.875/2007.

(jj) A Empresa teve o seu direito soberano da ampla defesa que lhe é garantido pela Constituição Federal e Legislação Previdenciária, tendo sido assegurado todos os meios de prova que lhe são resguardados, mas, não traz aos autos documentos que lhe atribuam razão, na forma estabelecida no art. 333 do Código de Processo Civil – CPC.

(kk) Finalmente, demonstrado está que o AI foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura, e a Empresa não possui razão no pleito intentado, não havendo porque torná-lo nulo ou improcedente.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 312/323), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

(a) As receitas decorrentes de exportação, pela própria definição da Carta Magna (art. 149, § 2º), são imunes à incidência das contribuições sociais, tratando-se, portanto, de imunidade tributária objetiva em razão da sua aplicação sobre toda e qualquer receita decorrente de exportação, independente de quem a exerça.

(b) Cumpre registrar ser fato incontroverso que todas as receitas decorrentes de exportação da recorrente indevidamente autuadas se deram através de sua cooperativa (Copersucar) e observam estritamente o disposto no Parecer Normativo CST nº 66, de 05/09/1986.

(c) Ou seja, as receitas decorrentes de exportação objeto de autuação somente ingressaram no patrimônio da recorrente após a efetiva comercialização de sua produção no mercado externo, tratando-se de genuíno ato cooperativo, ainda que a venda tenha sido viabilizada através de *trading companies*.

(d) Ocorre que a Delegacia de Julgamento desconsiderou por completo a natureza do ato cooperativo ao inferir que o mesmo configuraria operação de mercado interno e aplicar de forma retroativa ato infralegal dissonante do texto constitucional e da legislação infraconstitucional.

(e) Isso porque, por força da Lei nº 5.764, de 16/12/1971 – artigo 79, o ato cooperativo não implica em operação de mercado, assim como a exportação da produção pela cooperativa através de uma *trading companie*, inteligência do Decreto-Lei nº 1.248, de 29/11/1972.

(f) Dessa forma, é notória a impropriedade do lançamento fiscal em razão dos valores tributados estarem imunes às contribuições sociais previdenciárias por força da inequívoca origem da sua receita em operações no mercado externo.

(g) A Instrução Normativa SRP nº 03, de 15/07/2005, restringiu indevidamente a imunidade tributária instituída pela EC 33/2001 ao vedar a sua percepção às receitas decorrentes de exportações intermediadas por empresas exportadoras.

(h) Isso porque, essa limitação ao alcance da r. imunidade tributária não possui qualquer respaldo na legislação que rege a matéria, tendo o ente tributante extrapolado suas atribuições legais. E nem poderia ser diferente, já que o texto constitucional e tampouco o infraconstitucional faz qualquer diferença entre as exportações efetivadas de forma direta ou indireta, pelo contrário, ambas as formas são equiparadas para efeitos tributários – Decreto-Lei nº 1.248/72.

(i) Em sendo assim, não bastasse a manifesta ilegalidade da Instrução Normativa SRP nº 03, de 15/07/2005, cumpre observar que a autoridade fiscal o aplicou de forma retroativa a fim de alcançar as receitas decorrentes de exportação em período anterior à sua vigência, iniciada a partir de 01/08/2005.

(j) Ainda que seja desconsiderada toda a argumentação expendida até então, cumpre ressaltar que a multa de mora aplicada no lançamento fiscal impugnado (AI nº 37.213.577-3) teve por base o critério estabelecido na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 – artigo 35, inciso II, com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/1999.

(k) Ocorre que a multa de mora anteriormente prevista na legislação previdenciária veio a ser modificada pela atual redação do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, dada pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Assim, a multa de mora prevista no artigo 35, *caput*, da Lei nº 8.212/1991, teve o seu limitador alterado de 100% do valor devido a título de obrigação principal para 20%, sendo inequívoca a atenuação da penalidade.

(l) Em sendo assim, o princípio da retroatividade benéfica do contribuinte, positivado no CTN – artigo 106, inciso II, “c”, é peremptório em admitir, nos casos não definitivamente julgados, a retroatividade da legislação tributária em favor do contribuinte quando “(...) lhe comine penalidades menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.

(m) Ressalta-se, inclusive, que tem sido esse o entendimento trilhado pela Jurisprudência do CARF na medida em que a multa de mora encontra-se “(...) limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996” (Acórdão 2301-02.844 – 3ª Câmara).

(n) Assim, ainda que se mantenha a exigibilidade da obrigação principal indevidamente constituída pelo lançamento fiscal impugnado, deve ser reduzida a multa de mora aplicada para o patamar máximo de 20% previsto na atual redação da legislação previdenciária (Lei nº 8.212/91, artigo 35), inteligência do Código Tributário Nacional – artigo 106, inciso II, alíneas “a” e “c”.

Ao final, a recorrente pleiteou a reforma do Acórdão nº 14-49.194 (fls. 297/307), proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), no sentido de:

(a) Julgar totalmente improcedente o crédito tributário indevidamente constituído no auto de infração autuado sob o nº 37.213.577-3;

(b) Caso esta E. Turma entenda pela impossibilidade de julgamento favorável à recorrente, pugna pelo sobrestamento do recurso até ulterior decisão do E. STF acerca da repercussão geral autuada sob o nº 674, referente ao RE 759.244;

(c) Pela eventualidade, caso seja mantida a exigibilidade da obrigação principal, ainda que de forma parcial, suplica pela redução da multa de mora ao patamar máximo de 20%.

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 Vencido

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Considerações iniciais.

O julgador administrativo deve fundamentar suas decisões com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que a motivam (art. 50 da Lei nº 9.784/99), observando, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 2º da Lei nº 9.784/99).

O dever de motivação oportuniza a concretização dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV, da CR/88), abrindo aos interessados a possibilidade de contestar a legalidade do entendimento adotado, mediante a apresentação de razões possivelmente desconsideradas pela autoridade na prolação do *decisum*.

Para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal. Dessa forma, se a decisão de 1ª instância apresenta motivos expressos para refutar as alegações trazidas pelo contribuinte, a lida fica adstrita a essa motivação.

Para solucionar a lide posta, o julgador se vale do livre convencimento motivado, resguardado pelos artigos 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72. Assim, não é obrigado a manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando possui motivos suficientes para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Caso a recorrente discorde da decisão proferida por este Colegiado, pode, ainda: (a) opor embargos de declaração no caso de “obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma” (art. 65 do RICARF); ou (b) interpor Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, desde que demonstre a existência de decisão de outra Câmara, Turma de Câmara,

Turma Especial ou a própria CSRF que dê a à lei tributária interpretação divergente (art. 67 do RICARF).

2. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme certidão de fls. 337 e vislumbro a presença dos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

3. Mérito.

3.1. A imunidade das exportações (art. 149, § 2º, I, da CF/88) e as contribuições previdenciárias referentes à receita bruta proveniente da comercialização da produção de açúcar e álcool destinada ao mercado externo via *trading companies* ou comerciais exportadoras.

Conforme narrado, trata o presente Auto de Infração de Obrigações Principais – AI nº 37.213.577-3, de 26/01/2009, e refere-se a 2,5% destinados à Seguridade Social e 0,1% para o financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), apuradas com base na Lei nº 8.212/91, regulamentada pelo Decreto nº 3.048/99, incidentes sobre o valor da receita bruta decorrente da comercialização da produção rural realizada por agroindústria no mercado externo por meio da Copersucar – Cooperativa de Produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo, via *trading companies*.

O enquadramento legal do fato gerador do tributo, foi apontado como o art. 22-A, da Lei nº 8.212/91, que toma como base de cálculo da norma de incidência a receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Em primeiro lugar, é preciso esclarecer que a transferência de produtos da cooperada para a cooperativa, trata-se de nítido ato cooperativo, não ocorrendo o surgimento de receita, pois o art. 79, da Lei nº 5.764/71, prevê que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Dessa forma, não há que se falar em receita bruta da comercialização, vez que não há propriamente comercialização da produção.

Em segundo lugar, as receitas decorrentes de exportação, pela própria definição da Carta Magna (art. 149, § 2º), são imunes à incidência das contribuições sociais, tratando-se, portanto, de imunidade tributária objetiva em razão da sua aplicação sobre toda e qualquer receita decorrente de exportação, não subjetivando determinado sujeito passivo ou o próprio modo de viabilização da operação. Trata-se de verdadeira imunidade tributária, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, que acrescentou o § 2º ao art. 149, da CF/88, *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, 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)

Como já tive a oportunidade de manifestar em obra dedicada sobre o tema, a imunidade tributária colabora no desenho constitucional da competência tributária, atuando de forma negativa, moldando o campo de incidência. Havendo o desrespeito da competência tributária que é resultado da conjugação de diversas disposições constitucionais, incluídas as que versam sobre as imunidades tributárias, a consequência será a não produção de norma jurídica válida, ou seja, eivada pelo vício da inconstitucionalidade¹.

Assim, a Constituição Federal, ao prever expressamente que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (art. 149, *caput* e § 2º, I), molda o campo de incidência tributária, atuando de forma negativa, e o desrespeito à previsão constitucional tem como consequência a não produção de norma jurídica válida.

Não há consenso no que tange ao método de interpretação das imunidades tributárias, especialmente se o método a ser empregado deve privilegiar a interpretação ampla, literal ou restrita. Compartilho do posicionamento no sentido de que não é possível estabelecer nenhum método apriorístico para a interpretação das imunidades tributárias, que não difere substancialmente, por sua vez, da interpretação das normas integrantes do ordenamento jurídico, incluídas as normas tributárias².

Não é cabível, pois, afirmar que a interpretação da imunidade há de ser sempre extensiva ou restritiva, tendo em vista que não é possível vislumbrar de antemão qual seria o resultado da aplicação de um método interpretativo, que depende da análise da situação hipotética relativa às imunidades tributárias. A utilização de um método de interpretação isolado, por si só, pode não levar a conclusão alguma, mas serve de orientação para a utilização de outros métodos interpretativos³.

Nesse sentido, no campo interpretativo, deve-se procurar a exata medida que reproduza a concretização dos fundamentos e dos valores que inspiram as imunidades tributárias, sempre levando em consideração a fusão de horizontes e a reconstrução da norma pelo intérprete, bem como as molduras interpretativas já realizadas, de modo a preservar a coerência e a procurar garantir um grau aceitável de segurança jurídica exigido pelo ordenamento jurídico. Embora se reconheça que a ampla diversidade de métodos interpretativos e de entendimentos doutrinários possa levar a decisões também diversas, a legitimidade da interpretação jurídica passa a ser muito mais uma questão de argumentação jurídica do que propriamente de escolha de métodos apriorísticos. Aprisionar o intérprete com métodos interpretativos pré-estabelecidos para a definição do alcance de uma imunidade tributária, significa desconsiderar as diversas facetas que a questão assume, especialmente no tocante à análise dos fundamentos que dão existência e dos valores que inspiram as imunidades

¹ LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 91-92.

² LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 311.

³ LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 311.

tributárias, bem como a constante evolução e reconstrução da norma pelo próprio intérprete com o passar dos anos⁴.

In casu, ao meu juízo, a melhor interpretação do art. 149, § 2º, I, da CF/88, é a que se harmoniza com a escolha do ordenamento jurídico pátrio em privilegiar as exportações e, conseqüentemente, aumentar o ingresso de receita no país, possibilitando a afirmação do Brasil como potência econômica, dotando-o de ingredientes de vantagem competitiva frente ao cenário global, com o esboço de realizar os valores constitucionais previstos na Magna Carta.

Nesse sentido, oportuna as lições de Gustavo Ventura⁵:

Em uma análise sistemática das normas constitucionais, a imunidade prevista no parágrafo 2º, do artigo 149, da Constituição, encontra-se em harmonia com (i) o parágrafo 3º, do artigo 153 (imunidade do IPI incidente sobre a exportação de produtos industrializados), com (ii) a alínea a, do inciso X, do parágrafo 2º, do artigo 155 (imunidade do ICMS incidente sobre as operações de mercadorias destinadas ao exterior) e com (iii) o inciso II, parágrafo 3º, do artigo 156 (imunidade sobre a exportação de serviços para o exterior).

Portanto, a Emenda Constitucional nº 33/2011 inovou o ordenamento jurídico com uma norma de superior hierarquia que se encontra em harmonia com outras normas de Direito Tributário previstas na Constituição, que visam, em última análise, estimular as exportações e, conseqüentemente, aumentar os ingressos de recursos estrangeiros, o que não deixa de ser uma das formas de se atingir os objetivos previstos no artigo 170, da Constituição. É indiscutivelmente legítimo o uso das imunidades tributárias como forma de estimular as exportações.

Nesse compasso, ainda que a exportação feita pela cooperativa seja realizada por meio de *trading companies*, deve ser aplicado o Decreto-Lei nº 1.248/72, recepcionado pela Constituição Federal e ainda em vigor, que reconhece uma série de incentivos fiscais às exportações, não havendo sentido em fracionar a operação em direta ou indireta. Referido diploma legal, equipara à exportação a operação de comercialização no mercado interno realizada entre empresa vendedora e empresa comercial exportadora, na modalidade “com fim específico de exportação” (art. 1º c/c 3º, do Decreto-Lei nº 1.248/72).

Conforme destacado pelo Conselheiro Rayd Santana Ferreira (Acórdão nº 2401-004.847), as *trading companies*, muito mais do que possibilitar o aumento da competitividade da produção nacional no cenário econômico externo, exercem papel facilitador da exportação da produção oriunda de pequenos produtores rurais, os quais, em sua maioria, possuem dificuldade em atuar no mercado internacional, por não possuírem a logística adequada para o desenvolvimento desta função.

E, ainda, o próprio art. 149, § 2º, I, não distingue expressamente o tipo de exportação passível de ser abrangida, não havendo a diferenciação entre a exportação direta e a

⁴ LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 312-313.

⁵ VENTURA, Gustavo. A Exigência do Recolhimento das Contribuições Previdenciárias nas Operações de Exportação das Agroindústrias. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 146, Nov. 2007, p. 48-60.

realizada por intermédio de *trading companies*. Se assim não foi feito, preferindo, *in casu*, adotar a expressão “receitas decorrentes de exportação”, não cabe ao intérprete distinguir, sob pena de se alargar o campo de incidência tributária por analogia, o que é expressamente vedado pelo ordenamento jurídico.

O fato de a recorrente repassar a sua produção à cooperativa para fins de comercialização no mercado interno e externo, em virtude de questões comerciais, não tem o condão de alterar a natureza das receitas decorrentes das vendas destinadas à exportação.

A propósito, cumpre destacar importante lição doutrinária sobre o assunto⁶, *in verbis*:

A regra-matriz de incidência de contribuição devida pelas agroindústrias não efetua a distinção quanto ao destino da comercialização da produção: mercado interno ou mercado externo. A ausência de notação no tocante ao destino da comercialização da produção corrobora a extensão da imunidade às receitas auferidas pelas agroindústrias.

Dessa forma, a apropriação das receitas brutas no momento em que a cooperativa exporta por meio de *trading companies* se trata de receita decorrente de exportação, nos exatos termos do inciso I, § 2º, do art. 149 da CF/88, não integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção.

Para a higidez do crédito tributário, a fiscalização deveria comprovar que a venda não teria sido destinada ao mercado externo, não sendo essa a motivação do lançamento tributário, conforme se observa do Relatório Fiscal (fls. 35/38):

(...) Este dispositivo legal explicita tal imunidade em seu parágrafo primeiro, ao dispor que só é aplicável quando a produção é comercializada diretamente com o adquirente domiciliado no exterior. No parágrafo segundo reforça que a receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no país é considerada receita proveniente do comércio interno e não da exportação, independente da destinação que se dará ao produto.

No caso concreto, o contribuinte exporta açúcar e álcool via cooperativa (COPERSUCAR – Cooperativa de Produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo). 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).

⁶ SOUZA, Homero Gpóis e Silva de; DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. In: FREIRE, Elias Sampaio; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; (coords). Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP Editora, 2012. p. 330.

*Em virtude do acima exposto, estão sendo lançadas no presente AI as contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização da produção rural realizada por agroindústria no MERCADO EXTERNO, efetuadas via **TRADING COMPANIES** que não foram recolhidas nos prazos legais.*

Vale destacar que o entendimento aqui exarado está em consonância com o decidido no Processo nº 15956.000002/2009-23, que cuida do DEBCAD nº 37.213.576-5, parte comercializada via Copersucar, e que teve origem no mesmo Mandado de Procedimento Fiscal nº 0810900.2008.01187. O Acórdão nº 2401-003.153 (4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - 14 de agosto de 2013), assentou o entendimento de que as receitas das vendas, por intermédio da COPERSUCAR, para o mercado externo, não deveriam ser incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Do mesmo modo, tampouco haveria que se falar na incidência das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT).

Posteriormente, houve Recurso Especial da Fazenda Nacional e que não foi conhecido por falta de pressuposto, qual seja, comprovação de que em situações semelhantes, colegiados distintos interpretaram de forma diversa um mesmo dispositivo legal (Acórdão nº 9202-006.671 – 2ª Turma – 16 de abril de 2018).

Em relação ao Processo nº 15956.000006/2009-10, que cuida do DEBCAD nº 37.213.579-0, relativo à Contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) sobre as receitas provenientes da comercialização da produção de açúcar e álcool destinada ao mercado externo, através da Copersucar diretamente ou da Copersucar via *trading companies*, o Recurso Voluntário do contribuinte foi negado, sob o entendimento de que a imunidade prevista no § 2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e destinadas ao domínio econômico, não se estendendo ao SENAR, que se trata de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Ante o exposto, em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, entendo que assiste razão ao recorrente, de modo que a decisão de piso deve ser reformada, para afastar a exigência consubstanciada no Auto de Infração DEBCAD nº 37.213.577-3, de contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o valor da receita bruta decorrente da comercialização da produção rural ao mercado externo via *trading companies*.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para afastar integralmente a exigência consubstanciada no Auto de Infração cadastrado sob o DEBCAD nº 37.213.577-3.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Redator Designado

Não obstante os fundamentos do voto do Relator, divirjo. A seguir, transcrevo o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição, na redação da Emenda Constitucional nº 33, de 2001:

Art. 149. (...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

A IN SRP nº 03, de 2005, apenas reiterou que a norma constitucional é expressa no sentido de determinar a não incidência sobre receitas decorrentes de exportação e não sobre receitas decorrentes de comercialização no mercado interno.

Mesmo num contexto de ato cooperado, a comercialização de produção rural com empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação não caracteriza a receita como decorrente de exportação, pois a venda em questão é realizada no mercado interno.

Nesse sentido, o Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 2012, a seguir transcrito:

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

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

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

O Decreto-lei nº 1.248, de 1972, não versa sobre contribuições previdenciárias, mas sobre impostos. Além disso, não há como incidir sobre tributo instituído por lei posterior (CTN, art. 177). Ao isentar operações via empresas comerciais exportadoras, o legislador é expresso (Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, III; e MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, VIII).

A jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ampara o presente entendimento:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/07/2006 a 30/04/2009**COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS RURAIS COM EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.**Incidência contribuição previdenciária sobre o valor da comercialização de produto rural com empresas comerciais exportadoras, ainda que com o fim específico de exportação.**A imunidade constitucional prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da CF/1988 somente se aplica ao caso em que o produtor efetua venda direta a adquirente domiciliado no exterior.**(Acórdão nº 9202006.590 – 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 20 de março de 2018)**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Ano-calendário: 2003, 2006 (...)**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. VENDA A EMPRESA EXPORTADORA.**A receita decorrente da venda de bens a "trading companies" tem origem no mercado interno e, conseqüentemente, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção, não sendo alcançada pela norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da CF.**(Acórdão nº 2201004.540 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento, Seção de 05 de junho de 2018)**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/09/2008 a 31/12/2008**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. IMUNIDADE. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. TRADING COMPANIES.**A imunidade constitucional sobre a receita decorrente de exportação alcança somente as operações diretas com o mercado externo, não se aplicando nos casos de exportação realizada via trading companies.**(Acórdão nº 2401004.896 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento, Seção de 7 de junho de 2017)*

Destarte, no caso concreto, não se caracteriza a imunidade do inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

A IN SRP nº 03, de 2005, apenas explicita expressamente que o art. 149, §2º, I, da Constituição afasta a incidência das contribuições na comercialização direta com adquirente domiciliado no exterior. A IN INSS/DC nº 100, de 2003, não veiculava tal explicitação e nem a repelia. Logo, não há que se falar em incidência retroativa do art. 245 da IN SRP nº 03, de 2005, mas em mera observância do conteúdo normativo do art. 149, §2º, I, da Constituição.

Por força do art. 57 da Lei nº 11.941, de 2009, a apreciação do cabimento ou não de aplicação de penalidade mais benéfica deve se pautar pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, devendo ser realizada apenas no momento do pagamento, do parcelamento ou do ajuizamento da execução, bem como observar a existência e desdobramentos do Mandado de Segurança Coletivo nº 2005.61.00.025130-5/SP.

Por falta de amparo normativo (Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015; e Lei nº 9.784, de 1999, arts. 2º, XII, e 69), não prospera o pedido subsidiário de sobrestamento do julgamento administrativo.

Isso posto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro