



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15956.720031/2012-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-010.153 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 1 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** USINA SAO FRANCISCO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

A impetração de mandado de segurança coletivo, por substituto processual, não se configura hipótese em que se deva declarar a renúncia à esfera administrativa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA. 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.

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

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

AGROINDÚSTRIA. PRÁTICA DE OUTRAS ATIVIDADE AUTÔNOMAS. IRRELEVÂNCIA.

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

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

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES NOS DADOS RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS (CFL 78). NOVO REGRAMENTO A PARTIR DA MP Nº 449/2008.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

À partir da vigência da MP nº 449/2008 não é mais cabível a aplicação da penalidade isolada, no caso de entrega de GFIP com omissões ou incorreções nos dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, mas sim, da multa prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, em razão da concomitância de instâncias. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar os créditos lançados nos DEBCAD nº 51.011.332-0 e 51.011.331-1.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 778/801) interposto contra decisão no acórdão da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) de fls. 752/768, que julgou a impugnação procedente em parte.

O crédito tributário apurado consolidado em 27/03/2012 (fl. 30) refere-se às seguintes infrações:

## CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - EMPRESA

|                          |              |
|--------------------------|--------------|
| Contribuição             | 1.041.881,21 |
| Juros                    | 268.590,96   |
| Multa de Ofício          | 781.410,97   |
| Valor do Crédito Apurado | 2.091.883,14 |

## CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS

|                          |            |
|--------------------------|------------|
| Contribuição             |            |
| SENAR                    | 106.093,53 |
| Juros                    | 27.187,21  |
| Multa de Ofício          | 79.570,20  |
| Valor do Crédito Apurado | 212.850,94 |

## DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

|       |          |
|-------|----------|
| Multa | 6.000,00 |
|-------|----------|

E compreende os seguintes autos de infração:

- a) **DEBCAD nº 51.011.331-1** – no valor de R\$ 6.000,00, referente à multa por descumprimento de obrigação acessória – CFL 78 (fl. 2);
- b) **DEBCAD nº 51.011.332-0** – no montante de R\$ 523.595,63, já incluídos juros e multa de ofício (fls. 3/8), refere-se às contribuições devidas pela empresa para o Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS, código 744 (2,50%) e às contribuições para o financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (0,10%).

Os fatos geradores das contribuições lançadas são constituídos pela receita bruta proveniente da comercialização da produção de açúcar e álcool, destinada ao mercado externo, através da Copersucar – Cooperativa de produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo. Em cada usina “cooperada” existe um estabelecimento (filial) da cooperativa. (...) A Copersucar exporta os produtos diretamente ou ainda via Trading (...). Estão sendo lançadas neste DEBCAD as contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização da produção rural realizada por agroindústria no **Mercado Externo**, efetuadas via **Trading Companies** (fl. 35).

Segundo informação constante no Relatório Fiscal, o lançamento, de caráter preventivo, deverá ficar sobrestado até julgamento definitivo da questão tendo em vista Apelação em Mandado de Segurança nº 2005.61.00.025130-5, proposto na 8ª Vara Federal de São Paulo e Agravo de Instrumento nº 2007.03.00.018486-3 (fl. 34).

- c) **DEBCAD nº 51.011.333-8** – no montante de R\$ 1.395.775,55, já incluídos juros e multa de ofício (fls. 9/14), refere-se às contribuições devidas pela empresa para o Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS, código 744 (2,50%) e às contribuições para o financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (0,10%).

Os fatos geradores das contribuições lançadas são constituídos pela receita bruta proveniente da comercialização da produção de açúcar e álcool, destinada ao mercado externo, através da Copersucar – Cooperativa de produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo. Em cada usina “cooperada” existe um estabelecimento (filial) da cooperativa. (...) A Copersucar exporta os produtos diretamente ou ainda via Trading (...). Estão sendo lançadas neste DEBCAD as contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização da produção rural realizada por agroindústria no **Mercado Externo**, efetuadas diretamente pela **Copersucar** (fl. 35).

Segundo informação constante no Relatório Fiscal, o lançamento, de caráter preventivo, deverá ficar sobrestado até julgamento definitivo da questão tendo em vista Apelação em Mandado de Segurança nº 2009.61.00.001436-7, proposto na 1ª Vara Federal de Ribeirão Preto (fl. 35).

- d) **DEBCAD nº 51.011.334-6** – no montante de R\$ 172.511,96, já incluídos juros e multa de ofício (fls. 15/20), refere-se às contribuições devidas pela empresa para o Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS, código 744 (2,50%) e às contribuições para o financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (0,10%).

Os fatos geradores das contribuições lançadas são constituídos pela receita bruta proveniente da comercialização de vários produtos tais como, café orgânico, suco de laranja e maracujá orgânicos, achocolatado orgânico, azeite orgânico e outros destinados ao **Mercado Interno**. (...) Estão sendo lançadas neste DEBCAD as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta são provenientes da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não (fl. 36).

- e) **DEBCAD nº 51.011.335-4** – no montante de R\$ 212.850,94, já incluídos juros e multa de ofício (fls. 21/29), refere-se às contribuições devidas pela empresa para o SENAR (0,25%).

Os fatos geradores das contribuições lançadas são constituídos pela receita bruta proveniente da comercialização de açúcar orgânico destinado ao **Mercado Externo**, através da exportação direta da própria empresa; a receita bruta proveniente da comercialização de vários produtos tais como, café orgânico, suco de laranja e maracujá orgânicos, achocolatado orgânico, azeite orgânico e outros destinados ao **Mercado Interno**. (...) Estão sendo lançadas neste DEBCAD as contribuições para o **SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural** (0,25%), incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização da produção realizada por agroindústria no **Mercado Interno e Mercado Externo**, efetuadas diretamente pela empresa ou via **Trading Companies** (fls. 36/37).

O Relatório Fiscal encontra-se anexado nas fls. 33/38.

### Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fls. 754/756):

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 33/38), refere-se aos autos de infração abaixo relacionados, lavrados em 27/03/2012, referentes ao período de 01/2009 a 12/2009, a saber:

**a) AI DEBCAD Nº 51.011.332-0, valor original de R\$ 258.363,72, acrescido de juros e multa de ofício:** contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas, incidentes sobre a receita proveniente da comercialização da produção rural, realizada por agroindústria no Mercado Externo, efetuadas via Trading Companies;

**b) AI DEBCAD Nº 51.011.333-8, valor original de R\$ 697.429,50, acrescido de juros e multa de ofício:** contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas, incidentes sobre a receita proveniente da comercialização da produção rural, realizada por agroindústria no Mercado Externo, efetuadas diretamente por Cooperativa, à qual se encontra associada o contribuinte;

**c) AI DEBCAD Nº 51.011.334-6, valor original de R\$ 86.087,99, acrescido de juros e multa de ofício:** contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas, incidentes sobre a receita proveniente da comercialização da produção rural, realizada por agroindústria no Mercado Interno;

**d) AI DEBCAD Nº 51.011.335-4, valor original de R\$ 106.093,53, acrescido de juros e multa de ofício:** contribuições destinadas ao SENAR devidas e não recolhidas, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, realizada por agroindústria no Mercado Interno e no Mercado Externo (efetuadas diretamente pela empresa ou via Trading Companies);

**e) AI DEBCAD Nº 51.011.331-3, valor original de R\$ 6.000,00:** penalidade aplicada pela entrega de GFIPs com omissões e/ou incorreções.

2. Ainda segundo o referido relatório:

2.1. Em relação ao AI DEBCAD nº 51.011.332-0, explicita que:

a) face à apelação em Mandado de Segurança nº 2005.61.00.025130-5, proposto na 8ª Vara Federal de São Paulo e Agravo de Instrumento nº 2007.03.00.018486-3, o presente débito, de caráter preventivo, deve ficar sobrestado até que haja julgamento definitivo da questão;

b) o valor do débito refere-se às contribuições devidas pela empresa para o Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS 744 (2,50%) e às contribuições para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (0,10%);

c) constituem fatos geradores das contribuições lançadas a receita proveniente da comercialização da produção de açúcar e álcool, destinada ao mercado externo, efetuadas via Trading Companies;

d) a base de cálculo para o levantamento está demonstrada nas planilhas anexas: “Copersucar Trading”, “Ac. Organ. Trading” e “Total Trading”;

2.2. Em relação ao AI DEBCAD nº 51.011.333-8, explica que:

a) face à apelação em Mandado de Segurança nº 2009.61.02.001436-7, proposto na 1ª Vara Federal de Ribeirão Preto, o presente débito, de caráter preventivo, deve ficar sobrestado até que haja julgamento definitivo da questão;

b) o valor do débito refere-se às contribuições devidas pela empresa para o Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS 744 (2,50%) e às contribuições para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (0,10%);

c) constituem fatos geradores das contribuições lançadas a receita proveniente da comercialização da produção de açúcar e álcool, destinada ao mercado externo, através da Copersucar – Cooperativa de Produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo;

d) a base de cálculo para o levantamento está demonstrada na planilha anexa: “Copersucar”;

**2.3.** Quanto ao AI DEBCAD nº 51.011.334-6, afirma que:

a) o valor do débito refere-se às contribuições devidas pela empresa para o Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS 744 (2,50%) e às contribuições para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (0,10%);

b) constituem fatos geradores das contribuições lançadas a receita proveniente da comercialização de vários produtos tais como: café orgânico, suco de laranja e maracujá orgânicos, achocolatado orgânico, azeite orgânico e outros destinados ao Mercado Interno;

c) a base de cálculo para o levantamento está demonstrada na planilha anexa: “MI Produtos Diversos”;

**2.4.** Quanto ao AI DEBCAD nº 51.011.335-4, explicita que:

a) o valor do débito refere-se às contribuições devidas pela empresa para o SENAR (0,25%);

b) constituem fatos geradores das contribuições lançadas a receita bruta proveniente de açúcar orgânico, destinada ao mercado externo, com a utilização de Trading Companies, a receita bruta proveniente da comercialização de açúcar orgânico, café orgânico, achocolatado orgânico e azeite orgânico, destinado ao Mercado Externo, através da exportação direta da própria empresa, e a receita bruta proveniente da comercialização de vários produtos orgânicos destinados ao Mercado Interno;

c) a base de cálculo e o valor devido para o levantamento estão demonstrados nas planilhas anexas: “Exportação Direta 1”, “Exportação Direta 2”, “Ac. Organ. Trading e Total Trading” e “MI Produtos Diversos” Levedura Trading, Soja Orgânica Trading e Total Trading”;

d) não foram objeto deste levantamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização da produção rural, realizada por agroindústria no Mercado Externo, efetuadas diretamente através da Copersucar ou Copersucar via Trading, pois a empresa faz depósito judicial conforme processo de Mandado de Segurança nº 2009.61.02.001436-7 (1ª Vara Federal de Ribeirão Preto);

**2.5.** No tocante ao AI DEBCAD nº 51.011.331-3, fundamenta a autuação da seguinte forma:

a) da análise dos dados existentes no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, verificou-se que parte das contribuições previdenciárias não haviam sido declaradas nas respectivas GFIPs;

b) que não houve reapresentação das GFIPs solicitadas no Termo de Intimação Fiscal nº 2, de 15/03/2012, contemplando a declaração da totalidade das receitas brutas provenientes da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não (fls. 48/49);

c) que tal procedimento caracteriza infração ao disposto no art. 32, IV, da Lei 8.212/1991, na redação dada pela MP nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, e a penalidade foi aplicada, nos termos do art. 32-A, I e §§ 2º e 3º, do mesmo dispositivo legal;

d) que tendo em vista que foram menos de 10 informações omitidas ou incorretas por competência, foi observado o valor mínimo de R\$ 500,00 por competência.

**2.5.** Ressalta também que a empresa não possui documentos referentes às exportações, que ficam em posse da Copersucar, sob a alegação de que todo o processo é regido pelo Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de

Tributação – CST nº 66 de 05/09/1986. Observa que as planilhas referentes ao PN 66 representam os valores para os lançamentos contábeis.

**2.6.** Esclarece que apesar de o contribuinte citar o PN 66 como ato que normatiza todas as operações tributárias entre a Usina e a Cooperativa, tal norma regulamenta apenas a apuração do IRPJ, não se aplicando à tributação previdenciária, relativa à comercialização da produção rural com terceiros ou cooperativas;

**2.7.** Também cita os artigos 245, § 1º e 2º, da IN MPS/SRP nº 3/2005 e 170, §§ 1º e 2º, da IN/RFB nº 971/2009, que demonstram que a imunidade na exportação 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, independente da destinação que se dará ao produto.

(...)

## Da Impugnação

Devidamente cientificado pessoalmente dos lançamentos em 29/03/2012 (fls. 2, 3, 15, 21), o contribuinte apresentou impugnações em 27/04/2012 (fls. 407/410, 419/432, 492/506, 594/599 e 653/658), acompanhadas de documentos (fls. 412/418, 433/491, 507/593, 600/652 e 659/706), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 757/760):

(...)

### DA IMPUGNAÇÃO

**3.** A Impugnante apresentou defesa, às fls. 407/410 (referente ao AI nº 51.011.331-1), 419/432 (referente ao AI nº 51.011.332-0), 492/506 (referente ao AI nº 51.011.333-8), 594/599 (referente ao AI nº 51.011.334-6) e 653/658 (referente ao AI nº 51.011.335-4), em 27/04/2012, aduzindo que:

**3.1.** as receitas decorrentes da exportação da produção são imunes à incidência da contribuição previdenciária, nos termos do art. 149, § 2º, I, da CF, razão pela qual a Impugnante não as incluiu na base de cálculo do tributo;

**3.2.** a Fiscalização desconsiderou a imunidade da receitas de exportação do período em questão, sob o fundamento de que as operações não foram realizadas diretamente pela Impugnante, mas sim por intermédio da cooperativa que integra (Copersucar) ou da trading;

**3.3.** a fiscalização fundamenta a recusa do reconhecimento da imunidade às referidas operações com base no parágrafo 1º do art. 245, da IN MPS/SRP nº 03/2005, reproduzido no parágrafo 1º do art. 170, da IN RFB nº 971/2009;

**3.4.** segundo tal dispositivo apenas a venda direta a adquirente domiciliado no exterior é que estaria imune;

**3.5.** tal limitação jamais poderia ser levada a efeito por mera Instrução Normativa, já que nos termos do art. 146, da Constituição Federal, cabe apenas à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, bem como regular os limites ao poder de tributar;

**3.6.** a referida norma, ao invadir a competência da própria lei, padece de vício de legalidade;

**3.7.** se a Constituição Federal não estabeleceu qualquer restrição à imunidade das receitas de exportação, bem como na ausência de lei complementar que disponha a respeito, não poderia a Administração, por meio de ato administrativo, criar restrições antes inexistentes;

**3.8.** o Eg. Tribunal Federal da 3ª Região já reconheceu a ilegalidade da restrição imposta pela IN MPS/SRP nº 03/2005 às exportações indiretas;

- 3.9.** a exigência formulada é ilegítima também por violar o conceito de cooperativismo previsto na Constituição Federal;
- 3.10.** as operações realizadas configuram atos cooperativos e não se equiparam à comercialização no mercado interno;
- 3.11.** a entrega da produção para comercialização pela cooperativa e posterior rateio das receitas advindas de sua venda no mercado interno e externo configuram, nos termos da lei, atos cooperativos;
- 3.12.** a Fiscalização, ao adotar o entendimento no sentido de que a entrega de produtos para venda pela cooperativa equivaleria à sua comercialização no mercado interno, está equiparando situações que por força de lei (art. 79, parágrafo único da Lei 5.764/71) são distintas entre si;
- 3.13.** em nenhum momento, as IN's 03/2005 e 971/2009 dão guarida à pretensão fiscal, vez que não equiparam a entrega da produção à cooperativa a uma suposta "comercialização";
- 3.14.** a jurisprudência mais atual do CARF reconhece que a entrega da produção à cooperativa não pode ser equiparada a uma comercialização e dessa forma não constitui fato gerador das contribuições previdenciárias;
- 3.15.** nem se diga que a entrega da produção para venda por intermédio da cooperativa seria "operação de consignação", pois ao contrário do que ocorre na consignação, em que as partes celebram um contrato de comissão mercantil tendo por objeto a venda de mercadorias, no ato cooperativo, há uma verdadeira confusão entre a figura da cooperativa e de seus cooperados;
- 3.16.** a entrega de produtos rurais para venda pela cooperativa não equivale à venda de produtos no mercado interno, mas se configura em uma única operação;
- 3.17.** a exportação não deixa de ser feita pela Impugnante, inclusive porque o resultado da venda é a ela repassado, mediante critério de rateio, previsto nos Pareceres Normativos CST 77/76 e 66/86, os quais explicitam o entendimento da Coordenadoria do Sistema de Tributação quanto à forma de contabilização dos atos cooperativos;
- 3.18.** a exigência atinente aos produtos exportados via cooperativa é manifestamente ilegítima, porque implicaria conferir ao ato cooperativo um tratamento fiscal mais oneroso, em comparação com aquele dispensado às denominadas vendas diretas;
- 3.19.** impor um ônus fiscal mais elevado é violar a cláusula constitucional do tratamento adequado e a determinação de estímulo e apoio prevista no art. 174, parágrafo 2º, da Constituição Federal;
- 3.20.** o entendimento adotado pela Fiscalização contraria o sentido econômico contemplado pela norma concessiva da imunidade;
- 3.21.** a desoneração da tributação sobre a exportação de produtos tem uma lógica, da qual o legislador e o Poder Executivo não podem dissociar-se;
- 3.22.** a desoneração tem uma causa econômica, que é a de evitar a denominada "exportação de tributos", minando a competitividade externa do produto nacional e dificultando o ingresso de divisas estrangeiras, que auxiliam na formação de uma balança comercial favorável;
- 3.23.** cita exemplos de legislações de outros tributos, para demonstrar que o ordenamento jurídico não privilegia o simples embarque da mercadoria ao exterior, mas sim a atividade de produzir um bem com destino ao mercado externo;
- 3.24.** a exigência da contribuição sobre as receitas decorrentes de exportações realizadas por intermédio da cooperativa é manifestamente ilegítima, razão pela qual deve ser cancelada a autuação;
- 3.25.** em relação ao AI DEBCAD nº 51.011.333-8, deve-se, ao menos ser excluída a exigência da multa, vez que o procedimento adotado pela empresa está amparado em decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2009.61.02.001436-7,

impetrado pela ora Impugnante, para o fim de ser reconhecido que as receitas decorrentes de exportação da produção agrícola são imunes à incidência da contribuição previdenciária, mesmo quando as exportações são realizadas por intermédio da Copersucar;

3.26. a suspensão da exigibilidade do crédito tributário foi assegurada pela sentença proferida nos autos do writ, ainda válida, eis que o recurso de apelação foi recebido no efeito meramente devolutivo;

3.27. a lavratura de Auto de Infração com a imposição de penalidades configura frontal desobediência à ordem judicial e ao CTN (art. 151, V, do CTN);

3.28. cita também o art. 63, da Lei 9.430/1996, jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da CSRF e súmula do CARF nº 17, no mesmo sentido de ser inaplicável multa em caso de a exigibilidade do crédito ter sido suspensa em qualquer ação judicial proposta anteriormente ao início do procedimento fiscal, motivo pelo qual merece ser cancelada a multa cominada sobre as exportações realizadas por intermédio de cooperativa;

3.29. a exigência da penalidade não pode prevalecer, devendo ser cancelada a multa lançada, nos termos dos artigos 151, V do CTN e 63, da Lei 9.430/1996;

3.30. no que tange ao AI DEBCAD nº 51.011.335-4, afirma que, em relação à receita bruta decorrente das vendas para o mercado externo de produtos agropecuários, a impugnante efetuou o recolhimento dos valores devidos de SENAR (DARF de fls. 660), aproveitando-se dos descontos na multa previstos pela legislação;

3.31. no que se refere à exigência de contribuições decorrentes da mera revenda de produtos no mercado interno e externo, entende que não há como prosperar o entendimento fiscal, já que as receitas advindas da comercialização de produtos não decorrentes da atividade agroindustrial não poderiam compor a base de cálculo da contribuição previdenciária da agroindústria;

3.32. a exigência ora impugnada encontraria fundamento no art. 201-B do Decreto nº 3.048/1999 e no parágrafo único, do art. 248, da IN MPS/SRP nº 03/2005, porém, em dissonância com o texto legal – art. 22-A, da Lei 8.212/1991;

3.33. requer o cancelamento do Auto de Infração, em razão da inclusão na base de cálculo, das receitas decorrentes de mera revenda para o mercado interno, não encontrarem fundamento de validade no art. 22-A, da Lei 8.212/1991, ferindo o princípio constitucional da legalidade estrita em matéria tributária;

3.34. no tocante ao AI DEBCAD nº 51.011.331-1, que aplicou penalidade decorrente da falta de informação na GFIP de valores relacionados às contribuições previdenciárias ora contestadas nos autos de infração nº 51.011.332-0, 51.011.333-8, 51.011.334-6 e 51.011.335-4, requer o imediato cancelamento da multa ou ao menos a suspensão do presente processo administrativo até o julgamento definitivo acerca da legitimidade das referidas contribuições em tela.

#### **Da desistência parcial da impugnação e da quitação parcial do crédito tributário**

4. Posteriormente, mediante petição de fls. 719, vem renunciar expressamente a todas as alegações referentes ao Auto de Infração DEBCAD nº 51.011.334-6, em razão do seu interesse em aderir ao Programa de Regularização Tributária (PRT). Tendo-se confirmado a adesão ao PRT (fls. 733), o referido DEBCAD foi transferido para outro processo, consoante extrato SIEF de fls. 736/744, não mais fazendo parte da presente lide.

4.1. O mesmo extrato SIEF registra extinção parcial do crédito constituído mediante AI DEBCAD nº 51.011.335-4, conforme alegado pelo contribuinte em sua impugnação.

#### **Da Decisão da DRJ**

A 10ª Turma da DRJ/RJO, em sessão de 09 de agosto de 2017, no acórdão nº 12-89.934, julgou a impugnação procedente em parte (fls. 752/768), para (fl. 753):

- a) NÃO CONHECER DA IMPUGNAÇÃO, em relação ao Auto de Infração DEBCAD nº 51.011.332-0, mantendo o crédito tributário exigido;
- b) DAR PARCIAL PROVIMENTO à impugnação referente ao Auto de Infração DEBCAD nº 51.011.333-8, mantendo parcialmente o crédito tributário, para fins de decadência, com a exclusão tão somente da multa de ofício aplicada;
- c) NEGAR PROVIMENTO à impugnação referente aos Autos de Infração DEBCAD nº 51.011.335-4 e 51.011.331-1.

Abaixo segue reproduzida a ementa da decisão (fl. 752):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

Debcad: 37.313.908-0

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.

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

### Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão em 16/08/2017, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), nos termos do artigo 23, § 2º, inciso III, alínea “b” do Decreto nº 70.235 de 1972 (fls. 773/775) e em 12/09/2017 (fl. 777), interpôs recurso voluntário (fls. 778/801), acompanhado de documentos (fls. 802/822), reiterando em suas razões os argumentos aduzidos na impugnação, indicados de forma sintetizada nos tópicos a seguir:

- (i) AI DEBCAD nº 51.011.332-0 - A Impetração de Mandado de Segurança Coletivo não impede a discussão administrativa pelo contribuinte. Inexistência de renúncia à esfera administrativa.
- (ii) MÉRITO. IMUNIDADE DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. AI DEBCAD nº 51.011.332-0 e AI DEBCAD nº 51.011.333-8.
  - (ii.1) Ilegitimidade do artigo 245, § 1º da Instrução Normativa nº 03/2005.
  - (ii.2) Ato cooperativo na Constituição Federal.
  - (ii.3) As operações realizadas configuram atos cooperativos e não se equiparam à comercialização no mercado interno.
  - (ii.4) A forma de rateio prevista nos Pareceres Normativos CST 77/76 e 66/86 não altera a natureza jurídica dos atos praticados entre cooperativa e cooperados.
  - (ii.5) A imunidade das vendas ao exterior. Impossibilidade de tratamento mais oneroso ao ato cooperativo.

- (iii) AI DEBCAD nº 51.011.335-4 - Impossibilidade de cômputo de receitas não advindas da atividade agroindustrial na base de cálculo da contribuição previdenciária. Mera revenda de produtos.
- (iv) AI DEBCAD nº 51.011.331-3 – Falta de Informação na GFIP de valores relacionados à contribuição previdenciária.

O presente recurso compõe lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### I. Autos de Infração DEBCAD nº 51.011.332-0 e 51.011.333-8

O ponto fulcral da lide em relação aos autos de infração DEBCAD nº 51.011.332-0 (comercialização da produção rural realizada por agroindústria no mercado externo, efetuadas via “**Trading Companies**”, sobrestado em razão de Apelação em Mandado de Segurança nº 2005.61.00.025130-5, proposto na 8ª Vara Federal de São Paulo e Agravo de Instrumento nº 2007.03.00.018486-3) e 51.011.333-8 (comercialização da produção rural realizada por agroindústria no mercado externo, efetuadas diretamente pela **Copersucar**, sobrestado em razão de Apelação em Mandado de Segurança nº 2009.61.02.001436-7, proposto na 1ª Vara Federal de Ribeirão Preto) se refere à abrangência do instituto da imunidade, estabelecido por meio do inciso I, do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal, ou seja, se este alcança as operações de exportação do Recorrente por intermédio de *trading companies*.

Acrescente-se, ainda, que em relação ao auto de infração DEBCAD nº 51.011.332-0, o contribuinte:

- Aduz que o mandato de segurança coletivo não importa em renúncia ao direito individual do contribuinte de recorrer na esfera administrativa.
- Colaciona jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema.
- Afirma que a Súmula CARF nº 1 é clara ao indicar que a renúncia administrativa ocorre quando o próprio contribuinte opta pelo ajuizamento de medida judicial, antes ou no curso do processo administrativo, o que não ocorre na hipótese de mandato de segurança coletivo.

Na decisão recorrida, a autoridade julgadora de primeira instância (fl. 762):

(...) em conformidade com o Parecer Normativo RFB/COSIT nº 7/2014, **conheceu da impugnação, tão somente, no que tange às alegações de inaplicabilidade de multa de ofício no Auto de Infração nº 51.011.333-8, do erro na base de cálculo do Auto de Infração nº 51.011.335-4 e de ilegitimidade ou sobrestamento da penalidade aplicada no Auto de Infração nº 51.011.331-1.**

10. No que tange ao **AI DEBCAD nº 51.011.332-0**, entendeu que a impugnação administrativa não trouxe qualquer matéria diferenciada a ser tratada no âmbito do contencioso administrativo, pelo que **não conheceu da impugnação de fls. 419/432.**

11. Por outro lado, em consulta ao sítio da Justiça Federal, verificou-se que tanto em 1ª quanto em 2ª instância, a segurança pleiteada nos autos do Mandado de Segurança Coletivo Preventivo nº 2005.61.00.0252130-5 foi denegada. Entretanto, atualmente, a exigibilidade do crédito tributário discutido encontra-se suspensa por força de liminar em processo de Cautelar Inominada nº 2015.03.00.023008-0/SP, que concedeu efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto (vide certidão de objeto e pé de fls. 747/749). Assim, o Auto de Infração nº 51.011.332-0 não **poderá ter sua cobrança realizada enquanto vigente decisão judicial que suspendeu a exigibilidade do crédito.**

(...)

A consulta da movimentação processual<sup>1</sup> da Apelação em Mandado de Segurança nº 2005.61.00.0252130-5<sup>2</sup>, proposto na 8ª Vara Federal de São Paulo indica que houve a suspensão/ sobrestamento dos autos em 12/11/2015 em razão do Recurso Extraordinário (RE) 759.244/SP. Em 18/09/2020, houve o levantamento de suspensão/sobrestamento, provavelmente em decorrência do julgamento do referido recurso pelo STF, encontrando-se o processo pendente de decisão.

Por sua vez, a decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 2007.03.00.018486-3, negando o seu seguimento, transitou em julgado em 17/10/2012.

No Mandado de Segurança nº 2009.61.02.001436-7, as impetrantes Usina São Francisco S/A e Usina Santo Antonio S/A, objetivam não serem submetidas, a partir da competência de janeiro de 2009, à exigência das contribuições previdenciárias, bem como ao RAT (risco de acidente de trabalho) e ao SENAR, incidentes sobre sua receitas decorrentes de exportações realizadas por meio da cooperativa da qual fazem parte (fl. 162).

Em acórdão exarado em 26/01/2022, o processo foi sobrestado até resolução do mérito da controvérsia, tema de repercussão geral 801<sup>3</sup>, conforme acórdão abaixo reproduzido:

#### EMENTA

AGRAVO INTERNO. PROCESSO SOBRESTADO ATÉ RESOLUÇÃO DO MÉRITO DE CONTROVÉRSIA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. TEMA 801 DE REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR SOBRE RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. ART. 1030, III, DO CPC. MANUTENÇÃO DO SOBRESTAMENTO INTEGRAL DO FEITO. AGRAVO IMPROVIDO.

1. A questão afetada ao Tema 801 da repercussão geral é uma das matérias em discussão nos presentes autos.

2. A existência de discussão de caráter repetitivo ainda não solucionada pelo respectivo Tribunal Superior é circunstância que requer o sobrestamento do feito pela Vice-Presidência até que se ultime o julgamento do recurso representativo da controvérsia.

<sup>1</sup> Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Pesquisar>

<sup>2</sup> Conforme informações extraídas da certidão de fl. 115:

Impetrantes: UNIÃO DA AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA DO ESTADO DE SÃO PAULO – UNICA, SINDICATO DA IND/ DA FABRICAÇÃO DO ALCÓOL NO ESTADO DE SÃO PAULO - SIFAESP e SINDICATO DA IND/ DO AÇÚCAR NO ESTADO DE SÃO PAULO – SIAESP

Mandado de Segurança, com pedido de liminar, objetivando a declaração de inexistência de recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre as vendas procedidas pelos seus filiados, às empresas comerciais exportadoras e tradings, com o fim específico de exportação já realizadas e a realizar na vigência da imunidade tributária contemplada pelo artigo 149, § 2º, I da CF. afastando atos a serem praticados em decorrência da IN/MPS/SRP nº 3/2005.

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

3. O pretendido prosseguimento (em relação a quaisquer dos recursos excepcionais interpostos) é incompatível com a sistemática dos recursos repetitivos, na qual a unicidade processual deve ser respeitada.
4. O juízo de admissibilidade de recurso extraordinário ou especial não pode ser realizado em etapas ou de forma fracionada, razão pela qual, havendo recurso a autorizar a suspensão da admissibilidade, nos termos do art. 1.036 do CPC vigente, mais não cabe senão suspender a marcha do processo em sua integralidade.
5. Eventuais recursos, e até mesmo teses ou capítulos recursais, que não cuidem de matéria submetida ao regime dos recursos representativos de controvérsia, deverão aguardar o desfecho do capítulo submetido a tal sistemática para, só então, serem apreciados.
6. Agravo interno

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide o Egrégio Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 26 de janeiro de 2022.

CONSUELO YOSHIDA

Vice-Presidente

A despeito da insurgência do contribuinte no sentido de que o mandado de segurança coletivo nº 2005.61.00.025130-5 (DEBCAD nº 51.011.332-0) não importar renúncia ao direito individual do contribuinte recorrer na esfera administrativa, de modo ser inaplicável ao caso o teor da Súmula Carf nº 1, utilizo como razões de decidir os fundamentos da declaração de voto da conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, no acórdão nº 9202-006.835 – 2ª Turma, julgado em sessão de 22 de maio de 2018, mediante a reprodução do seguinte excerto:

(...)

Entendeu a Relatora, acompanhada pela maioria do Colegiado, que o Mandado de Segurança Coletivo impetrado pela ABRAPP ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR enseja a aplicação da Súmula referida, em razão da concomitância da via judicial com a via administrativa relativamente à discussão constante do objeto dos autos.

Por outro lado, insta destacar o meu entendimento sobre a inexistência de concomitância entre ação coletiva e processo administrativo fiscal.

A respeito da tutela coletiva, cabe transcrever o entendimento de Leonardo Carneiro da Cunha (Livro A Fazenda Pública em Juízo, 2017):

**A sentença coletiva faz coisa julgada *pro et contra*, atingindo os legitimados coletivos, que não poderão propor a mesma demanda coletiva.** Segundo dispõe, os §§ 1º e 2º do art. 103 do CDC, **a extensão da coisa julgada poderá beneficiar, jamais prejudicar os direitos individuais.** Eis aí a extensão *secundum litis* da coisa julgada coletiva. **Julgado procedente o pedido, ou improcedente após instrução suficiente, haverá coisa julgada para os legitimados coletivos, podendo ser propostas as demandas individuais em defesa dos respectivos direitos individuais.** Em caso de improcedência por falta de provas, não haverá coisa julgada, podendo qualquer legitimado coletivo repropor a demanda coletiva, sendo igualmente permitido a qualquer sujeito propor sua demanda individual.

Quer dizer que a coisa julgada é *pro et contra* e *secundum eventum probationis*, de sorte que **há coisa julgada tanto na procedência como na improcedência, somente não se produzindo quando a improcedência for por falta de provas.**

Já a extensão subjetiva da coisa julgada pode ser *erga omnes* ou *ultra partes*, **alcançando todos os indivíduos titulares de direitos difusos ou coletivos, secundum eventum litis**, é dizer, **somente quando julgado procedente o pedido coletivo.**

Esse é o regime da coisa julgada nas ações coletivas, tal como previsto no art. 103 do CDC. Aplica-se esse regime ao mandado de segurança coletivo.

Nota-se que, tendo em vista a ausência de trânsito em julgado do MS Coletivo impetrado pela ABRAPP, não se pode afirmar a extensão dos efeitos da decisão judicial final ao Contribuinte, de modo que não se mostra possível extrair que o pleito do Sujeito passivo restará apreciado, definitivamente, na via judicial.

Ora, se a decisão em sede da ação coletiva for contrária ao Contribuinte, em razão do microssistema peculiar ao tema, a coisa julgada não será extensível ao Sujeito passivo.

Nesse cenário, caso seja reconhecida a renúncia à instância administrativa, em decorrência do MS Coletivo, no qual sequer é necessária a manifestação da contribuinte quanto à adesão à ação, teria-se (*sic*) a impropriedade de afastamento da apreciação administrativa em uma situação na qual inexistente tutela judicial aplicável ao Contribuinte.

Corroborando o exposto, acrescenta Leonardo Carneiro:

Denegada a segurança, mesmo sendo suficientes as provas, a coisa julgada atingirá apenas os legitimados coletivos, não podendo haver repropositura do Mandado de Segurança coletivo. **Não haverá, contudo, extensão subjetiva da decisão aos titulares de direitos individuais.** Em outras palavras, **a extensão subjetiva da coisa julgada é secundum eventum litis, só alcançando os indivíduos que integrem o grupo, em caso de procedência.** Havendo improcedência, os titulares de direitos individuais poderão intentar suas demandas.

Portanto, tendo em vista que não há prejuízo algum à Fazenda Nacional (interesse público) em razão da manutenção do trâmite do processo administrativo e, eventualmente, pode haver prejuízo à contribuinte, entendendo razoável a desconsideração da existência de concomitância apta a ensejar o reconhecimento de renúncia à instância administrativa.

Considerando o exposto, não há que se falar na aplicação do Enunciado de Súmula CARF nº 1, quando a ação judicial tratar de tutela coletiva, diante dos efeitos peculiares da coisa julgada, nos casos em que há representação ou substituição processual, em demanda coletiva.

Em suma, a decisão meritória de improcedência do pedido, ao final do processo em mandado de segurança coletivo impetrado por entidade que defende interesses coletivos de determinada coletividade, não impede que seus associados, individualmente, postulem em juízo ou fora dele seus direitos, uma vez que a mesma não faz coisa julgada contra seus associados, não se configurando hipótese em que se deva declarar renúncia à esfera administrativa.

Em recente julgado, em processo do mesmo contribuinte, a CSRF decidiu no sentido de não haver a concomitância, conforme se observa da transcrição da ementa do acórdão abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/10/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não restar demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.**

A impetração de mandado de segurança coletivo, por substituto processual não fundamenta renúncia ao direito subjetivo do contribuinte pleitear individualmente a mesma prestação jurisdicional por meio de defesa apresentada em sede de processo administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maurício Nogueira Righetti, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(Acórdão nº 9202-010.087 – CSRF / 2ª Turma, sessão de 22/11/2021, Relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri)

Nesse mesmo sentido a jurisprudência do CARF, conforme se observa nas ementas a seguir reproduzidas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercícios: 1998, 2000, 2002

Ementa: **PROCESSO TRIBUTÁRIO. CONCOMITÂNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. INOCORRÊNCIA.** A impetração de mandado de segurança coletivo por associação de classe não impede que o contribuinte associado pleiteie individualmente tutela de objeto semelhante ao da demanda coletiva, já que aquele (mandado de segurança) não induz litispendência e não produz coisa julgada em desfavor do contribuinte nos termos da lei. é impróprio falar-se em afronta ao princípio da unicidade de jurisdição neste caso, pois o sistema jurídico admite a co-existência e convivência pacífica entre duas decisões (uma de natureza coletiva e outra individual), sendo que, via de regra, aplicar-se-á ao contribuinte aquela proferida no processo individual. A renúncia à instância administrativa de que trata o art. 38 da Lei n. 6.830/80 pressupõe ato de vontade do contribuinte expressado mediante litisconsórcio com a associação na ação coletiva ou propositura de ação individual de objeto análogo ao processo administrativo, o que não se verifica na hipótese.

Recurso Especial do Procurador Negado.

(Acórdão nº 9101-001.216 – 1ª Turma, sessão de 18/10/2011, Relator Antonio Carlos Guidori Filho)

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1997

**EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ÁREA DECLARADA COMO DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

É da essência da atividade de fiscalização que a autoridade tributária, com o fito de comprovar informação constante das diversas declarações elaboradas pelos contribuintes, intime-os a proceder a comprovação daquilo que foi declarado. Não se coaduna com a melhor interpretação a conclusão pela desnecessidade de produção de prova da existência das áreas declaradas, com base no disposto no § 7º da Lei nº 9.393/96, incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.**

A impetração de mandado de segurança coletivo, por substituto processual, não se configura hipótese em que se deva declarar a renúncia à esfera administrativa.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ÁREA DE PRESERVAÇÃO. PERMANENTE. EXIGÊNCIA DE ADA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

Ofende o Princípio da Legalidade a imposição de condição que modifique a base de cálculo, com majoração do tributo, por ato infra-legal, no caso Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal.

Recurso especial negado.

(Acórdão nº 9202-00.278 – 2ª Turma, sessão de 22/09/2009, Relator Caio Marcos Candido)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

A impetração de mandado de segurança coletivo, por substituto processual, não configura hipótese de renúncia à esfera administrativa.

MATÉRIA IMPUGNADA E NÃO APRECIADA NO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NECESSIDADE DE NOVO JULGAMENTO.

Superada questão preliminar acatada no julgamento de primeira instância, deve-se anular o julgamento para que a autoridade *a quo* profira nova decisão, apreciando a questão de mérito aduzida na impugnação apresentada.

Decisão Recorrida Nula.

(Acórdão nº 2401-003.154 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 14/08/2013, Relatora Carolina Wanderley Landim)

Cumpra observar que no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4735, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do artigo 170 da Instrução Normativa RFB nº 971 de 13 de novembro de 2009<sup>4</sup>, que afastava a imunidade constitucional prevista no artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal de 1988 das exportações realizadas por meio de sociedade comercial exportadora, conforme ementa a seguir reproduzida:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. ART. 170, §§ 1º E 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB) 971, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2009, QUE AFASTA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 149, § 2º, I, DA CF, ÀS RECEITAS DECORRENTES DA COMERCIALIZAÇÃO ENTRE O PRODUTOR E EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. PROCEDÊNCIA.

<sup>4</sup> Revogou a IN MPS/SRP nº 3 de 14 de julho de 2005, vigente à época dos fatos e que 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.

1. A discussão envolvendo a alegada equiparação no tratamento fiscal entre o exportador direto e o indireto, supostamente realizada pelo Decreto-Lei 1.248/1972, não traduz questão de estatura constitucional, porque depende do exame de legislação infraconstitucional anterior à norma questionada na ação, caracterizando ofensa meramente reflexa (ADI 1.419, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 24/4/1996, DJ de 7/12/2006).
2. O art. 149, § 2º, I, da CF, restringe a competência tributária da União para instituir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação, sem nenhuma restrição quanto à sua incidência apenas nas exportações diretas, em que o produtor ou o fabricante nacional vende o seu produto, sem intermediação, para o comprador situado no exterior.
3. A imunidade visa a desonerar transações comerciais de venda de mercadorias para o exterior, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas, o fortalecimento da economia, a diminuição das desigualdades e o desenvolvimento nacional.
4. A imunidade também deve abarcar as exportações indiretas, em que aquisições domésticas de mercadorias são realizadas por sociedades comerciais com a finalidade específica de destiná-las à exportação, cenário em que se qualificam como operações-meio, integrando, em sua essência, a própria exportação.
5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.

Do mesmo modo, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 759.244, com repercussão geral, tema 674<sup>5</sup>, restou assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. Art.22-A, Lei n.8.212/1991.

1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, ‘mas sim o bem quando exportado’, portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.
2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por *trading companies*, portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991.
3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante a linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição.
4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: **“A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”**
5. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (Destques constam do original)

A decisão proferida na ADI nº 4735 transitou em julgado em 21/08/2020 e a proferida no RE nº 759.244, em 09/09/2020, sendo portanto de observância obrigatória por parte dos membros do CARF, por força do disposto no artigo 62, § 1º, I e § 2º do RICARF, aprovado

<sup>5</sup> Aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação intermediada por empresas comerciais exportadoras (“trading companies”).

pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 2015<sup>6</sup>. Assim, o entendimento firmado nos referidos julgamentos deve ser reproduzido por este tribunal no âmbito dos julgamentos dos recursos administrativos submetidos à sua apreciação.

À vista do exposto, ressaltando que sempre a decisão final será aquela proferida pelo poder judiciário, em razão da particularidade do caso, tendo em vista que a decisão proferida pelo STF, vinculante tanto na esfera judicial como administrativa, se encaminhou exatamente nos termos pleiteados pelo contribuinte, não há como deixar de acolher o pedido do contribuinte no sentido da insubsistência do lançamento formalizado no AI DEBCAD nº 51.011.332-0.

Por seu turno, a matéria em litígio no recurso voluntário em relação ao DEBCAD nº 51.011.333-8, é a mesma que foi submetida à apreciação do poder judiciário, objeto de mandado de segurança nº 2009.61.02.001436-7, impetrado pelo próprio Recorrente, restando caracterizada a concomitância e, por conseguinte prejudicado o exame do mérito, não devendo ser conhecido o recurso apresentado, prevalecendo o que for decidido pelo poder judiciário. Nesse sentido, assim estabelece a Súmula CARF nº 1:

**Súmula CARF nº 1**

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

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. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).**

Ante ao exposto, não merece reparo o acórdão recorrido nesse ponto, não devendo ser conhecido o recurso em relação ao DEBCAD nº 51.011.333-8, por concomitância com a ação judicial.

## **II. Auto de Infração DEBCAD nº 51.011.335-4**

No recurso apresentado o Recorrente:

- Relata que o referido auto de infração decorre de supostas diferenças de contribuição previdenciária (SENAR) relativas a exportações e mera revenda de produtos por ela adquiridos no mercado interno.
- Afirma ter efetuado o recolhimento das contribuições para o SENAR decorrente das vendas para o mercado externo (exportação) de produtos agropecuários.
- Entende que não pode prosperar o entendimento no que se refere a exigência da contribuição previdenciária decorrente da mera revenda de produtos no

---

<sup>6</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

mercado interno e no mercado externo, decorrentes da inclusão, na sua base de cálculo, das receitas advindas da revenda de café orgânico, suco de laranja e maracujá orgânicos, achocolatado orgânico, azeite orgânico, dentre outros, produtos claramente não produzidos (ou industrializados) pelo Recorrente, a qual produz e comercializa subprodutos da cana-de-açúcar, notadamente o açúcar e o álcool.

- Aduz que a única interpretação compatível com o artigo 22-A da Lei nº 8.212 de 1991, é a de que a exigência teria fundamento apenas em relação às agroindústrias que realizam atividades autônomas e que envolvem a industrialização de produção própria ou adquirida de terceiros.
- Não é possível extrair dos referidos dispositivos ilação no sentido de que a contribuição previdenciária devida pelas agroindústrias incidiria sobre toda e qualquer receita, ainda que não se trate de receita advinda da industrialização da produção própria ou adquirida de terceiros.
- Aponta que a exigência de contribuição previdenciária sobre receitas distintas daquelas decorrentes da industrialização da produção rural própria ou adquirida de terceiros não encontra fundamento de validade no artigo 22-A da Lei nº 8.212 de 1991, de modo que a exigência em tela não tem qualquer fundamento legal e ao ser introduzida no ordenamento jurídico por ato infralegal (artigo 201-B do Decreto nº 3.048 de 1999 e artigo 248, § único da IN 03/2005), contraria o princípio da legalidade estrita em matéria tributária (artigo 150, I da Constituição Federal e artigo 97 do Código Tributário Nacional), devendo ser cancelada.

De acordo com o julgador de primeira instância, o lançamento é irreparável, tendo em vista que a autoridade lançadora constatou que houve o descumprimento por parte do contribuinte da disposição contida no artigo 22-A da Lei nº 8.212 de 1991, regulamentado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, em seus artigos 201-A e 201-B, no artigo 248 da IN MPS/SRP nº 03/2005 e nos artigos 166 e 173 da IN RFB nº 971/2009.

Em suma, nos termos da legislação e demais atos normativos acima referidos, o fato de uma parte da receita ser oriunda da comercialização de produtos não produzidos ou industrializados pelo Recorrente não os exclui da base de incidência.

Nesse sentido, o lançamento se deu em conformidade com a legislação de regência, restando à autoridade fiscal o dever de aplicá-la sob pena de responsabilidade funcional, uma vez que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória.

Cumpra observar que a apreciação das questões relacionadas à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas tributárias vigentes, por determinação constitucional, são de competência exclusiva do poder judiciário.

No âmbito deste Conselho Administrativo, tal entendimento encontra-se pacificado, consolidado na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus membros:

**Súmula CARF nº 2**

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

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

Do exposto, não merece reparo o acórdão recorrido também neste ponto.

### III. Auto de Infração DEBCAD nº 51.011.331-1

No recurso o Recorrente:

- Indica que a imposição de multa decorre da falta de informação na GFIP de valores relacionados à contribuição previdenciária, cuja legitimidade está em discussão nos autos de infração nº 51.011.333-8, nº 51.011.332-0, nº 51.011.335-4 e que são objeto do presente recurso voluntário (com exceção do DEBCAD nº 51.011.334-6 que foi parcelado nos termos do PRT).
- Relata que a penalidade foi calculada de acordo com o disposto no artigo 32-A, inciso I, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212 de 1991, tendo sido aplicado o valor mínimo de R\$ 500,00 por competência.
- Entende que as contribuições exigidas (cuja não informação em GFIP gerou a aplicação da multa por infração) não são devidas, tendo sido impugnadas pelos meios próprios.
- Informa que com relação aos autos de infração nº 51.011.332-0 e 51.011.333-8, a própria DRJ determinou o sobrestamento das exigências, considerando que o Recorrente está amparado, respectivamente, pelos Mandados de Segurança nº 2005.61.00.025130-5 e nº 2009.61.02.001436-7.
- Alega que afigura-se arbitrária a autuação fiscal uma vez que os valores deixados de informar na GFIP não configuram fato gerador da contribuição previdenciária, motivo pelo qual improcede a penalidade, que deve ser integralmente cancelada.

A decisão recorrida não acolheu os argumentos do contribuinte, mantendo a autuação sob os seguintes fundamentos:

- O fato de inexistir decisão definitiva quanto à exigibilidade da exação cobrada nos Autos de Infração de Obrigação Principal conexos, não impede a autuação por falta de declaração dos fatos geradores em GFIP, eis que no momento em que se verifica a existência de fato gerador de contribuição, sem sua devida declaração em GFIP, fica o Auditor-Fiscal compelido a registrar a ocorrência do descumprimento da obrigação acessória correspondente.
- Ainda que a exigibilidade do respectivo crédito tributário esteja suspensa, tal situação não exime o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias, nos termos das disposições contidas no Manual da GFIP/SEFIP, aprovado pela IN RFB nº 880/2008 e Solução de Divergência COSIT nº 1 de 27/01/2011.
- Enquanto não existir decisão judicial definitiva favorável ao contribuinte/responsável, os fatos geradores devem ser declarados em GFIP.
- Não pode ser acolhido o pedido de sobrestamento do presente processo por inexistência de previsão legal nesse sentido.
- Existe vinculação entre a penalidade aplicada e os fatos geradores das contribuições previdenciárias discutidos em juízo. No entanto, considerando ter havido desistência da impugnação em relação ao Auto de Infração DEBCAD nº 51.011.334-6, independentemente do resultado final das ações judiciais referentes às exações cobradas mediante os Autos de Infração DEBCAD nº 51.011.332-0 e 51.011.333-8, restou inconteste a falta de

informação em GFIP dos fatos geradores constantes no Auto de Infração DEBCAD nº 51.011.334-6. Dessa forma, torna-se desnecessário o aguardo do trânsito em julgado das citadas ações judiciais, para o prosseguimento da cobrança do Auto de Infração nº 51.011.331-1, após o término do contencioso administrativo, principalmente porque o valor da penalidade aplicada já foi o valor mínimo por competência.

Consta nos Fundamentos Legais do Débito – FLD (fls. 08, 14, 20, 28 e 29) ter sido lançada a multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212 de 1991 (combinado com o artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996), ambos com redação da MP nº 449 de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 2009. nos seguintes termos:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

75% - falta de pagamento, de declaração e nos de declaração inexata - Lei 9430/96, art. 44, inciso I;

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

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

Como visto da reprodução acima, a multa aplicada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, abarca tanto os casos de falta de pagamento ou recolhimento, como de falta de declaração e de declaração inexata.

Nesse diapasão, tendo a fiscalização identificado que o contribuinte apresentou as GFIPs do período de 01/2009 a 12/2009 de forma inexata ou omissa, fato esse inclusive admitido pelo próprio Recorrente, restou caracterizada a ocorrência dos fatos geradores. Todavia, de acordo com o novo regramento introduzido pela MP nº 449/2008, não é mais cabível a aplicação da penalidade isolada, mas sim, da multa prevista no artigo 44, inciso I da lei nº 9.430 de 1996.

De aduzir-se em conclusão que não merece prosperar a multa lançada, devendo ser reformado o acórdão recorrido neste ponto, para excluir o crédito tributário lançado no AI - DEBCAD nº 51.011.331-1 (CFL-78).

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: (i) não conhecer em parte do recurso voluntário em relação ao AI - DEBCAD nº 51.011.333-8, em face da concomitância de instâncias; (ii) exonerar os créditos lançados nos AI - DEBCAD nº 51.011.332-0 e AI - DEBCAD nº 51.011.331-1 e (iii) manter o crédito tributário lançado no AI - DEBCAD nº 51.011.335-4.

Débora Fófano dos Santos