



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

**Processo n°** 15956.720094/2011-86  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.187 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de setembro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**Auto de Infração Debcad n° 37.318.079-9**

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

Tratando-se de contribuições previdenciárias de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a norma decadencial aplicável é aquela prevista no art. 150 §4º do CTN, caso se verifique a antecipação de pagamento. Decaídas as competências até junho de 2006.

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INCONGRUÊNCIA E CONTRADIÇÃO.**

No presente caso, não há que se falar em nulidade do lançamento, haja vista que o objeto da autuação foi exposto de forma clara e precisa, oportunizando o contraditório ao Recorrente.

**RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

O relatório de Representantes Legais representa mera formalidade exigida pelas normas de fiscalização, em que é feita a discriminação das pessoas que representam a empresa ou participavam do seu quadro societário no período do lançamento, não acarretando, na fase administrativa do procedimento, qualquer responsabilização às pessoas constantes naquela relação.

**ENTREGA DE PRODUTO RURAL À COOPERATIVA. ATO COOPERATIVO QUE NÃO ENVOLVE COMERCIALIZAÇÃO.**

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as Cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Somente haverá comercialização e deverão as receitas ser

apropriadas por ocasião do faturamento das vendas no mercado pela cooperativa.

**PRODUTO RURAL. EXPORTAÇÃO POR MEIO DE COOPERATIVA. IMUNIDADE EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

Se a empresa entrega sua produção rural à cooperativa que providencia a exportação incide a norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da CF.

**Auto de Infração Debcad nº 37.318.082-9**

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.**

Tratando-se de contribuições previdenciárias de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a norma decadencial aplicável é aquela prevista no art. 150 §4º do CTN, caso se verifique a antecipação de pagamento. Decaídas as competências até junho de 2006.

**PAF. APRECIACÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.**

De conformidade com o artigo 62, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2 do CARF, e ainda com o art. 26-A do Decreto 70.235/1972, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de inconstitucionalidade de lei, por extrapolar os limites de sua competência.

**SENAR. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOR RURAL. VENDA COMERCIAL EXPORTADORA. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA.**

A imunidade prevista no §2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e destinadas à intervenção no domínio econômico, não se estendendo ao SENAR, que se trata de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

**Autos de Infração Debcad nº 37.318.080-2 e 37.318.081-0**

**PRAZO DECADENCIAL POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 173, I DO CTN.**

Ressalvado o entendimento pessoal desta relatora, curvo-me ao posicionamento já sedimentado na Turma de que o prazo decadencial por descumprimento de obrigação acessória rege-se pelo art. 173, I do CTN, em qualquer hipótese.

**FALTA DE DECLARAÇÃO EM GFIP. RECEITAS DECORRENTES DA EXPORTAÇÃO VIA COPERSUCAR. IMPROCEDÊNCIA.**

Limitando-se as multas aplicadas à falta de declaração em GFIP das contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação via COPERSUCAR, e tendo o lançamento da obrigação principal sido julgado improcedente, devem também ser afastadas as multas correspondentes, por falta de declaração em GFIP.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: **i)** declarar a decadência até a competência de 06/2006 nos Autos de Infração cadastrados sob o DEBCAD nº 37.318.079-9 e DEBCAD nº 37.318.082-9 (SENAR), **ii)** rejeitar as preliminares de nulidade, e **iii)** no mérito, dar provimento parcial para julgar improcedentes os Autos de Infração cadastrado sob os DEBCAD nº 37.318.079, nº 37.318.080-2 e nº 37.318.081-0.

Elias Sampaio Freire – Presidente

Carolina Wanderley Landim - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim, Igor Araújo Soares, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Kleber Ferreira de Araújo.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado às fls. 893-918 contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), às fls. 870-884, que julgou procedente o lançamento fiscal constante do Auto de Infração, no período compreendido entre 01/2006 a 12/2008, o qual exige:

- AIOP/DEBCAD nº 37.318.079-9: contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta auferida com a comercialização da produção rural, inclusive SAT/RAT.
- AIOP/DEBCAD nº 37.318.082-9: contribuições destinadas às outras entidades ou fundos, ditas “terceiros”- SENAR - incidentes sobre a comercialização da produção rural.
- AIOA/DEBCAD 37.318.080-2: descumprimento da obrigação acessória de declarar em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias - CFL 68.
- AIOA/DEBCAD nº 37.318.081-0: Apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas.

Segundo o Relatório Fiscal (fls.52-64), ficou constatado que:

*O contribuinte atendeu às referidas intimações informando na resposta ao TIF nº 2 que “a empresa é associada à COPERSUCAR- Cooperativa de Produtores de Cana de Açúcar, Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo, cujo ato cooperado entre as partes implica na entrega, imediata e definitiva, da produção de açúcar e etanol nos estabelecimentos da cooperativa, os quais tornam patrimônio comum e indivisível dos cooperados” e que “o resultado da comercialização desses produtos, nos mercados interno e externo, é rateado para cada cooperado conforme estabelecido no estatuto da COPERSUCAR”. Informou ainda que “os contratos celebrados relativos às exportações diretas e indiretas ficam de posse da cooperativa em sua sede localizada no município de São Paulo, estado de São Paulo”.*

*De acordo com as informações prestadas pelo contribuinte em resposta às intimações, toda a produção de açúcar e álcool é comercializada via COPERSUCAR, tanto no mercado interno quanto para o mercado externo e, portanto, não comercializava diretamente o açúcar e álcool produzidos.*

*Para isso, em cada usina cooperada existe um estabelecimento (filial) da cooperativa, sendo que diariamente a usina emite notas de entrega para venda da produção de açúcar e álcool em favor da COPERSUCAR, que a partir daí fica investida da posse dos produtos. A COPERSUCAR comercializa os produtos dos mercados interno e externo 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- PN 66, de 05 de setembro de 1986, publicado no DOU de 10 de setembro de 1986), conforme planilhas anexas apresentadas pela empresa.*

*Com isso, a comercialização da produção rural para o mercado externo por intermédio da COPERSUCAR não está abrangida pela imunidade prevista na IN RFB nº 971/2009.*

Em 25/07/2011, o contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração e, em seguida, apresentou impugnação (fls. 690-712) alegando, em síntese, que:

- Os autos de infração ora impugnados referem-se apenas às exportações de álcool e açúcar que foram feitas pela Recorrente por intermédio da COPERSUCAR sem intermediação de qualquer outra empresa, razão pela qual deverão ser consideradas como realizadas pela própria Recorrente.
- Não há fundamento legal para a inclusão dos sócios no Auto de Infração ou em futura CDA, uma vez que não foi praticado nenhum ato infracional que justificasse tal inclusão, razão pela qual requereu a exclusão dos diretores e sócios do presente Auto.
- A nulidade do Auto de Infração, diante da contradição e confusão ao estabelecer inicialmente que o objeto são as exportações realizadas pela Recorrente, via Coopersucar, e, posteriormente, aduzir que não consideram as operações realizadas pela Recorrente, via Coopersucar, como de mercado externo, mas sim de mercado interno.
- A Recorrente apresentou todos os documentos requisitados pela fiscalização, os quais comprovam que as operações não foram de mercado interno, e sim de mercado externo.
- As exportações realizadas por intermédio da cooperativa devem ser tidas como realizadas pela própria Recorrente, diretamente com adquirente domiciliado no exterior. Isto porque, as operações entre esta e suas associadas são “transparentes”, não existindo venda da produção da cooperada para a cooperativa.
- A ilegalidade e inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do art. 245, da Instrução Normativa nº 03/2005, por ter extrapolado os limites que possuía, invadindo esfera reservada à legislação, ferindo também o princípio da estrita legalidade em matéria tributária.
- A legislação prevê a necessidade de aplicação de penalidade mais benéfica ao contribuinte, quando a legislação nova comine penalidade menor do que a anterior (art. 106 e 112 CTN), devendo ser aplicada a multa que tiver menor expressão econômica.
- A contribuição ao SENAR é inconstitucional, vez que a Lei 10.256/01 prevê a alíquota de 0,25% não sobre a folha de pagamento, como ocorre com o SENAI e SENAC, mas sim sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Por fim, pleiteou que fosse julgado improcedente o lançamento diante da sua nulidade, e, eventualmente, em face da ilegalidade e inconstitucionalidade das disposições contidas no §§ 1º e 2º art. 245 da IN 03/2005, art. 170 e §§1º e 2º da IN/RFB 971/2009. **Requereu, ainda, a exclusão da multa de ofício, vez que inexistente infração.**

Instada a manifestar-se acerca da matéria, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto julgou procedente a autuação, nos termos do acórdão abaixo ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

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

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

*INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO, ARGUIÇÃO.*

*A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.*

*RELATÓRIO DE VÍNCULOS.*

*Constitui peça de instrução do processo administrativo-fiscal o Anexo "Relatório de Vínculos", que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais ou não do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de autuação.*

*MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENÉFICA.*

*Cabível a aplicação da multa de ofício no lançamento de contribuição previdenciária não declarada em GFIP, referente a período anterior à vigência da Lei nº 11.941/09, quando demonstrado ser esta mais benéfica ao contribuinte.*

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES*

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

*SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO;*

*É devida a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre receitas decorrentes de exportação em virtude da sua natureza jurídica ser de contribuição de interesse de categoria econômica.*

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 25/07/2011*

*AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.*

Processo nº 15956.720094/2011-86  
Acórdão n.º 2401-003.187

S2-C4T1  
Fl. 967

---

*Constituiu infração de obrigação acessória a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias e/ou com informações incorretas ou omissas.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido.*

Irresignada com a decisão acima, a Recorrente interpôs recurso voluntário às fls. 893-918, rebatendo a decisão proferida pela DRJ com base nos argumentos já trazidos na impugnação ao lançamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Carolina Wanderley Landim, Relatora

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

Antes de adentrar no mérito das razões recursais aduzidas pela Recorrente, é necessário analisar se o lançamento em debate encontra-se fulminado, no todo ou em parte, pela decadência.

Como se sabe, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, o qual determinava o prazo decenal para o lançamento das contribuições previdenciárias, reconhecendo com efeitos vinculantes que tais contribuições sujeitam-se às regras de decadência estabelecidas no Código Tributário Nacional, consoante Súmula Vinculante n. 8.

Tratando-se as contribuições previdenciárias de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a norma decadencial aplicável é aquela prevista no art. 150, § 4º do CTN, caso se verifique a antecipação de pagamento (mesmo que parcial) ou, nos termos do art. 173, I, do CTN, quando o pagamento não foi antecipado pelo contribuinte.

Ressalte-se que, para que seja aplicado o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, basta que haja a antecipação no pagamento de qualquer Contribuição Previdenciária devida pelo contribuinte, não sendo necessário que o recolhimento parcial se refira à rubrica específica que foi objeto do lançamento.

No caso em apreço, o contribuinte foi cientificado da autuação em 25/07/2011, sendo nela exigidos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos desde janeiro de 2006 até dezembro de 2008.

Se aplicado o artigo 173, I do CTN ao lançamento, não há que se falar em decadência, vez que o prazo decadencial se esgotaria em 01/01/2012, posteriormente, portanto, à data da notificação do lançamento. Aplicando-se o artigo 150, §4º do CTN, contudo, estariam decaídas as competências de janeiro a junho de 2006, vez que o prazo decadencial relativo a essas competências esgotou-se anteriormente a 25/07/2011, data da notificação do lançamento.

Sendo assim, é necessário aferir se houve pagamento antecipado, ainda que parcial, de contribuição previdenciária nas competências cuja decadência pode vir a ser reconhecida, para que seja possível a aplicação do artigo 150, §4º do CTN.

Diante do caso em análise, constata-se que o presente auto de infração objetiva a cobrança de contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita decorrente da exportação, não sendo cobrado nenhuma parcela referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita que decorre das vendas no mercado interno.

Dessa forma, deve-se concluir pelo contexto probatório que houve recolhimento antecipado das demais contribuições previdenciárias, razão pela qual se mostra forçoso reconhecer a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, devendo, portanto, ser afastada a parcela do lançamento referida a esse período.

Sendo assim, considerando que a Recorrente foi notificada em 25/07/2011, reconheço a decadência parcial da autuação, relativamente ao período até junho de 2006.

Em seguida, cumpre analisar o argumento de nulidade do lançamento invocado pelo Recorrente, diante da suposta incongruência e contradição ao estabelecer que o objeto da autuação são as exportações realizadas pela Recorrente via cooperativa e posteriormente aduzir que não se consideram realizadas diretamente pela Recorrente as operações realizadas via cooperativa, considerando-as como de mercado interno.

Da análise do Relatório Fiscal do Auto de Infração, verifica-se que inexistem qualquer incongruência ou contradição, vez que o Fiscal foi claro ao estabelecer que “*estão sendo lançados no presente AI as contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização da produção rural realizada por agroindústria no mercado externo via COPERSUCAR sem o devido recolhimento nos prazos legais*” (fls. 57).

Ou seja, a Fiscalização está considerando que, embora as operações com a COPERSUCAR tenha o fim específico de exportação, por haver a “intermediação” da cooperativa a exportação não foi direta, razão pela qual entende que tais vendas não estão albergadas pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Deste modo, não há que se falar em nulidade do lançamento, haja vista que o objeto da autuação foi exposto de forma clara e precisa, oportunizando o contraditório ao Recorrente.

Passamos, então, à análise do mérito do recurso apresentado.

A questão travada nos presentes autos gira em torno da obrigatoriedade de inclusão das receitas decorrentes da exportação, através de transação por intermédio de cooperativa, na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Como se sabe, o art. 149 da Constituição Federal determinou a não incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação. Vejamos o que determina o referido dispositivo constitucional:

*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:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Como se vê, o legislador constitucional estabeleceu que as **receitas decorrentes da exportação** são imunes à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Ocorre, contudo, que, embora a Constituição Federal não tenha restringido o **conceito de receita de exportação** abrangido pela imunidade consagrada pelo inciso I do §2º do

art. 149 da CF, o Poder Executivo, ao regulamentar esta previsão constitucional, através da IN SRP nº 03/2005, estabeleceu que apenas haverá a imunidade quando a receita de exportação decorrer de comercialização diretamente com o adquirente domiciliado no exterior. Vejamos o que dispõe o §1º do art. 245 do referido ato normativo:

*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.*

Diante disso, o ponto fundamental para o deslinde da presente demanda reside em definir se as receitas das vendas precedidas pela Recorrente, por intermédio da COPERSUCAR, para o mercado externo, podem ser consideradas como receita decorrente de exportação e, por consequência lógica, se tal receita é imune à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

No relatório fiscal há a descrição da operação ora analisada: a COPERSUCAR, cooperativa da qual a Recorrente é associada, exporta açúcar e álcool para o mercado externo 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.

Entretanto, conforme veremos abaixo, o fato de a Recorrente exportar seus produtos por meio da COPERSUCAR para o mercado externo não afasta a aplicabilidade da imunidade prevista no art. 245 e seus parágrafos da IN 3/2005, visto que a cooperativa nada mais é do que uma projeção dos seus cooperados, sendo certo que, em termos práticos, seria como se a própria agroindústria estivesse exportando diretamente para o mercado externo.

Isso porque, quando há transferência de produtos da cooperada para a cooperativa, não há que se falar em operação de mercado ou contrato de compra e venda, uma vez que se trata de ato cooperativo, conforme estabelece o art. 79 da Lei 5.764/1971. Vejamos:

*Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.*

*Parágrafo único O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.*

Dessa forma, a cooperativa é uma extensão do cooperado, não havendo como enquadrar a entrega da produção à cooperativa como um ato de comércio, vez que não há transferência formal da propriedade, mas apenas a entrega do produto para que seja estocado até a sua venda para terceiros, momento em que o produtor irá receber os rendimentos por tal operação.

A cooperativa nada mais é do que a união dos seus cooperados, que tem por objetivo promover a aproximação da atividade produtiva de seus membros ao usuário final dos bens produzidos, sem a intermediação lucrativa.

Esse, inclusive, é o entendimento desta Turma, conforme se depreende da leitura do Acórdão nº 2401-00.690<sup>1</sup>:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/07/2004 a 30/06/2006*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - PRODUTOR RURAL QUE EXPORTA A PRODUÇÃO ATRAVÉS DE COOPERATIVA. IMUNIDADE.*

*Não descaracteriza a venda direta ao exterior, para configuração da imunidade da contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, quando há exportação intermediada por cooperativa de produção rural, da qual o produtor seja membro.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.*

Conclui-se, portanto, que a entrega de produção rural pelo cooperado à cooperativa para posterior comercialização no mercado externo configura ato cooperativo, vez que a cooperativa é considerada como um prolongamento da atividade dos seus associados, não atuando em nome próprio ou na busca de resultados para si, mas sim para aqueles que representam.

Nesse sentido é que as operações realizadas entre cooperativa e cooperado são operações “transparentes”, de forma que as exportações realizadas por cooperativas devem ser consideradas como tendo sido realizadas pelo próprio cooperado.

Ademais, é importante esclarecer que, diferente do que entendeu a DRJ, a imunidade não deve ser interpretada de forma restritiva, mas sim de modo a atingir a finalidade do legislador constitucional ao criá-la.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal entende que é necessário estender o alcance dos dispositivos imunitórios em prol da observância da finalidade da norma criada pelo constituinte, senão vejamos:

*EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. Imunidade tributária da entidade beneficente de assistência social. Imprescindibilidade de o imóvel estar relacionado às finalidades essenciais da instituição. Interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar o seu potencial de efetividade. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem flexibilizando as regras atinentes à imunidade, de modo a estender o alcance axiológico dos dispositivos imunitórios, em homenagem aos intentos protetivos do constituinte originário. 2. A Corte já reconhece a imunidade*

<sup>1</sup>Processo nº 11070.001196/2007-27, Sessão de 25 de setembro de 2009, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

do IPTU para imóveis locados e lotes não edificados. Nesse esteio, cumpre reconhecer a imunidade ao caso em apreço, sobretudo em face do reconhecimento, pelo Tribunal de origem, do caráter assistencial da entidade. 3. Agravo regimental não provido.

(STF, AI 742230 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 12/03/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-082 DIVULG 02-05-2013 PUBLIC 03-05-2013)

Seguindo esta mesma linha, o Professor Roque Carrazza, ao apreciar as regras gerais de imunidade, a define como um limite constitucional à ação estatal de criar tributos e, sendo assim, desenvolve o seguinte raciocínio:

*Vai daí que as imunidades tributárias têm assento constitucional, motivo pelo qual o tema reclama análise sob a exclusiva óptica da Carta Magna. Deveras, o alcance desses benefícios não deve ser construído com base na normatividade infraconstitucional (v.g., no Código Tributário Nacional), mas apenas com apoio na própria Constituição Federal, que há de ser entendida e aplicada de acordo com os valores por ela consagrada.*

*As normas imunizantes limitam e impedem que as normas de tributação atuem, por isso criam situações permanentes de não incidência, que nem mesmo a lei pode anular. É que a imunidade é, em si mesma, um princípio constitucional, que protege os interesses e valores fundamentais da sociedade.*

*Como corolário, a Administração Fazendária não pode pretender tributos das categorias imunes, por impossibilidade jurídica de lei válida a respaldar tal pretensão.*<sup>2</sup> (Grifamos)

Desse modo, verifica-se que a norma constitucional que institui a imunidade não pode ser mitigada por lei, muito menos por ato normativo expedido pela autoridade administrativa. É preciso, então, que seja respeitada a limitação do exercício da competência imposta pelo legislador constituinte.

Diante disto, cabe analisar o intuito do constituinte derivado ao instituir a imunidade das receitas de exportação em relação às contribuições sociais. Neste particular, é pertinente citar a justificativa da Proposta nº 277-B/2000, que resultou na Emenda Constitucional nº 33/01:

*O dispositivo que desonera as receitas de exportação das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico é bastante pertinente, e até mesmo imprescindível, pois, dada a acirrada concorrência no comércio internacional não se pode admitir qualquer forma de agregação de tributos a bens e serviços exportados.*<sup>3</sup>

Do trecho acima transcrito, verifica-se, com bastante clareza, que a intenção do legislador constituinte ao introduzir essa norma imunizante foi a de desonerar os produtos

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 15ª edição, revista e ampliada, até a EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas posteriores modificações. Editora Malheiros. 2011. Pg. 527-528.

<sup>3</sup>Item 11 do Voto do Relator Basílio Villani. Link: [http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=24437&filename=Tramitacao-](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=24437&filename=Tramitacao-PEC+277/2000)

brasileiros destinados ao exterior, com o objetivo de torná-los competitivos no mercado internacional.

Diante disto, interpretando-se de forma teleológica a previsão consagrada no § 2º do art. 149 da CF, infere-se que a imunidade consagrada neste dispositivo abrange as receitas decorrentes da comercialização de produtos nacionais com destino ao exterior.

Portanto, não é razoável excluir da abrangência dessa norma imunizante as operações que possuem o fim específico de exportação, como é o caso das vendas realizadas através de cooperativas cujo destino das mercadorias comercializadas seja unicamente o exterior.

Até porque, em inúmeros casos, a comercialização direta com adquirente domiciliado no exterior é inviável, pelos custos envolvidos, tornando-se necessária a participação de entidades intermediárias para efetivar esta transação, a exemplo da cooperativa.

Entender de modo diverso seria o mesmo que negar a diversos pequenos produtores rurais ou agroindustriais o direito ao benefício da imunidade constitucionalmente garantido. Isso porque, estes produtores, em muitos casos, auferem receitas decorrentes de exportação por intermédio da cooperativa, que atua nesta transação comercial justamente para torná-la viável.

Diante deste cenário, entendo que a Receita Federal do Brasil extrapolou sua função meramente regulamentadora ao limitar a abrangência da referida norma imunizante para as operações de exportação direta, no §1º do art. 245 da IN SRP nº 03/2005, vigente à época dos fatos geradores.

Ou seja, se o legislador constituinte estabeleceu, no art. 149 da CF, que as receitas decorrentes de exportação são imunes às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não cabe à autoridade administrativa expedir ato normativo limitando tal imunidade apenas aos casos em que a produção é comercializada diretamente com o adquirente domiciliado no exterior.

Por tais razões entendo que as receitas das vendas precedidas pela Recorrente, por intermédio da COPERSUCAR, para o mercado externo, não devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Seguindo este entendimento, tampouco há 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).

No entanto, em relação à contribuição ao SENAR, o mesmo entendimento não deve ser aplicado, conforme passo a demonstrar.

É assente na doutrina e na jurisprudência que a contribuição ao SENAR possui a natureza jurídica de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, pois se destina a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, que é o produtor rural, sendo exigida de contribuintes vinculados a este setor e a arrecadação é destinada a ações de formação profissional rural e promoção social de trabalhadores e produtores rurais.

Tendo, portanto, a natureza de contribuições de interesse das categorias profissionais, a contribuição ao SENAR não está incluída na regra de imunidade prevista no inciso I, §2º do art. 149 da Constituição Federal.

Conforme transcrito em linhas acima, o referido artigo prevê em seu *caput* que “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas”.

Como se vê, existem três tipos de contribuições previstas no art. 149 da Constituição, quais sejam: (i) contribuições sociais *stricto sensu*; (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico; e (iii) contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Entretanto, no §2º, inciso I, apenas encontra-se prevista a imunidade das receitas de exportação em relação às “contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico”. Observe-se que se o termo “contribuições sociais” tivesse sido utilizado pelo constituinte em seu sentido amplo, para abranger as contribuições de interesse de categorias profissionais e as de intervenção no domínio econômico, não teria repetido esta última espécie na redação do já citado inciso I do § 2º do artigo 149.

Logo, resta claro que a imunidade prevista em relação às receitas decorrentes da exportação não abrange as contribuições de interesse de categoria profissionais ou econômicas.

Ainda em relação à contribuição ao SENAR, o Recorrente sustenta a inconstitucionalidade desta exação, uma vez que a Lei 10.256/01 prevê a alíquota de 0,25% sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção e não sobre a folha de pagamento, como ocorre com o SENAI e SENAC.

No entanto, esse argumento levantado pela Recorrente não é cabível de ser apreciado em sede de processo administrativo fiscal, tendo em vista que não compete aos órgãos administrativos fiscais se pronunciarem sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, o que cabe exclusivamente ao Poder Judiciário, senão vejamos:

*Decreto 70.235/1972 – “Regula o processo administrativo fiscal”.*

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

\*\*\*

*Portaria 256/2009 – “Regimento interno do CARF”*

*ANEXO II*

*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.*

\*\*\*

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Por fim, passa-se à análise das multas aplicadas à Recorrente.

**Descumprimento de obrigação acessória - DEBCAD 37.318.080-2 e 37.318.081-0**

**Decadência**

Diante do reconhecimento da decadência parcial do crédito tributário relativo à obrigação principal, faz-se necessário verificar, inicialmente, se a decadência também atinge as multas lançadas por descumprimento de deveres instrumentais que lhe são diretamente relacionados.

Embora seja certo que o prazo decadencial aplicável para lançamento das contribuições previdenciárias é quinquenal e rege-se pelo Código Tributário Nacional, entendo que o prazo decadencial aplicável aos casos de descumprimento de obrigação acessória rege-se pelo mesmo prazo aplicável ao descumprimento da obrigação principal a que está relacionada.

O descumprimento da obrigação acessória de declarar em Guias de Recolhimento do FGTS, bem como a apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas, são infrações diretamente relacionadas à suposta falta de pagamento das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica e, como tal, sujeitam-se ao mesmo prazo previsto para lançamento das contribuições que eventualmente tenham deixado de ser recolhidas.

De fato, não faria sentido que a contribuição previdenciária que eventualmente tivesse deixado de ser recolhida estivesse fulminada pela decadência, enquanto a obrigação acessória a ela relacionada ainda pudesse dar ensejo à aplicação de penalidade ao contribuinte que a descumpriu.

Sendo assim, tendo sido aplicado o art. 150, §4º às NFLD que se referem à falta de recolhimento da contribuição previdenciária e SENAR, incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação realizada via cooperativa, o mesmo dispositivo deveria servir de base para a contagem do prazo decadencial a que se sujeitam as multas lançadas por descumprimento das correlatas obrigações acessórias.

No entanto, curvo-me ao posicionamento já consolidado nesta Turma, segundo o qual deve ser aplicado o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN para os casos de descumprimento de obrigação acessória, independentemente de tal obrigação decorrer ou não do descumprimento da obrigação principal.

Sendo assim, adotando-se o art. 173, I do CTN, resta afastada a decadência, vez que a notificação do contribuinte acerca do lançamento ocorreu em 25/07/2011, enquanto o prazo decadencial se encerraria em 01/01/2012.

Afastada a decadência, passemos à análise das multas aplicadas à Recorrente.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 58), o auditor fiscal autuante, com o intuito de avaliar a legislação mais benéfica a ser aplicada, efetuou quadro comparativo de multas, na forma abaixo descrita:

*Para a aplicação da penalidade menos severa nas infrações com fato gerador anterior a 04/12/2008, de acordo com o contido na alínea "e" do inciso II do art. 106 do CTN, é do entendimento de*

*que se deve comparar as penalidades previstas nas legislações posterior e anterior à Lei n.º. 11.941/09 para a mesma conduta, tanto na aplicação da multa isolada, quando houver apenas descumprimento de obrigação acessória, quanto na aplicação da multa de ofício, quando ocorrer a sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido. Na comparação das multas para a aplicação da mais benéfica deve-se excluir do cálculo o valor devido referente às contribuições para outras entidades e fundos. No caso das outras entidades e fundos a multa a ser aplicada será sempre a multa de mora do inciso I do art. 35 da Lei n.º. 8.212/91 (24%), já que não existe a obrigação de declarar o valor devido destas contribuições.*

(...)

*12.4. Na planilha de comparação de penalidades anteriores e posteriores à Lei n.º. 11.941/2009 (COMPARATIVO DE MULTAS ANTERIOR E POSTERIOR A MP 449.pdf), prevista na Lei n.º.11.941/2009 e SAFIS – Comparação de Multas, estão demonstrados por competência os valores das multas acima descritas e a comparação da legislação anterior e posterior. No presente caso, nas competências 11 e 12/2007 e 08 a 11/2008 verificou-se que a multa anterior à estipulada pela Lei n.º. 11.941/09 é mais benéfica ao contribuinte e nas demais competências a multa atual da Lei n.º. 11.941/09 é a mais benéfica.*

Pelo que se vê da leitura do trecho acima, no caso das outras entidades e fundos, ou seja, da contribuição ao SENAR, a multa a ser aplicada será sempre a multa de mora, já que não existia a obrigação de declarar o valor devido dessas contribuições.

Diante disso, infere-se que, no cálculo das multas por descumprimento de obrigação acessória, o fiscal autuante não levou em consideração a falta de declaração dos valores devidos ao SENAR sobre as receitas de exportação, mas apenas a falta de declaração das contribuições previdenciárias e SAT sobre as receitas de exportação efetuadas via Copersucar.

Desse modo, considerando que foram afastadas por completo as contribuições previdenciárias devidas sobre as receitas de exportação efetuadas via Copersucar, sendo mantidas apenas as contribuições devidas ao SENAR, devem ser julgados improcedentes os Autos de Infração decorrentes do descumprimento de obrigação acessória.

Vale ressaltar que, se não fossem julgados improcedentes os Autos de Infração em comento, os mesmos deveriam ser julgados nulos, vez que, além de o relatório fiscal ser contraditório e confuso, não diferenciando de maneira apropriada o Auto de Infração que decorre do DEBCAD 37.318.080-2, do relativo ao DEBCAD 31.318.081-0, o quadro comparativo de fls. 670 não aponta a origem dos valores ali indicados, nem explica a metodologia adotada. Tais circunstâncias acabam por cercear do direito de defesa do Recorrente, que não consegue sequer compreender a forma de cálculo das multas aplicadas.

A despeito da nulidade que vicia o lançamento das multas isoladas, devem os autos de infração objeto dos DEBCAD 37.318.080-2 e 37.318.081-0 ser julgados improcedentes, em decorrência da improcedência da cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas de exportação auferidas via Copersucar.

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO para reconhecer, quanto aos DEBCAD 37.318.079-9 e 31.318.082-9, a decadência dos fatos geradores ocorridos até junho de 2006, e, quanto ao mérito, julgar:

- IMPROCEDENTE o Auto de Infração cadastrado sob os DEBCAD nº 37.318.079-9 (exportações via Copersucar);
- PROCEDENTE o Auto de Infração cadastrado sob os DEBCAD 37.318.082-9 (SENAR);
- IMPROCEDENTES os Autos de Infração cadastrados sob os DEBCAD 37.318.080-2 e 37.318.081-0, vez que decorrem da falta de declaração das contribuições relacionadas ao DEBCAD 37.318.079-9, julgado improcedente.

É como voto.

Carolina Wanderley Landim.