



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

Processo n° 15956.720145/2017-65
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2401-005.730 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes PEDRA AGROINDUSTRIAL S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

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

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as Cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas cooperativas entre si quando associados, 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 serem 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 a cooperativa que providencia a exportação, a operação está albergada pela imunidade tributária do art. 149, § 2º, I, da CF/88.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a qualificação da multa de ofício quando a fiscalização não comprova a prática dolosa por parte do contribuinte ao omitir da GFIP os valores da receita bruta relativa à comercialização da produção com empresa domiciliada no país.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os

Conselheiros Cleberson Alex Friess, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier, por entenderem que não há elementos nos autos para desconsiderar que a operação de exportação é um ato cooperado.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

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

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar o relatório já elaborado em ocasião anterior pela 6ª Turma da DRJ/SDR e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 700/703):

Trata-se de Autos de Infração lavrados em nome da empresa PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A, sob o processo nº 15956.720145/2017-65, para a constituição dos seguintes créditos tributários:

DESCRIÇÃO DO LANÇAMENTO	VALOR ORIGINAL
<p>COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA DE AGROINDÚSTRIA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO.</p> <p><i>Contribuição devida pela agroindústria incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, prevista no art. 22-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, e alterações posteriores, e não declarados em GFIP (Código de Receita nº 4863).</i></p>	R\$ 9.156.952,99
<p>GILRAT DE COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA DE AGROINDÚSTRIA NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO.</p> <p><i>Contribuição devida pela agroindústria incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade, prevista no art. 22-A, incisos II, da Lei nº 8.212/91, e alterações posteriores, e não declarados em GFIP (Código de Receita nº 2158).</i></p> <p><i>Período: 01/2013 a 12/2013.</i></p>	R\$ 366.278,08

<p><i>SENAR SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL - PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA INCLUSIVE AGROINDÚSTRIA- CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS</i></p> <p><i>Contribuições sociais devida pela agroindústria destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros) - SENAR, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, no art. 22-A, incisos II, da Lei nº 8.212/91, e alterações posteriores, não declaradas em GFIP, (Código de Receita nº 2187).</i></p> <p><i>Período: 01/2013 a 12/2013.</i></p>	R\$ 915.695,25
---	----------------

2. De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 324/332, o presente processo de constituição de crédito tributário se refere a lançamento de contribuições sociais (quota patronal) devidas pela agroindústria, destinadas à Seguridade Social, mais a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, e de contribuições sociais destinadas a Outras Entidades e Fundos (SENAR), incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

3. Os fatos geradores, bem como os acréscimos legais, encontram-se discriminados em demonstrativos de fls. 308/315 e 319/323.

4. Informa o Relatório Fiscal que a contribuinte deixou de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção da empresa com a cooperativa Copersucar, parcela possivelmente destinada à exportação, por entender que esta operação está amparada pela previsão constitucional do art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional 33/01, que retirou da esfera da tributação as contribuições sociais e as de intervenção sobre o domínio econômico, incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. Ocorre que o dispositivo constitucional não estende tal benefício às operações no mercado interno, ainda que essas operações se deem com o fim específico de exportação futura.

5. Expõe, ainda, o Relatório Fiscal que o lançamento tributário contempla a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no inciso § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em razão de estar configurado o caso de sonegação, conforme previsto no Artigo 71, Inciso I, da Lei nº 4.502, pela prática da ação reiterada, no período de 01/2013 a 12/2013, de deixar de informar em GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e conseqüentemente reduzir do montante da contribuição previdenciária devida.

6. O contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração em 19/06/2017, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fls. 345. Em 17/07/2017, apresentou impugnação de fls. 353/696, alegando, em síntese, o que se segue:

6.1. A impugnação foi apresentada no prazo legal.

6.2. *As receitas decorrentes de exportação, pela própria definição da Carta Magna, são imunes à incidência das contribuições sociais, tratando-se, portanto, de imunidade tributária objetiva em razão da sua aplicação sobre toda e qualquer receita decorrente de exportação, independente de quem a exerça. Nesse sentido, cumpre registrar ser fato incontroverso que as receitas decorrentes de exportação da Impugnante indevidamente tributadas se deram através de sua cooperativa (Copersucar), mediante entrega de sua produção para posterior venda, e observaram estritamente o disposto no Parecer Normativo CST n.º 66, de 05/09/1986. Ou seja, as receitas decorrentes de exportação auferidas pela Impugnante nas competências de 01/2013 a 12/2013 somente ingressaram no seu patrimônio após a efetiva comercialização de sua produção rural no mercado externo, tratando-se, portanto, de genuíno ato cooperativo, nos termos da Lei n.º 5.674, de 16/12/1971.*

6.3. *Com efeito, ainda que se pretenda promover uma interpretação inadequada das instruções normativas da RFB quanto ao alcance da imunidade das receitas decorrentes de exportação, não há qualquer possibilidade de tributação das receitas decorrentes de exportação auferidas pela Impugnante através de sua cooperativa. Isso porque, a teor do disposto no CTN - artigo 110, "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (...)".*

6.4. *A toda evidência, como o ato cooperativo não implica, de modo algum, em operação de mercado - Lei n.º 5.674/71, artigo 79 - não há que se falar sequer em descumprimento das normas regulamentadoras expedidas pela Receita Federal do Brasil, seja a IN RFB n.º 971, de 13/11/2009; seja a IN RFB n.º 1.436, de 30/12/2013. O ato cooperativo, consistente na entrega da produção agrícola da Impugnante para a COPERSUCAR viabilizar sua exportação não configura qualquer operação de mercado interno e tampouco contrato de compra e venda, inteligência da Lei n.º 5.674/71, artigo 79, parágrafo único.*

6.5. *A E. 4ª Câmara do CARF, inclusive, já teve a oportunidade de analisar as operações praticadas pela Impugnante, replicada em outros precedentes, tendo concluído pela impossibilidade de tributação das suas receitas decorrentes de exportação auferidas através de sua cooperativa.*

6.6. *A fim de colocar uma pá de cal na questão, o Parecer PGFN n.º 1.724/2012, de inequívoco efeito vinculante - Lei Complementar n.º 73, de 10/02/1993, artigo 42 - segue o entendimento de que no "(...) caso clássico de ato cooperativo, não havendo ato de comércio interno anterior à exportação, a venda da produção no exterior pela cooperativa será tida como receita de exportação, imune, portanto, a tributação. A contribuição do produtor rural neste último caso não poderá ser cobrada."*

6.7. *Em vista ao seu caráter compulsório atrelado ao custeio dos serviços de assistência social ao trabalhador rural, as contribuições para o SENAR enquadram-se na categoria de contribuições sociais gerais vinculadas ao sistema "S", fazendo jus, portanto, à imunidade constitucional. E é justamente a partir dessas premissas que segue o entendimento dos precedentes do E. CARF no sentido de que as receitas decorrentes de exportação são imunes à incidência da contribuição social para o SENAR.*

6.8. *A Impugnante jamais deixou de apresentar qualquer documentação e tampouco adotou qualquer subterfúgio apto a ludibriar a autoridade fiscal na apuração do crédito tributário objeto do lançamento fiscal impugnado. Pelo contrário, no âmbito do procedimento fiscal a Impugnante não se furtou da apresentação (i) de todos os documentos solicitados, bem como (ii) das relevantes justificativas aptas a legitimar o procedimento adotado na declaração das suas GFIP, fundado em sólida legislação constitucional/infraconstitucional e, inclusive, em precedentes jurisprudenciais do E. STF e do próprio CARF.*

6.9. *Ademais, a interpretação da legislação tributária adotada pela Impugnante a partir de sólidos precedentes do CARF, não implica na existência de qualquer dolo apto a justificar a aplicação da gravosa qualificação da multa de ofício. E, o relatório fiscal que embasou a gravosa penalidade tributária aplicada não produziu um único elemento de prova tendente a caracterizar o evidente intuito de fraude imputado à Impugnante, que é a única condição prevista em Lei para autorizar a exacerbação da penalidade agravada. Não sendo, pois, objeto dos autos qualquer dos ilícitos tipificados na Lei nº 4.502/64 em seus artigos 71 a 73, é totalmente descabida e infundada a aplicação da multa exacerbada por completa ausência de suporte legal.*

6.10. *Argui ser irregular incidência de juros moratórios sobre a multa sancionatória de ofício.*

6.11. *Dessa forma, é notória a impropriedade do lançamento fiscal impugnado ante a ausência de motivação adequada para legitimar o crédito tributário indevidamente constituído, até mesmo porque não encontra ressonância na prova dos autos e tampouco na legislação aplicável à matéria. A inescusável falha incorrida pelo relatório fiscal na escorreita e adequada caracterização do fato gerador da obrigação tributária principal importa em flagrante inobservância do CTN em seus artigos 114, 116 e 142.*

6.12. *Com efeito, a teor da Constituição Federal em seu artigo 149, §2º, inciso I, seria imprescindível que o relatório fiscal houvesse ao menos desconstituído a natureza das receitas decorrentes de exportação objeto de apuração a fim de justificar a lavratura dos autos de infração objeto do lançamento fiscal impugnado. Conclui-se, portanto, não haver uma linha sequer nos autos que demonstre (1) a ocorrência do fato gerador das*

contribuições sociais previdenciárias objeto de autuação e tampouco (2) a verificação das circunstâncias materiais inerentes à sua incidência aptas a justificar as autuações indevidamente lavradas contra a Impugnante.

6.13. Com base nas considerações expostas, espera a Impugnante que a impugnação seja integralmente acolhida no sentido de: julgar totalmente improcedentes os lançamentos fiscais impugnados, bem como toda e qualquer exigência fiscal que deles decorram; caso não se entenda pela impossibilidade de julgamento integralmente favorável à Impugnante, pugna ao menos pela exclusão da multa qualificada de ofício de modo a reduzi-la ao percentual de até 75% sobre eventual saldo remanescente, sendo igualmente afastada a incidência de todo e quaisquer juros sobre a multa de ofício, sendo esta medida de Justiça Fiscal.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), por meio do Acórdão nº 15-43.456 (fls. 699/715), de 26/09/2017, cujo dispositivo considerou Improcedente em Parte a Impugnação, para manter as contribuições lançadas e os juros de mora e para excluir a qualificadora da multa, reduzindo a multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento). É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

Ementa:

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. AGROINDÚSTRIA. EXPORTAÇÃO VIA COOPERATIVA.

A imunidade constitucional sobre receitas decorrentes de exportação alcança somente as operações diretas com o mercado externo.

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

IMUNIDADE. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. SENAR.

As contribuições destinadas ao SENAR classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a qualificação da multa de ofício quando a fiscalização não comprova a prática dolosa por parte do

contribuinte ao omitir da GFIP os valores da receita bruta relativa à comercialização da produção com empresa domiciliada no país.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em razão do montante do crédito tributário exonerado ser superior ao limite de alçada de R\$ 2.500.000,00, previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, c/c art. 366, § 3º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, referido Acórdão foi submetido a Recurso de Ofício.

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

(a) Alega a Impugnante que o lançamento não foi adequadamente motivado. Entretanto, tal argumentação não resiste frente ao Relatório Fiscal e demais documentos que compõem o Auto de Infração.

(b) A autuada refuta o lançamento, alegando, em síntese, que a entrega de sua produção para a cooperativa Copersucar, da qual é filiada, não constitui ato de comércio, mas sim ato cooperativo.

(c) Dispõe o artigo 149, §2º, I da Constituição Federal diz não incidir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes da exportação. A imunidade estabelecida pelo dispositivo constitucional abrange toda e qualquer receita decorrente de exportação, porém, não determina a extensão desse benefício (como deseja a autuada) às operações realizadas no mercado interno, ainda que representem operações intermediárias à exportação.

(d) A Instrução Normativa SRP nº 971/2009, art 170, esclareceu de maneira expressa o alcance da norma. Tratando-se de ato normativo específico aplicável às contribuições destinadas à Seguridade Social, a aplicação a Instrução Normativa não pode ser prejudicada em razão da existência dos Pareceres Normativos nº 77/76 e 66/86, os quais são destinados à apuração da receita operacional para fins de imposto de renda.

(e) No presente caso, verifica-se que a exportação da produção objeto da autuação não é realizada diretamente pela impugnante, mas sim pela Copersucar, cooperativa à qual a autuada é filiada. A autuada comercializa sua produção com a cooperativa que se encarrega de posteriormente executar a operação de exportação.

(f) Nesse contexto, pode-se visualizar a ocorrência de duas operações distintas, sendo a primeira correspondente à entrega da produção da autuada à cooperativa, com emissão inclusive de Nota Fiscal de Entrega para Venda, operação realizada entre pessoas jurídicas sediadas em território nacional. A segunda operação seria representada pela exportação, que no presente caso foi efetivada pela Copersucar.

(g) Fica claro que não houve a comercialização da produção da autuada diretamente com adquirente domiciliado no exterior, como seria necessário, à luz do ordenamento jurídico vigente, para a operação estar abarcada pela imunidade tributária.

(h) A questão da aplicação ou não da imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal às exportações indiretas ainda se encontra pendente de decisão pelo STF, que reconheceu a repercussão geral do tema no RE nº 759244 RG/SP.

(i) Vale ressaltar que a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. Os acórdãos proferidos pelo CARF somente se aplicam às partes envolvidas, não vinculando os julgamentos de primeira instância. É de se observar o disposto no artigo 506 do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a “sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros”. Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, os interessados não podem usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “inter pars” e não “erga omnes”. Portanto, as decisões judiciais e também administrativas, mesmo que reiteradas, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário, e não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios. E, os pareceres emitidos pela PGFN não aprovados pelo Ministro de Estado da Fazenda não obrigam sua observância pela Secretaria da Receita do Brasil (RFB), na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

(j) Portanto, à luz da legislação vigente, o procedimento adotado pela fiscalização não merece reparo.

(k) No que se refere à alegação da impugnante de que a imunidade constitucional abrangeria a contribuição ao SENAR, essa não merece prevalecer. Isto porque com o advento da Emenda Constitucional nº 33/01, o art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição Federal passou a ter a seguinte redação.

Art. 149. (...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(l) Assim sendo, o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, retirou da esfera da tributação as contribuições sociais e as de intervenção sobre o domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação.

(m) As contribuições destinadas ao SENAR, tanto a incidente sobre a receita decorrente da comercialização da produção quanto a incidente sobre a folha de salários, classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

(n) As contribuições sociais se destinam, em regra, ao financiamento da seguridade social, como previsto no art. 195 da Constituição. As de intervenção no domínio econômico, ou interventivas, têm função extrafiscal, servindo de instrumento de que se vale o

Poder Público para induzir, estimular ou disciplinar comportamentos, objetivando fins econômicos ou sociais. As de interesse imediato de categorias econômicas destinam-se, principalmente, ao custeio de entidades privadas de serviços sociais e de formação profissional referidas no art. 240 da Constituição. As de interesse de categorias profissionais são as corporativas, destinadas ao custeio de atividades de fiscalização de profissões regulamentadas.

(o) Além do que, tal entendimento restou normatizado no âmbito da Receita Federal pelo § 3º do art. 170 da Instrução Normativa RFB 971, de 13/11/2009.

(p) Portanto, incidem contribuições ao SENAR sobre as receitas decorrentes de comercialização da produção, realizada entre os cooperados e a cooperativa da qual são associados no caso de a produção ser destinada à exportação pela própria cooperativa, e também no caso dela ocorrer por intermédio de empresa exportadora (“trading companies”), porque, dada a sua natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, não é abrangida pela regra de imunidade.

(q) Verifica-se que foi aplicada sobre a contribuição lançada a Multa de Ofício, de acordo com o artigo 35-A, da Lei nº 8.212/1991, incluído pela Lei nº 11.941/2009, que determina, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Em razão de a fiscalizada ter omitido da GFIP os valores da receita bruta relativa à comercialização rural com empresa domiciliada no país (Cooperativa Copersucar), a multa foi qualificada (150%), como previsto no § 1º do artigo citado.

(r) Entretanto, a redução do montante da contribuição previdenciária devida pela fiscalizada ao omitir da GFIP os valores da receita bruta relativa à comercialização da produção com empresa domiciliada no país (Cooperativa Copersucar) não pode ser considerada sonegação, fraude ou conluio, quando tais informações podem ser facilmente verificados pela Autoridade Fazendária, inclusive utilizando os sistemas internos da RFB, a exemplo do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), como no presente caso, e tendo a empresa atendido à intimação para entrega de todos os documentos e esclarecimentos solicitados.

(s) A tipificação de quaisquer das figuras previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 9.430/1996, exige o dolo na ação ou omissão que justifica e embasa a qualificadora da multa, sendo que é ônus da autoridade competente para a formalização do crédito tributário indicar a sua ocorrência e apontar os fatos que ensejaram a conclusão.

(t) Tratando o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 de norma punitiva, sua interpretação deve ser literal/restritiva, ou seja, não é possível incluir como causa de qualificação da multa (limitada aos “casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”) condição não prevista expressamente.

(u) Destaque-se que a Súmula nº 14 do 1º CARF dispõe que: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

(v) Dessa forma, diante da não comprovação da prática dolosa por parte do contribuinte, relacionada aos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a multa de ofício deve ser enquadrada no inciso I (e não combinado com o §1º) do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê o percentual base de 75%, para a conduta de

não declarar e, via de consequência, não recolher o tributo devido. Além disso é, por óbvio, a multa legalmente preconizada para apenar tais circunstâncias. Assim, excludo do débito a qualificadora da multa aplicada.

(w) Argui a impugnante ser irregular incidência de juros moratórios sobre a multa sancionatória de ofício, contudo não se verifica tal circunstância no presente lançamento. Tomemos com exemplo a competência 01/2013, conforme o Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, fls. 313, a Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, código de Receita 2158, lançada é de R\$ 28.583,62, os juros correspondem a 48,70% e o valor dos juros é de R\$ 13.920,22 (28.583,62x0,4870). Portanto, não incidiram juros sobre a multa de ofício, mas somente sobre a contribuição lançada.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência integral do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 726/741), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

(g) Os valores objeto de lançamento fiscal possuem inequívoca natureza de receitas decorrentes de exportação auferidas através de cooperativa *longa manus*, sendo notório o equívoco incorrido em razão da inadequada e incongruente motivação adotada para constituição do fato gerador, ao arrepio da Lei nº 9.784/99, artigos 2º e 50.

(h) É justamente por essa razão que a validade do lançamento fiscal está submetida ao crivo do princípio da adequada motivação dos atos administrativos, o que deixou de ser observado pela autoridade lançadora. Isso porque, não restou caracterizado pela autoridade que as receitas financeiras objeto de lançamento fiscal não fossem decorrentes de exportação e tampouco que a modalidade empregada pela recorrente para exportação de sua produção rural constituísse qualquer operação de mercado interno, o que, *data máxima venia*, importa em inescusável falha quanto à caracterização do fato gerador da obrigação tributária principal, ao arrepio do CTN em seus artigos 114, 116 e 142.

(i) Segundo reza a Lei nº 8.212/91 em seu artigo 11, parágrafo único, alínea “d”, as contribuições sociais das empresas incidem “(...) sobre faturamento e lucro;”, excluídas de seu âmbito as receitas decorrentes de exportação. A Constituição Federal (arts. 195 e 149) também delimita o fato gerador das contribuições sociais a cargo da empresa quando incidentes sobre o faturamento auferido, sendo excluídas de seu escopo as receitas decorrentes de exportação.

(j) O fato gerador das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre o faturamento das empresas está, necessariamente, atrelado às receitas que não decorram de exportação, excluindo-se de sua incidência, portanto, toda e qualquer receita decorrente de exportação.

(k) A ausência de discriminação adequada do fato gerador da obrigação tributária no relatório fiscal impregna o lançamento autuado de um insanável vício material, posto que a constituição do suposto crédito tributário ocorreu ao alvedrio do CTN em seu artigo 142 e do Decreto nº 3.048/99 em seu artigo 243.

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

(b) As receitas decorrentes de exportação da recorrente indevidamente tributadas se deram através de sua cooperativa (Copersucar), mediante entrega de sua produção rural para posterior venda, e observaram estritamente o disposto no Parecer Normativo CST nº 66, de 05/09/1986.

(c) O ato cooperativo não implica de modo algum em operação de mercado – Lei nº 5.674/71, artigo 79 – não há que se falar sequer em descumprimento das normas regulamentadoras expedidas pela Receita Federal do Brasil, seja a IN RFB nº 971, de 13/11/2009; seja a IN RFB nº 1.436, de 30/12/2013.

(d) As receitas decorreram de exportação auferidas pela recorrente nas competências de 01/2013 a 12/2013 somente ingressaram no seu patrimônio após a efetiva comercialização de sua produção rural no mercado externo, tratando-se, portanto, de genuíno ato cooperativo, nos termos da Lei nº 5.674, de 16/12/1971.

(e) É fato incontroverso nos autos que todas as receitas decorrentes de exportação da recorrente indevidamente tributadas se deram através de sua cooperativa, mediante entrega de sua produção rural para posterior venda, e observaram estritamente o disposto nos Pareceres Normativos CST nº 77/76 e 66/86.

(f) A interpretação adotada pelo v. Acórdão, *data maxima venia*, vulnera o texto constitucional ao impor uma restrição não prevista na legislação e, inclusive, incompatível com o princípio constitucional da legalidade. Isso porque, a despeito de estar afeta à legislação do imposto de renda, a observância, pela recorrente, dos Pareceres Normativos CST, mormente o de nº 66/85, demonstram que as receitas decorrentes de exportação somente ingressam em seu patrimônio após a efetiva comercialização da sua produção rural no exterior através da sua cooperativa.

(g) O ato cooperativo, consistente na entrega da produção agrícola da recorrente para sua cooperativa (Copersucar) viabilizar sua exportação não configura qualquer operação de mercado interno e tampouco contrato de compra e venda, inteligência da Lei nº 5.674/71, artigo 79, parágrafo único. Ademais, o dispositivo legal ora mencionado foi plenamente recepcionado pela Constituição Federal, que destacou a importância das cooperativas no ordenamento jurídico em seus artigos 5º, inciso XVIII; 174, § 2º e § 3º; 187, inciso VI, entre outros.

(h) As limitações impostas pelas normas regulamentadoras da RFB, portanto, não têm o condão de descaracterizar as exportações através de cooperativas ante a sua expressa descaracterização legal como operações de mercado interno.

(f) É notória a impropriedade do lançamento fiscal em razão dos valores tributados estarem imunes às contribuições sociais previdenciárias e de terceiros por força da imunidade das receitas decorrentes de exportação atribuída pela CF, inexistindo o descumprimento de qualquer preceito legal.

(l) A fim de colocar uma pá de cal na questão, o Parecer PGFN nº 1.724/2012 segue o entendimento de que “(...) caso clássico de ato cooperativo, não havendo ato de comércio interno anterior à exportação, a venda da produção no exterior pela cooperativa será tida como receita de exportação, imune, portanto, a tributação. A contribuição do produtor rural neste último caso não poderá ser cobrada”.

(m) Para além do exposto, o v. Acórdão recorrido inovou nas razões para manutenção da autuação referente ao SENAR, até mesmo porque o lançamento fiscal impugnado não fez qualquer diferenciação entre a natureza tributária da contribuição para o SENAR; e da contribuição social previdenciária, inclusive SAT, quando da elaboração do relatório fiscal.

(n) Além do mais, ao contrário do aduzido, *data venia*, a imunidade tributária de que trata a Constituição Federal em seu artigo 149, § 2º abrange ambas as contribuições sociais objeto de lançamento fiscal.

(o) Isso porque “(...) a contribuição ao SENAR tem por finalidade financiar a atuação em prol da Ordem Social, especificamente, em prol da Educação (Capítulo III da Ordem Social na CF) e da Família (Capítulo VII da Ordem Social na CF), o que lhe dá característica suficiente para ser compreendida como contribuição especial social geral¹”.

(p) Nesse sentido, em vista ao seu caráter compulsório atrelado ao custeio dos serviços de assistência social ao trabalhador rural, as contribuições para o SENAR enquadram-se na categoria de contribuições sociais gerais vinculadas ao sistema “S”, fazendo jus, portanto, à imunidade constitucional.

Ao final, a recorrente pleiteou a reforma do Acórdão recorrido no sentido de julgar totalmente improcedentes os lançamentos fiscais impugnados, referentes aos autos de infração denominados “Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador” e “Contribuição para Outras Entidades e Fundos”, bem como toda e qualquer exigência fiscal que deles decorram, sendo esta medida de Justiça Fiscal.

Às fls. 778/779, consta petição do contribuinte informando que pretende aderir ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, instituído pela Lei nº 13.496, de 24/10/2017, na modalidade “débitos previdenciários no âmbito da RFB”, de que trata a IN RFB nº 1.711, de 16/06/2017, em seu artigo 2º, inciso II, além de requerer:

(i) Seja homologada a desistência e renúncia parciais, exclusivamente quanto à contribuição para o SENAR que não foi objeto de cancelamento pelo vigente Acórdão da DRJ, a fim de que seja viabilizada a sua inclusão no PERT, nos termos do Novo CPC em seu artigo 487, inciso III, alínea “c”; e

(ii) O regular prosseguimento do processo quanto às demais autuações objeto de impugnação, inclusive da multa qualificada exonerada pelo vigente Acórdão da DRJ, para que seja provido o recurso voluntário da requerente, conforme razões especificadas, sendo esta medida de Justiça Fiscal.

Às fls. 810/858, consta pedido de juntada de documentação comprobatória, devidamente acompanhado dos respectivos anexos, a fim de que seja deferida a adesão ao PERT de que trata a Lei nº 13.496/2017, referente ao SENAR, autuado no presente processo, inclusive a multa de ofício no percentual de 75%, sendo desmembrada do respectivo processo para viabilizar a consolidação das informações, sendo esta medida de Justiça Fiscal.

¹ PETRY, Rodrigo Caramori. O STF e a Imunidade Tributária das Receitas de exportação. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 91, p. 95, 2011

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos recursos Voluntário e de Ofício.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Considerações iniciais.

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

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

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

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

2. Juízo de Admissibilidade.

2.1. Recurso de Ofício.

O Recurso de Ofício foi interposto em razão da exclusão da qualificadora da multa e que ocasionou a redução da multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento).

Tendo em vista que o montante exonerado foi superior ao limite de alçada de R\$ 2.500.000,00, previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, c/c art. 366, § 3º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06

de maio de 1999, aplicável aos processos na data de sua apreciação em segunda instância (Súmula CARF nº 103²), decido pelo conhecimento do Recurso de Ofício.

2.2. Recurso Voluntário.

O Recurso Voluntário é tempestivo, por ter sido protocolizado dentro do trintídio legal. Sobre os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, é preciso pontuar o que segue.

Conforme relatado, o contribuinte peticionou nos autos requerendo a juntada de documentação comprobatória, a fim de que fosse deferida a adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) de que trata a Lei nº 13.496/2017, referente ao SENAR, autuado no presente processo, inclusive a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Assim, constato que houve renúncia parcial, no tocante à contribuição para o SENAR que não foi objeto de cancelamento pelo vigente Acórdão da DRJ, bem como a correspondente multa de 75% (setenta e cinco por cento). Tais matérias, portanto, não merecem conhecimento no presente apelo e por isso não serão analisadas.

3. Mérito.

3.1. Recurso Voluntário.

3.1.1. A imunidade das exportações (art. 149, § 2º, I, da CF/88) e as contribuições previdenciárias referentes à receita bruta proveniente da comercialização da produção destinada ao mercado externo via cooperativa (COPERSUCAR).

Inicialmente, cumpre destacar que a recorrente pleiteia a nulidade do auto de infração, sob a alegação de ausência da discriminação adequada do fato gerador da obrigação tributária no relatório fiscal e que, no seu entendimento, fulminaria o lançamento autuado de insanável vício material, posto que a constituição do crédito tributário teria ocorrido ao alvedrio do CTN em seu artigo 142 e do Decreto nº 3.048/99 em seu artigo 243.

Nessa esteira, concordo com a decisão de piso, no sentido de que o lançamento traz a discriminação clara dos fatos geradores das contribuições, das bases de cálculo apuradas, das alíquotas aplicadas e contribuições devidas, dos períodos a que se referem os documentos analisados e que serviram de base para o levantamento, dos fundamentos legais que sustentam a ação fiscal desenvolvida, os procedimentos e/ou técnicas aplicadas. Não há, pois, que se falar em ausência de motivação no ato de lançamento.

Todavia, esclareço que a preliminar suscitada pela recorrente, por extrapolar a mera alegação de ausência de motivação do lançamento, acaba por se confundir com o próprio mérito do debate, o que enseja o enfrentando de tais matérias em conjunto.

Pois bem. De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 324/332, o presente processo de constituição de crédito tributário se refere a lançamento de contribuições sociais (quota patronal) devidas pela agroindústria, destinadas à Seguridade Social, mais a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência

² Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, e de contribuições sociais destinadas a Outras Entidades e Fundos (SENAR), incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Informa o Relatório Fiscal que o contribuinte deixou de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção da empresa com a cooperativa Copersucar, parcela possivelmente destinada à exportação, por entender que esta operação está amparada pela previsão constitucional do art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional 33/01, que retirou da esfera da tributação as contribuições sociais e as de intervenção sobre o domínio econômico, incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação.

Contudo, no entender da fiscalização, o dispositivo constitucional não estenderia tal benefício às operações no mercado interno, ainda que essas operações sejam realizadas com o fim específico de exportação futura.

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

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

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

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Como já tive a oportunidade de manifestar em obra dedicada sobre o tema, a imunidade tributária colabora no desenho constitucional da competência tributária, atuando de forma negativa, moldando o campo de incidência. Havendo o desrespeito da competência tributária que é resultado da conjugação de diversas disposições constitucionais, incluídas as que versam sobre as imunidades tributárias, a consequência será a não produção de norma jurídica válida, ou seja, eivada pelo vício da inconstitucionalidade³.

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

Não há consenso no que tange ao método de interpretação das imunidades tributárias, especialmente se o método a ser empregado deve privilegiar a interpretação ampla, literal ou restrita. Compartilho do posicionamento no sentido de que não é possível estabelecer nenhum método apriorístico para a interpretação das imunidades tributárias, que não difere substancialmente, por sua vez, da interpretação das normas integrantes do ordenamento jurídico, incluídas as normas tributárias⁴.

Não é cabível, pois, afirmar que a interpretação da imunidade há de ser sempre extensiva ou restritiva, tendo em vista que não é possível vislumbrar de antemão qual seria o resultado da aplicação de um método interpretativo, que depende da análise da situação hipotética relativa às imunidades tributárias. A utilização de um método de interpretação isolado, por si só, pode não levar a conclusão alguma, mas serve de orientação para a utilização de outros métodos interpretativos⁵.

Nesse sentido, no campo interpretativo, deve-se procurar a exata medida que reproduza a concretização dos fundamentos e dos valores que inspiram as imunidades tributárias, sempre levando em consideração a fusão de horizontes e a reconstrução da norma pelo intérprete, bem como as molduras interpretativas já realizadas, de modo a preservar a coerência e a procurar garantir um grau aceitável de segurança jurídica exigido pelo ordenamento jurídico. Embora se reconheça que a ampla diversidade de métodos interpretativos e de entendimentos doutrinários possa levar a decisões também diversas, a legitimidade da interpretação jurídica passa a ser muito mais uma questão de argumentação jurídica do que propriamente de escolha de métodos apriorísticos. Aprisionar o intérprete com métodos interpretativos pré-estabelecidos para a definição do alcance de uma imunidade tributária, significa desconsiderar as diversas facetas que a questão assume, especialmente no tocante à análise dos fundamentos que dão existência e dos valores que inspiram as imunidades tributárias, bem como a constante evolução e reconstrução da norma pelo próprio intérprete com o passar dos anos⁶.

In casu, ao meu juízo, a melhor interpretação do art. 149, § 2º, I, da CF/88, é a que se harmoniza com a escolha do ordenamento jurídico pátrio em privilegiar as exportações e, conseqüentemente, aumentar o ingresso de receita no país, possibilitando a afirmação do

³ LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 91-92.

⁴ LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 311.

⁵ LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 311.

⁶ LEITE, Matheus Soares. Teoria das Imunidades Tributárias. São Paulo. PerSe, 2016. p. 312-313.

Brasil como potência econômica, dotando-o de ingredientes de vantagem competitiva frente ao cenário global, com o espreque de realizar os valores constitucionais previstos na Magna Carta.

Nesse sentido, oportuna as lições de Gustavo Ventura⁷:

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

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

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

E, ainda, o próprio art. 149, § 2º, I, não distingue expressamente o tipo de exportação passível de ser abrangida, não havendo a diferenciação entre a exportação direta e a realizada por intermédio de cooperativas. Se assim não foi feito, preferindo, *in casu*, adotar a expressão “receitas decorrentes de exportação”, não cabe ao intérprete distinguir, sob pena de se alargar o campo de incidência tributária por analogia, o que é expressamente vedado pelo ordenamento jurídico.

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

A propósito, cumpre destacar importante lição doutrinária sobre o assunto⁸, *in verbis*:

⁷ VENTURA, Gustavo. A Exigência do Recolhimento das Contribuições Previdenciárias nas Operações de Exportação das Agroindústrias. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 146, Nov. 2007, p. 48-60.

⁸ SOUZA, Homero Gpóis e Silva de; DINIZ, Marcelo de Lima Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. In: FREIRE, Elias Sampaio; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; (coords). Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP Editora, 2012. p. 330.

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

Dessa forma, a apropriação das receitas brutas no momento em que a cooperativa exporta reforça o entendimento de que se trata de receita decorrente de exportação, nos exatos termos do inciso I, § 2º, do art. 149 da CF/88, não integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção, tratando-se, ainda, de genuíno ato cooperativo, nos termos da Lei nº 5.674, de 16/12/1971 e Parecer Normativo CST nº 66, de 25/08/1986.

O ato cooperativo, vale reforçar, não implica em operação de mercado (art. 79, da Lei nº 5.674/71) e não há que se falar em descumprimento das normas regulamentadoras expedidas pela Receita Federal do Brasil, seja a IN RFB nº 971/2009; seja a IN RFB nº 1.436/2013.

Para a higidez do crédito tributário, a fiscalização deveria comprovar que a venda não teria sido destinada ao mercado externo, não sendo essa a motivação do lançamento tributário, conforme se observa do Relatório Fiscal (fls. 324/332):

(...) 13 A contribuinte deixou de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção da empresa com a cooperativa Copersucar, parcela possivelmente destinada à exportação, por entender que esta operação está amparada pela previsão constitucional do art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional 33/01, que retirou da esfera da tributação as contribuições sociais e as de intervenção sobre o domínio econômico, incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação.

14. Ocorre que o dispositivo constitucional citado abrange de forma irrestrita toda e qualquer receita decorrente de exportação, mas não estende tal benefício às operações no mercado interno, ainda que essas operações se deem com o fim específico de exportação futura.

15. Cabe ressaltar que a imunidade, como norma de exceção, não pode ter seu alcance ampliado para além daquilo que o legislador efetivamente transmitiu através do texto constitucional. As normas que versam sobre imunidade são, isto sim, interpretadas literalmente, o que vale dizer, de forma restrita.

16. Isto posto, a legislação previdenciária, em consonância com os limites estabelecidos no texto constitucional, dispôs sobre a operacionalização da imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Carta Magna, registrando que não ocorre a incidência de tributação exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com o adquirente domiciliado no exterior. Tal era o disposto na IN 03/2005 e tal continua sendo o

entendimento esposado pela atualmente vigente IN RFB nº 971/2009, confira-se: (...)

17. Observa-se que as instruções normativas acima citadas apenas determinaram a correta interpretação do artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal, não representando inovação no ordenamento jurídico. Além disso, tratando-se de ato normativo específico aplicável às contribuições destinadas à Seguridade Social, sua aplicação não pode ser prejudicada em razão da existência dos Pareceres Normativos nº 77/76 e 66/86, os quais são destinados à apuração da receita operacional para fins de imposto de renda.

18. Assim, a operação realizada pela contribuinte consistente na entrega de sua produção para comercialização por cooperativa não se configura como operação de exportação diretamente realizada pela com empresa domiciliada no exterior. Tal operação de exportação apenas se configurará quando a Copersucar, cooperativa à qual a autuada é filiada, efetivamente proceder à venda da mercadoria a comprador estrangeiro.

A propósito, a decisão de piso motivou a manutenção do auto de infração nos mesmos termos do relato fiscal, conforme segue:

20. No presente caso, verifica-se que a exportação da produção objeto da autuação não é realizada diretamente pela impugnante, mas sim pela Copersucar, cooperativa à qual a autuada é filiada. A autuada comercializa sua produção com a cooperativa que se encarrega de posteriormente executar a operação de exportação.

Vale destacar que o entendimento aqui exarado está em consonância com o decidido no Processo nº 15956.000002/2009-23, que cuida do DEBCAD nº 37.213.576-5, parte comercializada via Copersucar (período 01/01/2004 a 31/12/2005), do mesmo contribuinte. O Acórdão nº 2401-003.153 (4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - 14 de agosto de 2013), assentou o entendimento de que as receitas das vendas, por intermédio da COPERSUCAR, para o mercado externo, não deveriam ser incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Do mesmo modo, tampouco haveria que se falar na incidência das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT).

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

O mesmo entendimento está em compasso com o decidido no Processo nº 15956.000019/2008-08, que cuida do DEBCAD nº 37.148.747-1, parte comercializada via Copersucar (período 01/01/2003 a 31/12/2003), do mesmo contribuinte. O Acórdão nº 2401-003.155 (4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - 14 de agosto de 2013), assentou o entendimento de que o fato de a Recorrente exportar seus produtos por meio da COPERSUCAR para o mercado externo não afastaria a aplicabilidade da imunidade constitucional reproduzida 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.

Posteriormente, houve Recurso Especial da Fazenda Nacional e que não foi conhecido por falta de pressuposto, qual seja, comprovação de que em situações semelhantes, colegiados distintos interpretaram de forma diversa um mesmo dispositivo legal (Acórdão nº 9202-006.670 – 2ª Turma – 17 de abril de 2018).

Ante o exposto, em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, entendo que assiste razão ao recorrente, de modo que a decisão de piso deve ser reformada, para afastar a exigência das Contribuições Sociais destinadas à Seguridade Social (2,5%), a cargo da empresa, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (0,1%), incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.

No tocante às Contribuições Sociais destinadas a outras entidades e fundos, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, para SENAR (0,25%), trata-se de matéria não conhecida, de modo que o resultado do julgamento aqui proferido, em nada altera o lançamento tributário, inclusive, objeto de renúncia pelo próprio contribuinte.

3.2. Recurso de Ofício.

3.2.1. Exclusão da qualificadora da Multa de Ofício.

Vale lembrar que o Recurso de Ofício foi interposto em razão da exclusão da qualificadora da multa e que ocasionou a redução da multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento).

De acordo com a decisão de piso, não restara comprovada a prática dolosa por parte do contribuinte, relacionada aos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, de modo que a multa de ofício deveria ser enquadrada no inciso I (e não combinado com o §1º) do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê o percentual base de 75%, para a conduta de não declarar e, via de consequência, não recolher o tributo devido.

Entendo que a decisão não merece reforma. Isso porque, a omissão de tais valores em GFIP ocorreu em razão da interpretação jurídica adotada pela recorrente ao caso, mormente por considerar que tais receitas são decorrentes de exportação, a atrair a incidência do art. 149, inciso I, § 2º, da CF/88. Trata-se de matéria interpretativa, não restando comprovado nos autos qualquer conduta dolosa ou fraudulenta a ensejar a qualificação da multa no patamar de 150%.

Ademais, conforme destacado pela decisão de piso, tais informações podem ser facilmente verificadas pela Autoridade Fazendária, inclusive utilizando os sistemas internos da RFB, a exemplo do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), como no presente caso, e tendo a empresa atendido à intimação para entrega de todos os documentos e esclarecimentos solicitados.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso de Ofício, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo a exclusão da qualificadora que ocasionou a redução da multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento), e em CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Voluntário, para, no mérito, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO, para afastar a exigência das Contribuições Sociais destinadas à Seguridade Social (2,5%), a cargo da empresa, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (0,1%), incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite