



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.720313/2017-34
ACÓRDÃO	2402-013.506 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KATZ COMERCIO DE PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TEMA 674 DO STF.

Produção rural destinada ao exterior, com comprovação da finalidade de exportação, ainda que por intermédio de empresa exportadora. Imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, conforme o Tema 674 do STF.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO DO ADQUIRINTE DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. POSSIBILIDADE APENAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.606/18.

A contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural somente pode ser exigida a partir da vigência da Lei nº 13.606/18.

MULTA PREVIDENCIÁRIA. AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL. IMUNIDADE DE EXPORTAÇÃO.

Aquisição de produção rural de pessoa física com fim específico de exportação. Incidência da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. Afastamento das contribuições previdenciárias do art. 25 da Lei nº 8.212/1991 e da responsabilidade por sub-rogação. Inexistência de obrigação principal exigível. Ausência de materialidade da infração. Cancelamento da multa prevista no art. 283 do Decreto nº 3.048/1999.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

Alexandre Corrêa Lisbôa – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre Corrêa Lisbôa, Suez Roberto Colabardini Filho, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata de autuação por descumprimento da obrigação de retenção e recolhimento das contribuições previdenciárias e ao SENAR, incidentes sobre a aquisição de pimenta *in natura* de produtores rurais pessoas físicas. A infração fundamenta-se no art. 25, incisos I e II, que institui a contribuição sobre a receita bruta da comercialização, e o art. 30, inciso IV, ambos da Lei nº 8.212/91, que impõe ao adquirente a responsabilidade pela sub-rogação. Adicionalmente, foi lavrado auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, em razão da não retenção, ausência de declaração em GFIP e falta de recolhimento das referidas contribuições, tendo sido constatada, ainda, conduta dolosa apta a justificar a aplicação de multa qualificada de 150%, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64.

A empresa apresentou impugnação tempestiva, sustentando que os produtos adquiridos dos produtores rurais foram destinados à exportação, de modo que as receitas auferidas nessas operações seriam imunes à incidência das contribuições previdenciárias e ao SENAR. Alegou a inconstitucionalidade da restrição prevista na IN RFB nº 971/2009, a vedação à mudança de critério jurídico e a ausência de fundamento para a aplicação das multas,

especialmente a qualificada, requerendo a improcedência dos autos de infração ou, subsidiariamente, a redução da penalidade.

Remetidos os autos à Delegacia Regional de Julgamento – DRJ, foi proferido o Acórdão nº 06-64.876 – 7ª Turma, que julgou improcedente a Impugnação. Firmou-se o entendimento de que a imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/1988 restringe-se às exportações diretas, não alcançando as exportações indiretas realizadas por tradings, consideradas operações de mercado interno (IN RFB nº 971/2009 e Parecer PGFN/CAT nº 1.724/2012). Inexistindo isenção legal, reputou-se legítima a exigência das contribuições, inclusive ao SENAR, bem como manteve a penalidade aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória.

Não concordando com o resultado consignado no Acórdão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, devolvendo a este colegiado a análise de sua irresignação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Corrêa Lisbôa**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos, conheço do recurso voluntário.

Preliminar

Alteração dos critérios jurídicos adotados pelas autoridades fiscais em relação ao recolhimento das contribuições previdenciárias pela Recorrente. Violação ao art. 146 do CTN e ao art. 24 da LINDB.

A Recorrente suscita, em preliminar, a nulidade do lançamento relativo às contribuições previdenciárias exigidas por sub-rogação, sob o argumento de que teria sido submetida a fiscalização pretérita, sem que houvesse qualquer questionamento quanto ao não recolhimento da referida exação. Sustenta que tal circunstância caracterizaria aquiescência da Administração Tributária e que a autuação posterior configuraria indevida alteração de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do CTN, além da alegada necessidade de prévia comunicação ou “convalidação” para a mudança de orientação fiscal

A preliminar não merece acolhida.

Inicialmente, observa-se que a fiscalização pretérita invocada pela Recorrente não teve por objeto específico a exigência das contribuições previdenciárias por sub-rogação. A documentação trazida aos autos demonstra a realização de procedimento fiscal que resultou na lavratura de autos de infração relativos a outros tributos, não havendo comprovação de que a matéria ora controvertida tenha sido efetivamente analisada e decidida pela autoridade fiscal à época.

Ainda que se admitisse, apenas para fins argumentativos, que a fiscalização anterior tivesse versado sobre o mesmo tributo, a tese da Recorrente igualmente não prospera. A ausência de lançamento pretérito não equivale a ato administrativo vinculante nem configura a adoção de critério jurídico pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Para que incida a vedação prevista no art. 146 do CTN, é imprescindível a demonstração de que houve lançamento anterior no qual a Administração tenha adotado determinado critério jurídico quanto à mesma matéria, o que não se verifica no caso concreto.

Não obstante as razões apresentadas pela recorrente, não conheço do pedido de aplicação do artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), pois tal alegação constitui inovação recursal. Isso porque a recorrente não suscitou a aplicação do referido dispositivo na fase impugnatória.

No âmbito do Decreto nº 70.235/1972, o princípio da preclusão manifesta-se, em especial, no artigo 16, que estabelece o conteúdo mínimo da impugnação, exigindo a exposição completa dos motivos de fato e de direito. Assim, a ausência de indicação do dispositivo legal no momento processual adequado impede sua formulação apenas em sede recursal, sob pena de supressão de instância e violação ao princípio do contraditório.

Ainda que superada esse óbice, a matéria encontra-se sumulada neste órgão:

Súmula CARF nº 169

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Ante o exposto, e no tocante à matéria conhecida, rejeita-se a preliminar arguida.

Mérito

A Recorrente alega, em síntese, que todas as operações foram realizadas com fim específico de exportação, devidamente comprovado por documentação fiscal (CFOPs 1.501/2.501 e 7.501), razão pela qual incide a imunidade constitucional das receitas de exportação prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição Federal.

Da imunidade das receitas de exportação e vendas ao exterior

A Recorrente, empresa comercial atacadista, conforme se apresenta em sua peça recursal, em breve síntese, reitera pontos expostos na peça impugnatória, que adquiriu pimenta *in natura* de produtores rurais pessoas físicas com fim específico de exportação, o que estaria comprovado por:

- Notas fiscais de entrada emitidas pela empresa com CFOP 1.501 ou 2.501 (“mercadoria recebida com fim específico de exportação”).
- Notas fiscais de saída emitidas com CFOP 7.501 (“exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação”).
- Carimbo nas notas dos produtores, declarando expressamente o destino à exportação e a isenção conforme LC 87/96.
- Documentação que vincula todas as compras de 2014 às respectivas exportações, incluindo memorandos de exportação.

A partir dessas provas, sustenta-se que a destinação à exportação já estava definida desde a saída da produção rural, o que torna as receitas dos produtores imunes às contribuições previdenciárias (Funrural, RAT e Senar), nos termos do art. 149, § 2º, I, da CF/88.

Informa que a DRJ desconsiderou tais provas, alegando que as vendas do produtor para empresa nacional seriam “comércio interno” não abrangido pela imunidade. A Recorrente afirma que esse entendimento é equivocado, pois:

- A Constituição não distingue exportação direta de indireta.
- A IN RFB nº 971/2009 não pode restringir a imunidade constitucional a operações sem intermediários.

Passo à análise.

A controvérsia dos autos reside em definir se as receitas auferidas por produtores rurais pessoas físicas, decorrentes da comercialização de sua produção com destinação certa e comprovada ao mercado externo, ainda que por intermédio de empresa comercial exportadora, encontram-se abrangidas pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, afastando, por conseguinte, a incidência das contribuições previdenciárias previstas no art. 25 da Lei nº 8.212/1991 e a responsabilidade por sub-rogação atribuída à empresa adquirente.

No caso concreto, restou demonstrado nos autos que todas as aquisições realizadas pela Recorrente junto a produtores rurais pessoas físicas tinham fim específico de exportação, circunstância comprovada pelo conjunto probatório apresentado, consistente, dentre outros elementos, em:

- Notas fiscais de entrada emitidas pela Recorrente com CFOPs 1.501 e 2.501 (“mercadoria recebida com fim específico de exportação”);

- Notas fiscais de saída emitidas com CFOP 7.501 (“exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação”);
- Carimbo apostado nas notas fiscais dos produtores, indicando expressamente a destinação à exportação e a isenção prevista na Lei Complementar nº 87/1996;
- Documentação que vincula, de forma individualizada, todas as aquisições realizadas no exercício às respectivas operações de exportação, inclusive memorandos de exportação.
- O produto exportado contém a mesma NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), mantendo a classificação fiscal de origem para fins de tributação.

Tais elementos ratificam que a destinação ao mercado externo estava consolidada desde a origem no produtor rural, preservando a identidade da mercadoria, sem qualquer processo de industrialização ou alteração de sua classificação fiscal (NCM).

Importante destacar, todavia, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 759.244/SP (Tema 674 da Repercussão Geral), firmou o entendimento de que a imunidade das contribuições sociais alcança também as exportações indiretas, realizadas por intermédio de empresas comerciais exportadoras ou *trading companies*. Segundo a Corte, a imunidade possui natureza objetiva, visando evitar a “exportação de tributos” e assegurar a competitividade do produto nacional no mercado internacional, independentemente do número de etapas na cadeia mercantil.

Embora o referido precedente tenha se debruçado especificamente sobre a contribuição do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, os seus fundamentos determinantes — notadamente o reconhecimento da natureza objetiva da imunidade e a irrelevância da intermediação na cadeia exportadora — revelam-se integralmente aplicáveis ao presente caso.

Dessa forma, nesse ponto, dou provimento ao recurso.

Contribuição ao SENAR - subrogação

Relativamente à contribuição ao SENAR, observo que o Supremo Tribunal Federal, em análise do Tema 801 da Repercussão Geral, que versou sobre incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, fixou a seguinte tese:

É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01.

Ocorre que, no que tange à exigência disposta no art. 30, IV, da Lei 8.212/91, referente à subrogação da pessoa jurídica, daquela contribuição devida pelo produtor rural (art. 12, inciso V, “a”, da Lei 8.212/91), sobreleva anotar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais consolidou entendimento de que somente possui respaldo legal a partir da Lei nº 13.606/2018, que acrescentou o parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528/97:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2015 a 30/09/2017 CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. PARECER PGFN 19443/2021.

Substituição Tributária. Contribuição para o SENAR. Pessoa física e segurado especial. Lei 9.528, de 1997, art. 6º. Impossibilidade de utilização do art. 30 IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir de vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997. Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, § 5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN). Inclusão em lista: art. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002. Processo Sei nº 10951.106426/2021-13.

Assim, a Lei nº 9.528/97 reiterou a contribuição destinada ao SENAR dos empregadores rurais pessoas físicas, estendendo-o aos chamados segurados especiais (produtores rurais pessoas físicas sem empregados). No entanto, nada referiu sobre a sub-rogação (artigo 6º).

Mais adiante, a Lei nº 10.256/01, sem tratar sobre a matéria de sub-rogação, modificou o disposto no artigo 6º da Lei nº 9.528/97, alterando a alíquota do SENAR das pessoas físicas em geral para 0,2%.

A sub-rogação dos adquirentes no pagamento do SENAR dos produtores rurais pessoas físicas, empregadores ou não, só foi instituída com a vigência da Lei nº 13.606/18.

Desse modo e considerando que a responsabilidade imputada à empresa exige lei em sentido formal para que seja válida, em relação à sub-rogação somente são válidos os lançamentos realizados para períodos a partir de 2018.

Assim, voto para afastar a exigência da Contribuição ao SENAR.

Da Improcedência da multa pelo descumprimento de obrigação acessória

Consoante registrado no Termo de Constatação Fiscal, a fiscalização imputou à Recorrente a falta de arrecadação e recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a aquisição de produto rural de pessoa física, com aplicação de multa nos termos do art. 283 do Decreto nº 3.048/1999.

Entretanto, conforme já reconhecido na análise do mérito principal, as operações em questão estavam integralmente vinculadas a aquisições com fim específico de exportação, encontrando-se abrangidas pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Assim, resta afastada a incidência das contribuições previdenciárias previstas no art. 25 da Lei nº 8.212/1991, bem como a responsabilidade da Recorrente pelo recolhimento por sub-rogação.

Inexistente a própria exigibilidade da contribuição, não se configura o descumprimento da obrigação principal, tampouco subsiste fundamento para a imposição de penalidade por obrigação acessória que lhe é meramente instrumental.

A multa aplicada pressupõe a existência de obrigação válida e exigível, o que não se verifica no caso concreto. Afastada a materialidade da infração, impõe-se, por consequência lógica, o cancelamento da penalidade aplicada.

Diante disso, dá-se provimento ao recurso, para cancelar a multa prevista no art. 283 do Decreto nº 3.048/1999.

Conclusão

Diante do exposto, voto pela rejeição da preliminar conhecida, conhecimento do Recurso Voluntário interposto, e, no mérito, por dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alexandre Corrêa Lisbôa