



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10166.724175/2018-12  
**Recurso** De Ofício  
**Acórdão nº** 2402-011.331 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de maio de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** RIO CLARO AGROINDUSTRIAL S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

**PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA-NULIDADE**

É nulo o lançamento realizado sem a devida higidez que se traduz em CLAREZA, CERTEZA e LIQUIDEZ do crédito tributário, na forma da lei, pois em última análise será este a base de constituição de título executivo extrajudicial.

Recurso de Ofício improcedente

Crédito Tributário nulo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Jose Marcio Bittes, Rodrigo Rigo Pinheiro, Wilderson Botto (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-011.331 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10166.724175/2018-12

## Relatório

### I. AUTUAÇÃO

Em 14/11/2018, fls. 1.358 e 1.367, o contribuinte foi regularmente notificado da constituição de créditos tributários para cobrança de contribuições sociais previdenciárias em razão da **COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA AGROINDUSTRIAL NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO**, respectiva GILRAT e aquelas devidas a Terceiros **referentes ao período de 01/2015 a 12/2016**, com aplicação de multa e juros, **totalizando o montante em R\$ 131.873.774,05**, conforme fls. 2/17.

A exação está instruída com relatório (Refisc), fls. 18/53, circunstanciando os fatos e fundamentos de direito, sendo precedida por ação fiscal, TDPF n.º 01.1.01.00-2017-01326-4, expedido para fiscalização do mesmo período, com ciência de início em 07/12/2017 e encerrado em 15/10/2018, conforme planilhas e extratos, cópias de documentos, termos lavrados fls. 54 a 1.359.

### II. DEFESA

Irresignado com o lançamento a contribuinte apresentou defesa ao amparo de jurisprudência e de suas teses jurídicas, fls. 1.372 a 1.450, instruída por cópia de documentação, fls. 1.451/1.747, estando por advogado representada, instrumento a fls. 1.456/1457, com as seguintes alegações:

#### PRELIMINARES

- a) Iliquidez e Incerteza do Pretenso Crédito Tributário por erros na apuração da base de cálculo e dos tributos supostamente devidos;
- b) Nulidade da exação por vício de motivação.

#### MÉRITO

Aduz não incidir àquelas contribuições lançadas para as receitas auferidas:

Referida legislação ampliou o conceito de produtor rural pessoa jurídica, o qual passou a englobar a agroindústria, na medida em que incluiu o artigo 22-A na Lei n.º 8.212/91, o qual dispõe expressamente que a agroindústria é definida, "para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros".

**Como se observa, a característica fundamental para o enquadramento da pessoa jurídica como agroindústria é a realização de um processo industrial, cuja base são matérias-primas provenientes da sua produção rural própria. Caso não haja a industrialização de produção própria, e tão somente daquela produção adquirida de terceiros, a pessoa jurídica se enquadrará como indústria, não se submetendo ao regime substitutivo em tela. (grifo do autor)**

De acordo com referido artigo, uma vez enquadrada como agroindústria, a pessoa jurídica deixa de pagar a contribuição social sobre a folha de salários e passa a sofrer a oneração, em contrapartida, de sua receita bruta decorrente da comercialização da sua produção, assim como ocorre com os demais produtores rurais pessoas jurídicas que optarem por esse regime

(...)

No tocante à Contribuição ao SENAR, o § 5º do artigo 22-A da Lei nº 8.212/9125, também incluído pela Lei nº 10.256/2001, dispõe que a agroindústria "contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural SENART. em substituição à contribuição prevista no inciso I do artigo 3º da Lei nº 8.315/1991.

7101: Imunidade quanto às exportações – venda de produção do estabelecimento, CFOP

Além disso, de acordo com o artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, as contribuições sociais (compreendidas aqui a Contribuição Previdenciária da Agroindústria e a Contribuição ao SENAR) não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

(...)

No entanto, para absoluta e completa surpresa da Impugnante, contrario senso ao que seria esperado diante da própria afirmação da Autoridade Fiscal acima transcrita, os valores referentes às operações de exportação direta realizadas pela Impugnante foram considerados como receitas para fins de apuração da base de cálculo, como é possível verificar da Tabela 12 (fl. 24 do RF)...

Além do quanto exposto no tópico precedente sobre a impossibilidade de exigência da Contribuição Previdenciária da Agroindústria sobre as receitas de exportação da Impugnante, é necessário discorrer sobre a identificação da base tributável para o recolhimento da Contribuição ao SENAR, também à luz da imunidade das receitas de exportação prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Ataca a suposta diferença atribuída pela autoridade tributária a determinadas operações realizadas pela empresa ao argumento destas não se enquadrarem na materialidade das contribuições lançadas:

Assim, a receita proveniente de outras atividades econômicas, como a mera revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, não pode ser incluída na sua base de cálculo, uma vez que não compõe a produção rural ou agroindustrial da Impugnante, nos termos do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91.

Combate o lançamento tributário para receitas relacionadas com a venda de ativo imobilizado:

Destarte, constata-se que as receitas oriundas da venda de bem do ativo imobilizado não decorrem do exercício de uma atividade econômica pela pessoa jurídica (seja ela agroindustrial ou não), bem ao contrário, se referem aos ativos tangíveis utilizados pela empresa para a execução de sua atividade fim.

Em outras palavras, quando da sua venda, trata-se de receitas não operacionais da pessoa jurídica.

No caso da Contribuição Previdenciária da Agroindústria, repisa-se que este regime substitutivo ao da contribuição social sobre a folha de salários é incidente exclusivamente sobre a "receita proveniente da comercialização da produção".

Sendo ilógico, assim, a exigência desta contribuição sobre as receitas decorrentes da venda de bem registrado no ativo imobilizado (que sequer são receitas operacionais da Impugnante) por não comporem a base de cálculo eleita pelo legislador.

(...)

Na realidade, da leitura do Relatório Fiscal, verifica-se que não há qualquer alegação fiscal acerca das vendas de bens do ativo imobilizado, o que comprova não só a completa ausência de motivação quanto a este ponto, mas também a improcedência dos autos de infração ora combatidos no tocante ao mérito.

Diante do exposto, não restam dúvidas de que as vendas de bens do ativo imobilizado não são hipótese de incidência da Contribuição Previdenciária da Agroindústria e da Contribuição ao SENAR, por não configurarem comercialização de produção rural própria da Impugnante e tampouco produção agroindustrial, devendo ser reconhecida a impossibilidade de sua tributação no presente caso, o que se requer a essa C. DRJ.

Insurge-se quanto à tributação de remessas de produtos a depósito fechado, armazém geral, para armazenagem de combustíveis e lubrificantes, CFOPs 5905, 6905 e 6663 e outras saídas de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, CFOPs 5949 e 6949:

A título de exemplo desta operação, a Autoridade Fiscal aponta as supostas vendas de produtos industrializados no estabelecimento que foram armazenados em depósito fechado, armazém-geral ou outro, sem que haja o seu retorno ao estabelecimento depositante.

Contudo, referidas operações de remessas, equivocadamente consideradas pela Fiscalização como "vendas", não podem compor a base de cálculo das contribuições em tela pelo simples fato de não constituírem sequer uma receita da Impugnante...

(...)

A partir do exame da Tabela 08 (fls. 14 a 16 do RF), observa-se que a Autoridade Fiscal também incluiu nas bases de cálculo das contribuições em tela supostas receitas decorrentes de operações internas e interestaduais, classificadas sob os CFOPs 5949 e 6949, respectivamente, relativas a "outra saída de mercadoria ou prestação de serviços não especificada.

A Fiscalização, mais uma vez, se equivoca ao entender que referidas operações deveriam compor as bases de cálculo da Contribuição Previdenciária da Agroindústria e da Contribuição ao SENAR, eis que, como será demonstrado a seguir, não há ingresso de qualquer receita sujeita à tributação.

Cumpra esclarecer, desde logo, que os códigos supramencionados (a saber CFOPs 5949 e 6949) são utilizados pelos contribuintes para classificar saídas de mercadoria ou prestações de serviços que não possuem código específico.

No caso em concreto, a Impugnante utilizou referidos códigos para classificar saídas de equipamentos que não implicaram no ingresso de qualquer receita em seu patrimônio, tais como devoluções de equipamentos locados e remessas para concerto.

De igual modo ataca o lançamento a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura, CFOPs 5652 e 6652, inclusive com registro de *bis in idem*:

Para fins da incidência da Contribuição Previdenciária da Agroindústria e da Contribuição ao SENAR, em atenção ao regime de competência, o reconhecimento da receita pelo vendedor deve ocorrer no momento em que se aperfeiçoa o contrato e o comprador se torna o proprietário das mercadorias adquiridas, e não no momento em que ocorre a mera transmissão da posse de tais bens.

(...)

No entanto, ao considerar a totalidade das Notas Fiscais de saída emitidas pela Impugnante nos CFOPs 5652 e 6652, computou em sua base de cálculo não apenas as Notas Fiscais relativas aos lançamentos efetuados a título de simples faturamento (CFOPs 5922 e 6922), mas também aquelas decorrentes da entrega do etanol anteriormente vendido (CFOPs 565237 e 665238) - as quais, evidentemente, não poderiam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, sob pena de inaceitável duplicidade de exigência sobre os mesmos valores.

Argumenta que a autoridade tributária não excluiu da base das contribuições lançadas o ICMS e o IPI:

Mesmo que se entenda que a totalidade da receita bruta auferida pela Impugnante deva compor a base de cálculo da Contribuição Previdenciária da Agroindústria e da Contribuição ao SENAR, o que se admite a título de argumento, é certo que, ainda assim, a Autoridade Fiscal não procedeu a correta apuração das bases autuadas, na medida em que as contribuições ora exigidas abrangem os tributos sobre ela incidentes,

a saber o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ("ICMS") e o Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI").

## PEDIDO

Ao final requereu o acatamento das preliminares e, no mérito a procedência de sua peça de defesa ou, em caso de decisão diversa daquela pretendida, a realização de diligência para exame dos documentos juntados.

### III. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – DRJ/BHE achou por bem converter em diligência o julgamento, conforme Resolução n.º 2.002.237, de 25/04/2019, fls. 1.757 e ss, para a elaboração, pela autoridade lançadora, de relatório complementar em atendimento a diversos quesitos.

Em resposta, fls. 1.789 a 1793, a autoridade tributária entendeu que parte do solicitado pelo julgador é da própria competência deste saber e julgar, donde inclusive NÃO RESPONDEU!

Dada oportunidade de manifestação, a contribuinte a apresentou, conforme fls. 1.800 a 1.802, reforçando suas teses de nulidade do lançamento.

### IV. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU E RECURSO DE OFÍCIO

A já citada delegacia de julgamento, nos termos do Acórdão n.º 02-95.581, de 25/09/2019, fls. 1.891/1.924, julgou a impugnação procedente, conforme ementa abaixo transcrita e também recorreu de ofício, nos termos do art. 34, inc. I do Decreto n.º 70.235, de 1972 c/c art. 1º da Portaria MF n.º 63, de 09/02/2017:

#### CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E PARA O SENAR. SUB-ROGAÇÃO.

A pessoa jurídica adquirente de produção rural de pessoa física, em razão da sub-rogação, é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias e para o Senar incidentes sobre a receita bruta de comercialização auferida pelo produtor rural nessas transações.

#### CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E PARA O SENAR. RECEITA BRUTA AGROINDÚSTRIA.

O produtor rural pessoa jurídica, agroindustrial, deve recolher suas contribuições previdenciárias e para o Senar com base na receita bruta auferida na competência.

#### NULIDADE.

O lançamento efetuado com preterição do direito de defesa é nulo.

A contribuinte foi notificada da decisão em 01/10/2019, fls. 1.941 e 1.945

## V. PETIÇÃO EM RECUSO DE OFÍCIO

Em 15/10/2019 a contribuinte peticionou junto a este Conselho que, na hipótese de divergência quanto à decisão de origem, **retornem os autos para julgamento daquelas matérias de defesa não apreciadas**, em especial as de mérito, conforme abaixo transcrito, ou ainda, a análise das teses não verificadas pelo próprio Carf:

- III.1 - Da Contribuição Previdenciária da Agroindústria e da Contribuição ao SENAR: Fato Gerador e Base de Cálculo
- III.2 - Da Não Incidência da Contribuição Previdenciária da Agroindústria e da Contribuição ao SENAR sobre a suposta "Diferença" Apontada pela Autoridade Fiscal
- III.3 - Da Imunidade da Contribuição ao SENAR sobre Receitas de Exportação
- III.4 - Ad Argumentandum - Da Exclusão do ICMS e do IPI da Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária da Agroindústria e da Contribuição ao SENAR

Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional, fls. 1.993.

É o relatório!

## Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

### I. ADMISSIBILIDADE

O Recurso de Ofício interposto nos termos do art. 34, inc. I c/c art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, esta então em vigor, obedece aos requisitos legais, em especial o limite de valor estabelecido pelo art. 1º da Portaria MF nº 2 de 01/02/2023, portanto dele tomo conhecimento.

De outro lado, a petição apresentada pela contribuinte não está prevista na legislação processual, considerando que a decisão *a quo* deu procedência à impugnação, donde não a conheço.

### II. REEXAME NECESSÁRIO

**A matéria efetivamente devolvida a julgamento em segunda instância administrativa é a anulação, pela decisão recorrida, do lançamento em razão de preterição do direito de defesa.**

a) DÚVIDAS QUANTO AS ORIGENS DAS RECEITAS – BASE DE CÁLCULO

Em exame às razões de decidir observo a fls. 1.912/1.914 que o julgador identificou no relatório fiscal o apontamento de receita proveniente da comercialização da produção rural ou agroindustrial própria e, em outro ponto, referir-se o crédito a contribuições devidas pela agroindústria na condição de sub-rogada, relativamente às aquisições de produção rural de pessoas físicas:

Constata-se que, nesse tópico, a autoridade fiscal faz certa confusão porque aponta que foi verificada a receita proveniente da comercialização da produção rural ou agroindustrial, quando a responsabilidade do recolhimento for da agroindústria e do produtor rural pessoa física, apesar de ter indicado em outro ponto do relato fiscal que o crédito também se refere a contribuições devidas pela agroindústria, na condição de sub-rogada, relativamente às aquisições de produção rural de pessoas físicas.

(...)

Observa-se que, no início do relatório fiscal, restou declarado que são objeto do crédito previdenciário os relativos às contribuições: a) devidas pela agroindústria (o autuado) por ser ela a responsável pelo recolhimento de contribuições sobre aquisição de produção rural de pessoas físicas e; b) contribuições sobre a comercialização de produção rural própria e adquirida de terceiros.

**Não consta, contudo, nos formulários de autuação qualquer valor de contribuição devida por sub-rogação.**(grifo do autor)

Verifico que esse ponto destacado pela decisão de origem foi objeto do questionamento feito conforme alínea “c” da resolução de fls. 1.757 e ss:

c) esclareça se houve o lançamento de contribuições devidas por sub-rogação por aquisição efetuada pelo contribuinte (produtor rural agroindustrial), ou se todos os valores lançados se refere à contribuição incidente sobre as receitas brutas da agroindústria;

A autoridade tributária assim respondeu, fls. 1.790/1791:

5.3. A simples leitura do Relatório Fiscal responde a este questionamento, em especial o conteúdo apurado nas tabelas 12 a 25. A empresa fiscalizada é uma Agroindústria e está sujeita a duas forma de tributação do produto rural, seja pela aquisição da pessoa física (a famosa sub-rogação) ou a comercialização da produção própria bastante evidenciada no Relatório Fiscal no título "Base de cálculo das contribuições previdenciárias - comercialização da produção própria". Se a Autoridade Julgadora analisar com cuidado

o cabeçalho das tabelas (que fazem parte do Relatório Fiscal) vai perceber e conhecer como devem e como foram apurados os tributos a que está sujeita a fiscalizada.

5.4. Procedendo-se a leitura do REFIS temos os valores detalhados nas tabelas 12 a 25. Os títulos das colunas respondem ao questionamento:

**TABELA 12 – APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – Valores apurados com base nas Notas Fiscais disponíveis no ambiente SPED**

Competência	Apurado Comerc. de produto rural – PF (R\$)	Apurado Comerc. de produto rural - Receita Bruta Agroindústria - venda interna (R\$)	Apurado Comerc. de produto rural - Receita Bruta Agroindústria - exportação (R\$)
01/2015	100.340.267,54	110.007.070,54	0,00

**TABELA 21 – APURAÇÃO CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (EMPRESA) devida na comercialização da produção rural própria de AGROINDÚSTRIA não oferecida à tributação**

Competência	BASE DE CÁLCULO DA COMER. PROD. RURAL AGROINDÚSTRIA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO – BC (R\$)	Contribuição Previdenciária devida (EMPRESA)	Sobra de recolhimento (Saldo da Coluna 14A – Coluna 15C – Coluna 16C – Coluna 18C – Coluna 19C) utilizada como dedução da Contribuição apurada Coluna 21C	Contribuição Previdenciária devida (EMPRESA) NÃO DECLARADA E NÃO RECOLHIDA para lançamento de ofício –
01/2015	100.340.267,54	2.508.506,69	40.646,80	2.467.859,89

Aponta também a decisão de origem não estar CLARO quais operações, descritas a partir do tópico 25, **efetivamente compuseram as bases de cálculo do lançamento**:

Constata-se, ainda, que a fiscalização, aparentemente, no item 25 do relatório fiscal, ao tentar indicar quais os CFOP considerou para compor as bases de cálculo e apurar os valores lançados, se valeu de expressão que não deixa claro se foram as operações apontadas na sequência do relatório fiscal (a partir do tópico 25) aquelas que serviram para apurar as bases de cálculo utilizadas para efetuar os cálculos relativos ao lançamento. Especificamente, como destacado na transcrição do relato fiscal, consta: "As principais operações que podem representar fato gerador de contribuição previdenciária, segundo a Tabela CFOP vigente, são as relacionadas abaixo [...]".

O tópico 20 e 25 do Refisc dizem:

**Fatos geradores de contribuição previdenciária - comercialização rural**

20. Neste procedimento de auditoria é verificada a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural ou agroindustrial, quando a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições for atribuída ao próprio, Produtor Rural Pessoa Jurídica, a Agroindústria, ao Produtor Rural pessoa Física e ao Segurado Especial.

(...)

25. **As principais operações que podem representar fato gerador de contribuição previdenciária, segundo a Tabela CFOP vigente, são as relacionadas abaixo:** (grifo do autor)

(...)

Prossigo a transcrição da decisão recorrida de ofício:

A princípio, ao constatar a inclusão, no relatório fiscal, de 2 tópicos distintos, denominados "Fatos geradores de contribuição previdenciária - comercialização rural" e "Fatos geradores de contribuição previdenciária - agroindústria", pareceu que o primeiro trataria de contribuições devidas por sub-rogação decorrente da aquisição de produção rural de pessoas físicas (ou, ainda, que poderia tratar de fatos geradores decorrentes de operações de compra e venda de produção rural de terceiros). Por sua vez, pareceu que o segundo tópico seria referente à receita da agroindústria. Contudo, como se vê, a leitura dos itens contidos no primeiro tópico, conforme trechos do relatório transcrito que foram grifados, não permite essa conclusão, tornando os tópicos incoerentes.

**Faço aqui um destaque, pois o colegiado de piso buscou esclarecimento deste ponto, alínea "c" da resolução, já transcrita neste voto, cuja resposta da autoridade, a meu juízo, foi INCONCLUSIVA:**

5.3. A simples leitura do Relatório Fiscal responde a este questionamento, em especial o conteúdo apurado nas tabelas 12 a 25. A empresa fiscalizada é uma Agroindústria e está sujeita a duas forma de tributação do produto rural, seja pela aquisição da pessoa física (a famosa sub-rogação) ou a comercialização da produção própria bastante evidenciada no Relatório Fiscal no título "Base de cálculo das contribuições previdenciárias - comercialização da produção própria". Se a Autoridade Julgadora analisar com cuidado o cabeçalho das tabelas (que fazem parte do Relatório Fiscal) vai perceber e conhecer como devem e como foram apurados os tributos a que está sujeita a fiscalizada.

### Retorno à transcrição da decisão de origem:

Verifica-se, ainda, pela leitura do relatório fiscal que, apesar de constar no item 32 do relatório fiscal, que poderiam compor as bases de cálculo para contribuições "Outras operações que, em decorrência da análise realizada pela auditoria se verificou a ocorrência da comercialização da produção rural ou agroindustrial", não se encontra no corpo do relato fiscal, ou de seus anexos, qualquer apontamento/esclarecimento que indicasse quais foram esses casos, e quais os motivos levaram a fiscalização a essa conclusão.

### b) ANÁLISE DAS NOTAS FISCAIS – CFOP – ALÍQUOTAS APLICADAS E OUTROS

A autoridade tributária verificou as notas fiscais de saída do contribuinte, donde relacionou determinadas operações, com os respectivos CFOPs, conforme descrito no item 40 do Refisc, seguido pela TABELA 08 que relaciona referidas operações:

40. Da análise das Notas Fiscais de saída do contribuinte foram localizados os seguintes CFOPs **como base de cálculo da contribuição previdenciária em questão**: (grifo do autor)

### A decisão recorrida fez as seguintes considerações:

Em seguida apresenta-se, no relato fiscal, a Tabela 8 que indica, aparentemente, os valores totais, por CFOP, que foram considerados em relação às contribuições incidentes sobre a receita bruta da agroindústria (já que consta a informação de que esses valores são relativos a notas fiscais de saída). Constata-se, ainda, que as linhas com os valores dessa tabela estão duplicados.

Em relação aos CFOP indicados e que seriam relativos à receita da agroindústria não consta nenhum esclarecimento no relatório fiscal de modo a permitir a compreensão de quais as razões levaram a fiscalização a incluir nas bases de cálculo, operações que, a princípio não constituiriam receitas da agroindústria, como no caso dos CFOP de remessa de mercadorias/produtos, por exemplo, os códigos CFOP 5905, 5949, 6663, 6905, 6949 (considerando a descrição e normas que regem o CFOP).

Também não constam elementos capazes de explicar porque vendas que seriam relativas a receita bruta de exportação, com CFOP 7101, foram consideradas como se fossem vendas ao mercado interno.

Aliás, não há no relato fiscal, nem nos anexos que o compõem, a exposição das situações e dos motivos que levaram a fiscalização às conclusões contidas na coluna "Análise realizada sobre os itens das notas fiscais da Tabela 8."

Também não há demonstrativos, nos autos, que permitam individualizar os casos que levaram à fiscalização a desconsiderar a descrição do código CFOP da operação para

concluir que se tratariam de bases de cálculo de contribuição previdenciária no que se refere às contribuições que não são relativas à sub-rogação.

Constata-se que no item 48 do relatório fiscal consta, novamente, a menção a valores devidos em razão de sub-rogação, mas pela apreciação dos itens de 43 a 47 e de 49 a 58 do mesmo relatório, verifica-se que esses tópicos trazem conceitos que não permitem a identificação de qual contribuição foi lançada de modo a confirmar a informação inicial apresentada no tópico 3 do relatório fiscal.

Verifico que se tratam os apontamentos daqueles que foram demandados esclarecimentos, conforme as alíneas “d” e “e” da resolução, abaixo transcritas:

d) demonstre, de forma conclusiva, por competência, quais as operações efetivamente foram consideradas como integrantes das bases de cálculo (indicando notas fiscais e CFOP). Eventualmente, caso haja inclusão de operações com códigos de CFOP que pela sua descrição, conforme normas que regem a matéria, não integrariam as bases de cálculo da contribuição previdenciária pela comercialização efetuada pela agroindústria (receita bruta), apresente os eventuais motivos que levaram à fiscalização a desconsiderar as descrições dos CFOP formalizados nas notas fiscais para cada uma das operações incluídas nessa condição;

e) apenas caso, eventualmente, tenha sido lançada contribuição devida por sub-rogação, demonstre, de forma conclusiva, por competência, quais as operações efetivamente foram consideradas como integrantes das bases de cálculo (inclusive notas fiscais e CFOP) e, eventualmente, caso haja inclusão de operações com códigos de CFOP que pela sua descrição, conforme normas que regem a matéria, não integrariam as bases de cálculo da contribuição previdenciária devida em razão da sub-rogação decorrente da aquisição de produção rural de produtores rurais pessoas físicas (não desobrigados em relação a essa contribuição por força de decisão judicial), apresente os eventuais motivos que levaram à fiscalização a desconsiderar as descrições dos CFOP formalizados nas notas fiscais para cada uma das operações incluídas nessa condição;

A resposta dada pela autoridade tributária, a meu juízo, não é conclusiva, mas remissiva ao próprio relatório, **considerando a real necessidade de AMPLO esclarecimento, especialmente quanto àquelas operações efetivamente submetidas ao lançamento e a razão de submetê-las:**

5.5. Constam do título "Fatos geradores de contribuição previdenciária - agroindústria" itens 33 a 40 do REFIS e da tabela 08.

5.6. Vale salientar que o código do CFOP ou a sua descrição não são suficientes para determinar se um produto será tributável. CFOP, conforme explicado no Relatório Fiscal no rodapé - item 8, é uma identificação utilizada pelo contribuinte. Com o "CFOP é possível saber se uma Operação é Estadual, Interestadual ou com o Exterior, e ainda se é de Entrada ou Saída". A decisão quanto à tributação realizada pela fiscalização está DEVIDAMENTE detalhada, para CADA ITEM DE CADA NOTA FISCAL nos anexos 03, 04 e 05 do REFIS. NÃO EXISTE UMA LEI OU INSTRUÇÃO NORMATIVA que determine a fiscalização com base no CFOP.

5.7. Registre-se que a fiscalização teve o cuidado de analisar cada item de nota fiscal para verificar a que tipo de tributação está sujeito, conforme descrito nos parágrafos 13 a 32 do REFIS. Se esta análise não for suficiente para a Autoridade Julgadora poderá esta identificar quais itens constantes dos Relatórios 3, 4 e 5 que foram tributados e não deveriam para que a Fiscalização proceda a apuração do total a ser descontado ou, se preferir, determinar a nulidade do lançamento justificando a base legal para tal decisão. (grifo do autor)

É notório que a autoridade teve o cuidado de analisar, item a item, as notas fiscais, donde produziu minucioso relatório circunstanciando fatos e fundamentos jurídicos, conforme se vê a fls. 18 a 53 (Refisc), todavia há que se destacar que o direito à ampla defesa, garantia constitucional da maior relevância jurídica, inclusive cláusula pétrea constitucional, art. 5º, LV da CF/88, exige do processo administrativo fiscal a adoção de atos e decisões CLARAS, CERTAS E DETERMINADAS, tanto que permite ao julgador administrativo determinar as diligências que entender necessárias para formar livremente sua convicção, art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, **não sendo permitido preterir o direito de defesa**, art. 59, II de mesmo decreto.

Resta claro a mim, em que pesem as análises feitas pela fiscalização no ato do lançamento, **que o mesmo não se vê nas respostas que esta deveria dar ao juízo administrativo**, sendo remissiva, inconclusa e, pior, dando opiniões despropositadas a respeito do julgador administrativo, fls. 1.789, item 3, produzindo um relatório de, APENAS, cinco laudas, **muito aquém do que poderia se esperar de quem detêm o poder-dever de constituir o crédito tributário e esclarecê-lo quando necessário:**

Além dessa preocupação o Julgador demonstrou desconhecimento da dinâmica de uma fiscalização e sua complexidade em razão das normas e da essência dos documentos apresentados pelo contribuinte. O mínimo que se pode exigir é que Julgadores dos órgãos internos da RFB detenham o conhecimento necessário do tributo analisado bem como da dinâmica do processo de fiscalização levado em curso.

Prosseguindo em verificação ao relatório fiscal, o item 59 diz:

#### **Apuração das base de cálculo de da contribuição previdenciária devida**

59. Nas tabelas a seguir estão agregados os valores, a partir dos dados constantes na GFIP, GPS, Nota Fiscal Eletrônica, SPED Fiscal, SPED Contribuições cujas informações documentos e dados foram relacionados nos anexos 01, 02, 03, 04, 05 e 06 do presente relatório fiscal.

(...)

### Transcrevo a constatação da decisão recorrida:

Observa-se que a Tabela 9 que apontaria as alíquotas utilizadas na apuração se referem a contribuições devidas por sub-rogação e pela agroindústria em razão de suas receitas.

Verifica-se que, nessa tabela consta uma coluna "Alíquota CP Aquisição PF (%)" e uma coluna "Alíquota CP Empresa (%)" que, provavelmente, considerando-se os valores apostos por competência em cada linha se referem, respectivamente à contribuição patronal devida ao FPAS, pelo produtor rural pessoa física e pela agroindústria.

Verifica-se, ainda, que consta apenas uma coluna "Alíquota GILRAT (%)", provavelmente, porque a alíquota relativa ao Gilrat devida pela agroindústria e aquela aplicável ao produtor rural pessoa física é idêntica.

Contudo, observa-se que não consta na Tabela 9, que se referiria às alíquotas utilizadas, a alíquota relativa à contribuição para o Senar devida pela agroindústria que seria de 0,25%, pois como ocorreu com o Gilrat, a fiscalização indicou na Tabela referida apenas uma única alíquota, na coluna denominada "Alíquota CP Terceiros (%)", de 0,2% aplicável apenas às operações que gerariam contribuições devidas pelo contribuinte em razão de sub-rogação.

Dessa feita, percebe-se que houve equívoco na apuração de valores lançados para o Senar, devidos pela agroindústria e incidentes sobre as suas receitas, como alega o autuado.

De acordo com o relato fiscal, na apuração dos valores declarados como devidos e, portanto, que não seriam passíveis de lançamento de ofício, conforme Tabela 10, "os valores incluídos na coluna "CP declarada - Empresa" representa o valor correspondente à aplicação da alíquota (A1), sobre o valor da Coluna (B) acrescido do valor da Alíquota (A2) aplicado à Coluna (C) (Fórmula:  $B \times A1/100 + C \times A2/100$ ).

Sendo que, nos termos do relatório fiscal:

*(A1) Aliquota CP Aquisição PF - conforme Art. 25, inciso I, e art. 30, inciso IV da Lei nº 8.212/91; [...] (A2) Aliquota CP Empresa - conforme Art. 25, inciso I, §§ 1º e 3º da Lei nº 8.870/94 para comercialização da produção própria e Art. 22-A, inciso I e §§ 2º a 4º, e art. 22-A, §§ 6º e 7º da Lei nº 8.212/91 para Agroindústria; [...] (B) Comerc. de produto rural - PF, valor declarado em GFIP em campo próprio, conforme Anexo 01; [...] (C) Comerc. de produto rural - PJ, valor declarado em GFIP em campo próprio, conforme Anexo 01.*

Contudo, como se observa, por exemplo, da análise dos valores apurados e indicados nessa Tabela 10, na coluna "CP Declarada Empresa", para as competências 01/2015 e 04/2015, os valores apurados como declarados se referem apenas a importâncias relativas ao FPAS, não foram incluídos nos cálculos, os valores de contribuição devida (tanto por sub-rogação, quanto relativa à receita da agroindústria) e declarada em GFIP que se referem à contribuição relativa ao Gilrat com alíquota (na época de ocorrência dos fatos geradores, de 0,1% para o caso da sub-rogação, conforme a Lei nº 8.212/1991, artigo 25, inciso II e para a agroindústria, Lei nº 8.212/1991, artigo 22-A, inciso II).

Verifica-se que, de fato, como alegado pela defesa, a Coluna "CP Declarada - Terceiros" da Tabela 10 não reflete a explicação indicada no relatório fiscal de que ela seria: "(E) CP declarada - Terceiros - Valor correspondente à aplicação da alíquota (A3) sobre o valor da soma da Coluna (B) com a Coluna (C). Fórmula:  $[(B) + (C)] \times A3/100$ ". Isso considerando-se que (A3) representaria, de acordo como relato fiscal, "a Aliquota CP Terceiros - conforme Art. 25, inciso II, §§ 1º e 3º da Lei nº 8.870/94, Art. 22-A,

inciso II e §§ 2º a 4º, 6º e 7º da Lei nº 8.212/91, Art. 25, inciso II, e art. 30, inciso IV da Lei nº 8.212/91".

Observa-se, ainda, que a informação sobre alíquota nessa coluna é confusa e não faz menção ao dispositivo relativo a contribuição do produtor rural pessoa física para o Senar, que é a norma que deveria ser observada, qual seja, a Lei nº 9.528/1997, artigo 6º. Tal dispositivo determinava, à época da ocorrência dos fatos geradores, que a alíquota aplicável para sub-rogação no caso é de 0,2%.

Foram citados dispositivos normativos, na observação sobre a mesma coluna da tabela, que não se referem ao Senar, como no caso do dispositivo da Lei nº 8.212/1991, artigo 22-A, inciso II, artigo 25, inciso II.

Observa-se, ainda, que nos campos relativos às alíquotas foram citadas normas, nas premissas do relatório fiscal, referentes ao produtor rural pessoa jurídica ("Art. 25, inciso II, §§ 1º e 3º da Lei nº 8.870/94"), que não se aplica ao caso, por haver norma específica para o produtor pessoa jurídica agroindustrial (Lei nº 8.212/1991, artigo 22-A, incisos I e II e §5º).

Verifica-se que os valores indicados como declarados em GFIP de contribuição patronal de terceiros (coluna CP Declarada - Terceiros) da Tabela 10 seriam os valores devidos relativos ao Gilrat e não ao Senar.

Tal circunstância, a princípio, acabaria por resultar no lançamento de ofício (com multa específica), indevido, sobre importâncias de Gilrat e relativas ao Senar que foram declarados em GFIP.

Esse equívoco, como alega defesa fez com que fossem apuradas "sobras de recolhimento" que não existem relativamente ao Gilrat (parte da contribuição previdenciária patronal) e relativamente ao Senar (valores que foram indicados na Tabela 13 do relatório fiscal).

Observa-se, por exemplo, que de fato, como alegado pela defesa, o valor do Senar declarado, em 01/2015, considerando-se a alíquota correta de 0,25% foi de R\$ 101.617,01 (já que o relato fiscal confirma que foi declarada a base de cálculo de R\$ 40.646.803,00 para essa competência, relativa, apenas, à receita auferida pela agroindústria), e o valor indicado como "sobra de recolhimento de terceiros", corresponde à operação de subtração, desse montante de R\$ 101.617,01, do valor que a fiscalização considerou equivocadamente como declarado e relativo ao Senar (R\$ 40.646,80 como indicado na Tabela 10 do relatório fiscal) que pela representatividade (se deduz) que é referente às contribuições relativas ao Gilrat (pois correspondem a 0,1% da base de cálculo). Tal equívoco provocou a identificação de "sobra de recolhimento" inexistente nessa competência que remontou a quantia de R\$ 60.970,20. Contudo, não existe, de fato, sobra de recolhimento.

Tomando-se outra competência, por amostragem, se constata o mesmo equívoco, por exemplo, a competência 11/2016.

Nessa competência, o valor declarado para o Senar, considerando-se as alíquotas corretas relativas a essa contribuição (0,20% sobre as aquisições de produtor rural pessoa física - única alíquota apontada na Tabela 9 do relatório fiscal e de 0,25% sobre as receitas da agroindústria), é de R\$ 174.189,51, valor que corresponde ao valor de recolhimentos efetuados para o Senar conforme Tabela 11 do relatório fiscal. Portanto, o valor indicado como "sobra de recolhimento de terceiros", corresponde à operação de subtração, dessa importância, dos valores que teriam sido declarados, contidos na Tabela 10, que estão equivocados e se referem ao Gilrat (consta nessa Tabela o montante de R\$ 70.128,58).

Por sua vez, o valor que se referiria à "sobra de recolhimento" de contribuição patronal previdenciária se refere ao valor de contribuição patronal relativa ao Gilrat que foi considerada indevidamente como não declarada na GFIP.

Outra alegação da defesa resta evidenciada pela comparação entre os totais de receita apurados pela fiscalização por CFOP indicados na Tabela 8 (CFOP localizados nas notas fiscais de saída - apuração da receita bruta de agroindústria) e os totais das bases de cálculo identificadas pela fiscalização para apuração dos lançamentos na Tabela 12 (Apuração da base de cálculo - Valores apurados com base nas Notas Fiscais disponíveis no ambiente SPED).

Os valores de base de cálculo identificados pela fiscalização e indicados nessa última tabela representam a soma de todas as linhas dos valores contidos na Tabela 8 que se apresentam repetidas. Os totais de receita indicados na Tabela 8 que foram duplicados são os montantes que efetivamente a fiscalização considerou na apuração dos valores lançados.

Tal circunstância corrobora as informações prestadas pela defesa que aponta, como exemplo, o ocorrido na competência 01/2015, para a qual a autoridade fiscal, de acordo com a Tabela 12 do relatório fiscal, identificou como base de cálculo um valor de R\$ 140.987.070,54.

Como relatado, a respeito dessa competência, o contribuinte diz que, ao refazer os cálculos para o mesmo mês de 01/2015 considerando as operações (CFOP) apontados pela fiscalização, obteve um valor de base de cálculo de R\$ 70.493.535,27 (metade da base de cálculo utilizada pela autoridade tributária) que foi recomposta em Tabela apresentada pela defesa à fl. 1.381.

Contudo, não há qualquer explicação, nem no relatório fiscal, nem em seus anexos, que justifique porque isso ocorreu, de modo a fundamentar a inclusão de valores que, aparentemente, representam a totalização de operações com código de CFOP idêntico.

Constata-se, ainda, pela análise da Tabela 24 do relatório fiscal que a fiscalização, apesar de ter apontado que o crédito se refere também a contribuições devidas por sub-rogação, não apurou valores a serem lançados de ofício.

Isso se deu porque, em seu procedimento, como se depreende da mesma Tabela 24, a autoridade tributária abateu as importâncias que considerou "sobras de recolhimento" dos valores de contribuição que apurou e que teriam incidido sobre as diferenças entre os valores de aquisição que identificou (Tabela 12 do relatório fiscal) e os valores declarados em GFIP (Tabela 10 do relatório fiscal).

Contudo, não é possível identificar, apenas com base na Tabela 25 -Detalhamento do aproveitamento (Dedução de valores recolhidos nas contribuições apuradas) referente à "sobra de recolhimento" deduzido de Terceiros não declarada (R\$) que houve a apropriação das "sobras de recolhimento" para as diferenças de contribuição devidas ao Senar e referentes à sub-rogação das obrigações de produtor rural pessoa física.

Isso se dá em função de que foram incluídos na coluna "Sobra de recolhimento a ser deduzido da CP Terceiros Não declarada (R\$) Coluna 14B" informações que se referem às bases de cálculo declaradas nas GFIP e não aos valores apurados na Tabela 13 que trataria das ditas "sobras de recolhimento".

Além disso, nessa mesma Tabela, na coluna "Valor deduzido de Terceiros-Comer. Prod. rural PF não oferecida à tributação Coluna 17C" e na coluna "Valor deduzido de Terceiros - Comer. Prod. Rural Agroindústria não oferecida à tributação Coluna 21C", não constam os valores deduzidos, mas os valores que teriam sido lançados de ofício, como se observa pela apreciação do formulário de autuação (fls. 12/17).

Somente foi possível entender que a fiscalização abateu, das diferenças de recolhimento referentes a contribuições para o Senar (devidas em razão de sub-rogação -aquisição de pessoa física), os valores que identificou equivocadamente como "sobras de recolhimento", pela comparação entre os valores que seriam devidos pela aplicação da alíquota de 0,2% sobre as diferenças de base de cálculo identificadas pela fiscalização, e os valores relativos às denominadas sobras de recolhimento contidas na Tabela 13 do relatório fiscal, conjuntamente com a apreciação dos valores que foram considerados como "sobras de recolhimento" abatidos das contribuições devidas ao Senar, mas que são incidentes sobre a receita bruta do autuado, incluídos na Coluna 23 C da Tabela 23.

Conclui-se que, para compreender que não foi efetuado o lançamento de contribuições devidas à Previdência Social e ao Senar relativas à sub-rogação, em contraposição à informação contida no relatório fiscal, foi preciso desconsiderar os equívocos apontados nas Tabelas indicadas no relatório fiscal e buscar no formulário de autuação se havia alguma importância lançada sobre esse tipo de exação.

Constata-se, ainda, como mencionado, que houve equívoco no lançamento de ofício, das contribuições lançadas e devidas para terceiros, como se observa da análise da Tabela 23 do relatório fiscal, tendo sido utilizado uma alíquota de 0,2% aplicável ao caso das contribuições devidas em razão da sub-rogação e não ao caso da receita bruta da agroindústria.

Tal equívoco (utilização de alíquota relativa a sub-rogação), provavelmente serviu, ainda para reforçar a confusão decorrente da informação inicial de que o crédito tributário lançado seria também relativo à valores devidos em razão da sub-rogação, o que não se confirmou pela apreciação do formulário de lançamento e conforme análise das tabelas mencionadas, causando confusão.

Percebe-se ainda, como apontado pela defesa, que as colunas das tabelas 12, de 21 a 25, fazem menção em seus títulos a Tabelas que não foram incluídas nem no relatório fiscal nem nos Anexos que o integram.

Como relatado, a fiscalização, mesmo sendo requerida por meio de Resolução da 8ª Turma de Julgamento da DRJ de BHE, não prestou esclarecimentos de modo a permitir o deslinde da controvérsia surgido com situações apresentadas pela defesa e nem elaborou relatório fiscal complementar de modo a sanear equívocos que afastariam a possibilidade de cerceamento ao contraditório e a ampla defesa.

Nesse ponto, torna-se necessário esclarecer que, embora as autoridades tributárias que atuam no julgamento de processos administrativos tributários tenham conhecimento e que em razão de suas atribuições, eventualmente, consigam compreender uma ou outra contradição no relatório fiscal de modo a afastá-la, tal fato, não é relevante para fins de identificação de cerceamento do contraditório e da ampla defesa. Isso porque o relatório fiscal, bem como os anexos que o integram, são destinados ao contribuinte (parte do processo administrativo fiscal) que somente pode exercer seu direito de defesa caso esse elemento da autuação seja claro.

Observa-se que a fiscalização, mesmo tendo a oportunidade de trazer outros elementos aptos a esclarecer e delimitar melhor o objeto do lançamento e a demonstração das bases de cálculo e dos motivos de sua composição, apontou que a leitura do relatório fiscal original, a apreciação de suas tabelas e dos anexos que integram o relatório seria suficiente para permitir a compreensão dos motivos de fato que ensejaram o lançamento, a natureza das contribuições que foram lançadas de ofício e das operações que integraram as bases de cálculo por competência.

**Porém todas as constatações citadas corroboram as alegações da defesa no sentido de que o relatório fiscal contém equívocos que além de resultarem em erros na apuração dos valores que poderiam ser lançados de ofício, comprometem a compreensão do lançamento efetuado, constituindo cerceamento ao contraditório e**

**à ampla defesa, comprometendo a liquidez e a certeza do crédito tributário constituído.** (grifo do autor)

Essas constatações também confirmam que não foram incluídos no relatório fiscal ou seus anexos, nem nos formulários de autuação, os elementos de fato que levaram a fiscalização a apurar os valores lançados, faltam:

- a) o detalhamento das notas fiscais consideradas (lembrando que um elemento de uma nota fiscal, considerado seu NCM, pode se referir a operações que não integram o conceito de receita bruta);
- b) a indicação de porque as operações classificadas em CFOP que não estariam (considerando-se sua descrição normativa) relacionados à receita auferida foram considerados nas bases de cálculo;
- c) a discriminação das operações e dos motivos pelos quais receitas com CFOP relativos a exportação foram considerados como vendas ao mercado interno;
- d) as razões que expliquem porque os valores totais apurados por CFOP no período foram aparentemente duplicados;
- e) a inclusão de tabelas que são mencionadas no corpo do relatório fiscal mas que não foram disponibilizadas ao contribuinte.

Ora, uma vez que a fiscalização apontou ter identificado as operações que integram o montante de receita bruta de comercialização da produção rural, em cada competência, com base nas transações registradas em documentos fiscais, considerando-se que a data de emissão desses documentos serve para apurar a competência a que se refere a receita bruta/base de cálculo e, que podem haver, logicamente, itens em notas fiscais/registros fiscais, que não são relativos a faturamento (não integrando as bases de cálculo), mas a movimentações/simples remessa (ainda que sejam inequivocamente relativos a produtos rurais), não se pode prescindir da análise do CFOP, para a correta identificação do valor da receita bruta de cada competência, bem como a indicação pela autoridade tributária dos documentos fiscais considerados, por competência, de modo a permitir a recomposição das bases de cálculo e a verificação de sua correção por parte da defesa.

Tendo em vista que as bases de cálculo da contribuição tratadas nos autos é identificada, principalmente, pelas operações realizadas e identificadas por meio de notas/documentos fiscais, a investigação da base de cálculo relacionada à comercialização da produção rural será norteada pelos registros e documentos fiscais instituídos e normatizados pelas Fazendas Estaduais. Nesse contexto, a Tabela de CFOP, de uso nacional, é imprescindível para a interpretação da natureza da operação registrada nas notas fiscais e nos livros fiscais do sujeito passivo.

Esclareça-se que a ausência de indicação expressa no sentido de que a autoridade tributária está obrigada a considerar a natureza de cada CFOP para fins de apuração da base de cálculo relativa à receita bruta não consta na legislação por ser lógico que, sendo o CFOP um dos elementos mais relevantes para compreensão da natureza da operação formalizada por meio da nota fiscal, ele deve ser levado em conta de modo a evitar que sejam incluídos valores de movimentação amparados por documento fiscal que não tem natureza de receita.

Em outros termos, nem todas as operações amparadas por notas fiscais constituem fato gerador da contribuição previdenciária, como é o caso das operações de remessa para depósito e das transferências para outros estabelecimentos da empresa, entre outras.

Vê-se, portanto, que o CFOP, não serve apenas para que se saiba se uma operação é estadual, interestadual ou com o exterior, ou se é de entrada ou saída (como corretamente contido no relato fiscal), sua análise é essencial para fins de identificação

das operações que tem natureza de receita, diferenciando-as das operações de simples remessa, remessa para depósito, remessa para reparação/conserto.

Dessa feita, não há, como desconsiderar na recomposição das bases de cálculo a tabela de CFOP, de abrangência nacional, instituída pelo Convenio S/Nº, de 15/12/1970 e alterações, pois sem a consideração desse elemento, itens de notas fiscais que integram o conceito de produção rural, mas que não se referem a receita auferida podem ser incluídas indevidamente nas bases de cálculo.

Naturalmente, a fiscalização, no exercício de suas atribuições decorrentes da investidura no cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, não pode, para fins de verificação de regularidade fiscal e de lançamento de ofício, ficar limitada pelo modo como um determinado negócio jurídico foi formalizado pelo contribuinte. Podendo ocorrer situações nas quais uma transação foi incorreta ou dolosamente formalizada com um código de CFOP equivocado e, em razão disso (da natureza identificada com base na descrição do CFOP formalizado indevidamente), restaria indevidamente afastada da apuração da base de cálculo.

Contudo, dada a relevância das informações trazidas pelo CFOP, relativamente ao tipo de base de cálculo eleita pela legislação tributária, cabe à autoridade tributária (como em todo o caso de desconsideração de formalização ou classificação efetuada pelo contribuinte) apontar em seu relatório fiscal quais os motivos de fato levaram à desconsideração da descrição do CFOP contida no instrumento de formalização da operação fiscal (nota fiscal).

No presente caso, depreende-se da leitura da informação fiscal decorrente da conversão do julgamento em diligência por esta Turma da DRJ, que a autoridade tributária não considerou, para apuração das bases de cálculo todas as informações trazidas pela tabela de CFOP, de abrangência nacional, instituída pelo Convenio S/Nº, de 15/12/1970 e alterações.

Esclareça-se, que quando se constata que para o deslinde do litígio é necessária a realização de uma diligência fiscal, quando a autoridade julgadora solicita que um esclarecimento seja prestado (considerando as alegações do contribuinte) não se pretende que a fiscalização responda e valide as alegações apresentadas, mas que preste as informações de modo coerente dentro do contexto que gerou a dúvida nascida no âmbito do processo, sobretudo, em casos como o dos autos, no qual, restou indicada, em tópico específico da Resolução, uma série de constatações que levaram à necessidade do pedido de esclarecimento de modo a justificar o pedido de diligência.

A ocorrência de equívocos, tais como a aplicação de alíquota Senar equivocada para operações da agroindústria, o lançamento de ofício de parte de valores que foram declarados em GFIP relativos a contribuição para o Gilrat e do Senar com multas específicas (de 75%); a possibilidade de existência de erros graves que restaram evidenciados pela análise dos elementos contidos nos autos, em relação aos quais faltou esclarecimentos para o contribuinte (como por exemplo, ausência de motivação para inclusão duplicada de valores identificados para um mesmo CFOP, identificação de sobras de recolhimento inexistentes); bem como a ausência de apresentação de motivos para os lançamentos, com esclarecimentos para o contribuinte (como nos casos de inclusão de operações nas bases de cálculo que foram formalizadas em notas fiscais com CFOP que não podem ser relacionados com receita, de inclusão de valores que seriam relativos a exportações nas bases de cálculo de contribuições previdenciárias, da ausência de discriminação de quais as operações foram consideradas); e a presença de informações conflitantes no relatório fiscal, corroboram a alegação da defesa que inexistente liquidez e certeza acerca dos valores lançados e quanto à ocorrência de vícios que não foram saneados.

Pela leitura da decisão recorrida, a mim se tornaram claras as omissões e pontos dúbios apontados pelo colegiado de piso e que são intransponíveis quanto à necessária CLAREZA, CERTEZA e LIQUIDEZ do crédito tributário em discussão, o que por si o torna NULO de acordo com a hipótese prevista no art. 59, II do Decreto n.º 70.235, de 1972.

### III. CONCLUSÃO

Por tudo posto, restando certa, *in casu*, a preterição do direito de defesa, voto por negar provimento ao recurso de ofício interposto.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino