



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.738541/2019-93</b>
-----------------	-----------------------------

<b>ACÓRDÃO</b>	2401-012.110 – 2 <sup>a</sup> SEÇÃO/4 <sup>a</sup> CÂMARA/1 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
----------------	--

<b>SESSÃO DE</b>	28 de janeiro de 2025
------------------	-----------------------

<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
----------------	------------

<b>RECORRENTE</b>	USINA ELDORADO S.A
-------------------	--------------------

<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL
--------------------	------------------

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

CERCEAMENTO DE DEFESA. DEVIDO PROCESSO LEGAL. PREJUÍZO. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO. INSTRUMENTALIDADE. O princípio do devido processo legal possui como núcleo mínimo o respeito às formas que asseguram a dialética sobre fatos e imputações jurídicas enfrentadas pelas partes. Para que ocorra cerceamento de defesa é necessário que o descumprimento de determinada forma cause prejuízo à parte, e que lhe seja frustrado o direito de defesa.

CONTRIBUIÇÃO. AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES.

A contribuição previdenciária devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta, que é o produto da venda de bens nas operações de conta própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, não havendo previsão de exclusão relativa a qualquer tributo.

EXPORTAÇÃO INDIRETA. IMUNIDADE. APlicabilidade. TESE DE REPERCUSSÃO GERAL Nº 764

A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE.

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA.  
NOTAS FISCAIS DE SIMPLES REMESSA DE MERCADORIAS

A base de cálculo das contribuições previdenciárias da agroindústria é a receita bruta da comercialização de sua produção própria ou de sua produção própria e adquirida de terceiros. Notas Fiscais de simples remessa de mercadorias pela agroindústria não compõem sua receita bruta.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir dos lançamentos os valores relativos às notas fiscais de simples remessa constantes da planilha de fls. 18.744/18.883; e b) excluir as receitas de exportações indiretas dos valores lançados relativos a contribuição previdenciária sobre comercialização da produção rural (código de receita 4863) e GILRAT sobre comercialização da produção rural (código de receita 2158).

Sala de Sessões, em 28 de janeiro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Guilherme Paes de Barros Geraldí** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Miriam Denise Xavier** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Guilherme Paes de Barros Geraldí, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Elisa Santos Coelho Sarto, Matheus Soares Leite, Miriam Denise Xavier (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 18.674/18.717), interposto por USINA ELDORADO S.A em recuperação judicial em face do acórdão de fls. 18.641/18.655, que julgou procedente em parte sua impugnação de fls. 331/369.

Na origem, tratam-se de autos de infração (fls. 4/20) lavrados para a cobrança de contribuição patronal, RAT e contribuição para o SENAR incidentes sobre a receita bruta da agroindústria, na forma do art. 22-A da Lei nº 8.212/91, no período de 01/01/2015 a 31/12/2017, além de multa de ofício de 75% e juros calculados pela Selic.

Conforme o relatório fiscal (fls. 22/35), a despeito de enquadrar-se como agroindústria, a Recorrente não ofereceu à tributação, no período fiscalizado, a totalidade de sua receita. Ainda de acordo com o relatório fiscal, as receitas não oferecidas à tributação foram as seguintes (fl. 25):

- Diminuição da base de cálculo com fundamento em dispositivo normativo do Estado do Mato Grosso do Sul que trata do ICMS;
- A não incidência sobre a venda para exportador domiciliado no Brasil;
- A omissão das vendas para exportação sobre a qual incide a contribuição para o SENAR;
- A não incidência sobre a venda da energia elétrica produzida em razão da utilização dos produtos derivados da produção rural.

Em sua impugnação (fls. 331/369), a Recorrente defendeu a improcedência dos autos de infração alegando, em síntese:

1. Preliminarmente:

- a. A nulidade dos autos de infração em razão da deficiência da descrição da acusação fiscal no relatório fiscal, que prejudicou seu direito de defesa, que acabou tendo que ser exercido com base em suposições;

2. No mérito:

- a. A possibilidade da exclusão do ICMS e, consequentemente, dos descontos de ICMS concedidos pela legislação do Mato Grosso do Sul, já que estes não representam renda sua, mas de dita unidade federativa;
- b. A não incidência das contribuições – inclusive a destinada ao SENAR – sobre operações de exportação indireta via *trading companies*.
- c. A não incidência das contribuições da agroindústria sobre a comercialização de energia elétrica, já que estas não representariam receita bruta decorrente da comercialização da produção rural.
- d. A existência de equívocos na apuração da base de cálculo em razão (i) da indevida inclusão de notas de simples remessa; e (ii) da indevida inclusão de valores já recolhidos pela Recorrente (NF 61.023).

Após a apresentação da impugnação, foi apresentada a informação de fl. 18.434, anexando aos autos os documentos do DCC – Dossiê de Comunicação com o Contribuinte

nº 10010.038.436/1218-15, composto das Intimações assinadas pelo contribuinte e as respostas por ele oferecidas.

Encaminhados os autos à DRJ, foi proferido o acórdão de fls. 18.641/18.655, que julgou a impugnação procedente em parte, para excluir do lançamento as notas fiscais de simples remessa. O acórdão em questão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. DESCABE ANALOGIA JURISPRUDENCIAL.

Não cabe ao julgador administrativo de litígios fiscais estender às contribuições previdenciárias os efeitos de decisão do STF sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, por não se tratar do mesmo tributo e tampouco ter, esta decisão do STF, transitada em julgado. Há apenas uma expectativa de vitória que não tem o condão de alterar os lançamentos tributários realizados a partir de normas eficazes, no que diz respeito às contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. EXPORTAÇÃO DIRETA E INDIRETA. IMUNIDADE SOBRE AS RECEITAS. ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS VINCULADAS ÀS NORMAS.

1. Em nome da segurança jurídica, optou o ordenamento jurídico brasileiro em pautar as atividades dos agentes públicos às normas jurídicas expressas. No campo tributário não é diferente. Tanto a autoridade lançadora como a julgadora de litígios administrativos fiscais não podem se desviar das trilhas normativas. 2. A imunidade tributária, de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportações, é interpretada pelo Fisco Federal como restrita às exportações diretas. Este posicionamento foi cristalizado em instrução normativa e a partir daí emanou seu principal efeito, vincular a Administração Tributária Federal. Mesmo diante de avanços jurisprudenciais sobre este tema, os lançamentos tributários sobre as receitas de exportação indireta deverão ser mantidos, em sede de primeira instância, até que a higidez da norma restritiva, contida na instrução normativa, seja abalada por posicionamentos expressos da Receita Federal e/ou da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional corporificados dentro das opções de normas vinculatórias.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. JULGADOR ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. LIMITAÇÃO.

O julgador de litígios administrativos fiscais, no âmbito da Administração Tributária Federal, não recebeu autorização de nenhuma norma jurídica brasileira para decidir sobre a ilegalidade ou constitucionalidade de normas que, eventualmente, fundamentaram a confecção de determinado lançamento

tributário. A opção do sistema jurídico pátrio foi por subtrair competência para o julgador administrativo negar vigência a determinado dispositivo normativo sob a alegação de constitucionalidade ou ilegalidade. Esta atribuição foi reservada ao poder judiciário.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 18.674/18.717 refutando as conclusões do acórdão recorrido com base na reiteração das alegações de sua impugnação.

Na sequência, os autos foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

### **1. Admissibilidade**

O recurso é tempestivo<sup>1</sup> e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

### **2. Preliminar: nulidade em razão de prejuízo ao direito de defesa decorrente de deficiência da descrição da acusação fiscal**

Como relatado, a Recorrente alegou a nulidade dos autos de infração em razão da precariedade do relatório fiscal, que não teria descrito os fatos geradores de maneira compreensível. Tal fato teria prejudicado a plena compreensão da acusação fiscal, fazendo com que a Recorrente tenha sido obrigada a defender-se com base em suposições, situação que implicaria, a um só tempo, violação à segurança jurídica e prejuízo ao seu direito de defesa.

De forma mais específica, a Recorrente alega que o item 5.2 do relatório fiscal foi escrito de maneira confusa, não deixando claro se se refere à cota patronal e ao RAT, ao Senar ou a ambas. Alega também que a redação do item 5.4 não permite identificar com clareza se o fato gerador tributado é a venda de energia elétrica, a venda de etanol hidratado utilizado na produção de energia elétrica ou mesmo a equiparação da energia elétrica como produto da produção rural. Afirma que nem sequer confrontando o relatório fiscal com seus anexos é possível verificar, com exatidão, quais receitas foram tributadas por quais contribuições.

O acórdão recorrido rejeitou a alegação com base no fundamento de que a própria impugnação da ora Recorrente seria evidência da inocorrência de prejuízo ao direito de defesa

<sup>1</sup> Conforme despacho de encaminhamento de fl. 18.849.

frente à lucidez com que os fatos foram relatados e os argumentos de defesa apresentados. Adicionalmente, o acórdão recorrido afirmou que a compreensão dos fatos litigiosos não está circunscrita ao Relatório Fiscal ou a linguagem utilizada nele, sendo complementada por outras peças constantes dos autos, como as planilhas, documentos, legislação tributária, declarações, fragmentos da contabilidade, notas fiscais, atos comunicacionais entre as partes e aos próprios relatos existentes nos Autos de Infração.

No recurso voluntário, a Recorrente reiterou as alegações de sua impugnação e defendeu que a qualidade de sua defesa, apresentada com base em suposições quanto ao conteúdo da acusação fiscal, não elidiria os vícios constantes do lançamento.

Exposta a controvérsia, entendo que o acórdão recorrido não merece reparos.

De fato, a leitura isolada dos itens 5.2 e 5.4 do relatório fiscal pode gerar dúvidas quanto à materialidade tributada, em razão da técnica redacional neles empregada. Contudo, como destacado pelo acórdão recorrido, a leitura integral do relatório fiscal, complementada pela análise de seus anexos, dos termos de intimação fiscal e das respostas apresentadas pela Recorrente permite a adequada identificação da matéria tributada.

Note-se que na introdução do Capítulo 5 do relatório fiscal (fl. 25) consta o seguinte:

No estudo dos negócios espelhados nestes anexos identificamos as seguintes principais divergências:

- Diminuição da base de cálculo com fundamento em dispositivo normativo do Estado do Mato Grosso do Sul que trata do ICMS;
- A não incidência sobre a venda para exportador domiciliado no Brasil;
- A omissão das vendas para exportação sobre a qual incide a contribuição para o SENAR;
- A não incidência sobre a venda da energia elétrica produzida em razão da utilização dos produtos derivados da produção rural.

Além disso, no Anexo I do relatório fiscal, (fls. 36/307), a autoridade lançadora elencou, por data e CFOP todas as notas fiscais que representariam receita tributável da Recorrente no período fiscalizado, separando-a em receita oriunda do mercado interno e de exportações. No anexo III (fls. 310/320), agrupou os valores encontrados no Anexo I e os comparou os valores declarado em GFIP, evidenciando as divergências entre a receita declarada e a apurada. Por fim, no Anexo IV (fl. 321), calculou as contribuições devidas, a partir das divergências entre a receita bruta declarada e a apurada, identificadas no Anexo III.

A materialidade tributada está, assim, satisfatoriamente identificada no lançamento. Ademais, como bem destacado pelo acórdão recorrido, o cerceamento do direito de defesa exige demonstração do prejuízo sofrido pelo acusado, o que não restou caracterizado nos autos, em especial, pela defesa robusta apresentada pela Recorrente.

Ante o exposto, REJEITO a preliminar.

### **3. Mérito**

#### **3.1. Exclusão do ICMS e dos descontos de ICMS concedidos por norma estadual.**

Conforme o item 5.1 do relatório fiscal (fls. 25/27), intimada a justificar a natureza dos descontos e deduções constantes de suas notas fiscais, bem como a não adoção do valor bruto destas na base de cálculo das contribuições previdenciárias da agroindústria, a Recorrente esclareceu que tais descontos e deduções teriam fundamento no Decreto Estadual/MS nº 13.275/2011. Frente a tal justificativa, a autoridade lançadora considerou que o procedimento adotado pela Recorrente estaria equivocado, já que a base de cálculo das contribuições previdenciárias da agroindústria é a receita bruta, antes de qualquer dedução de impostos autorizada pela legislação estadual.

Em sua defesa, a Recorrente alegou que seria correta a exclusão dos descontos decorrentes do Decreto Estadual/MS nº 13.275/2011 da base de cálculo das contribuições, na medida em que estes não corresponderiam à sua receita bruta, base de cálculo prevista no arquétipo constitucional deste tributo. A Recorrente lastreou sua tese no RE 574.706/PR, que versou sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como no conceito constitucional de receita bruta traçado em dito precedente qualificado.

Apesar do esforço da Recorrente, entendo que não lhe assiste razão. Isto porque, inexiste previsão legal ou declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante próprio para permitir a exclusão do ICMS e dos descontos a ele relacionados da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção própria e adquirida de terceiros (art. 22-A da Lei n.º 8.212/91) aplicável às Agroindústrias.

O ponto é que, atualmente, no contexto do lançamento dos autos e a nível de discussão no contencioso administrativo fiscal, pautado por mero controle de legalidade, sem enfrentamento de teses constitucionais, não há base legal ou declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante próprio para permitir a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições lançadas no caso concreto. Não se pode estender os efeitos da chamada “tese do século” (Tema 69/STF – RE 574.706) para o caso dos autos. A própria Recorrente reconhece que para o provimento de sua tese, seria necessário, ainda que reflexamente, afastar os ditames legais a respeito do assunto, sob o fundamento de que estes seriam contrários ao “conceito constitucional de receita bruta”. Fica evidente que eventual debate neste sentido seria de âmbito constitucional e, assim, esbarra na Súmula CARF nº 2. Infraconstitucionalmente, lado outro, não há permissão legal para a exclusão pretendida pela Recorrente.

Ante o exposto, considero improcedente a alegação.

#### **3.2. Imunidade sobre as receitas de exportação indireta e sua extensão ao SENAR.**

Como relatado, durante o procedimento fiscal, verificaram-se duas situações que a autoridade entendeu como indevidas exclusões de receitas da base de cálculo das contribuições

sociais da agroindústria. A primeira situação consistiu no não oferecimento à tributação (cota patronal, RAT e SENAR) das receitas oriundas de exportações indiretas, realizadas por *trading companies*. A segunda situação foi o não pagamento da contribuição ao SENAR nas exportações diretas, sob justificativa de que esta contribuição estaria abarcada pela imunidade prevista no art. 149, § 2º da Constituição Federal.

O acórdão recorrido rejeitou as alegações apresentadas pela Recorrente em sua impugnação, mantendo os lançamentos nas duas situações.

Exposta a controvérsia, entendo que o acórdão recorrido merece parcial reforma.

No julgamento do RE nº 759.244, o STF, em sede de repercussão geral, fixou a Tese nº 674 nos seguintes termos: “a norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária”. O trânsito em julgado desse RE ocorreu em 09/09/2020. Desse modo, em obediência ao art. 98, II, “b” do RICARF, é imperioso o acatamento da mencionada tese repetitiva e **dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento da cota patronal e do RAT as receitas oriundas de exportações indiretas**.

**Em relação ao lançamento de terceiros, contudo, tanto as receitas oriundas de exportações indiretas, como as oriundas de exportações diretas devem ser mantidas**, eis que a norma imunizante é restrita às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico. A contribuição ao SENAR, por outro lado, configura-se como uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Este vem sendo o posicionamento adotado por esta turma julgadora, em consonância com a jurisprudência da CSRF, ilustrada pelos seguintes acórdãos:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013 CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR, INCLUSIVE VIA TRADING. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE. A imunidade prevista no §2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e as destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros trading's, não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

(Acórdão: 9202-009.529, 2<sup>a</sup>Turma da CSRF, Seção de 25/05/2021)

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/2006 a 31/08/2009 CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA. A contribuição ao SENAR, destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas; formação profissional e promoção social do trabalhador rural; inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua

essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

(Acórdão: 9202-006.510, 2<sup>a</sup>Turma da CSRF, Seção de 26/02/2018)

Não se desconhece que durante o julgamento do Tema 801 da Repercussão Geral (RE 816.830), em que se firmou a tese de que “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” discutiu-se a natureza de tal contribuição, não se chegando a uma conclusão.

O recurso extraordinário em questão foi relatado pelo Ministro Dias Toffoli, que, em seu voto abriu um tópico específico para avaliar qual seria a natureza jurídica da contribuição destinada ao SENAR. A conclusão a que o voto chegou foi a de que ela é uma contribuição social geral e não uma contribuição de interesse de categoria econômica. Transcrevem-se, abaixo, os principais trechos do voto em questão a este respeito:

Como se vê, assim como na doutrina, o assunto concernente à natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAI e ao SENAC – cujos moldes, reitero, se aplicam ao SENAR, isso é, se contribuição social geral ou se contribuição corporativa – é controverso na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Embora eu reconheça que a contribuição ao SENAR tenha pontos de conexão com os interesses da categoria econômica respectiva e com a seguridade social, em especial com a assistência social, o que poderia ensejar sua classificação como uma contribuição *sui generis*, entendo que suas características estão intrinsecamente voltadas para uma contribuição social geral.

Em primeiro lugar, como consignei alhures, o traço característico das contribuições é, em regra, sua finalidade ou a destinação do produto de sua arrecadação. Perceba-se que o fato de determinada contribuição ser custeada por certo grupo de contribuintes (referibilidade) não se confunde com a finalidade dessa contribuição ou com a destinação do produto de sua arrecadação.

Nessa toada, o simples fato de uma contribuição destinada a entidade do Sistema S ser paga por contribuintes que integram determinada categoria econômica não a transforma, automaticamente, em contribuição corporativa (ou melhor, em contribuições do interesse de categorias econômicas).

Ainda nesse contexto, observe-se que o fato de as atividades realizadas pelo SENAR estarem direcionadas, em boa medida, aos trabalhadores rurais e, nesse sentido, impactarem a categoria dos empregadores rurais não transforma a contribuição em discussão em contribuição do interesse de categoria econômica. Nesse sentido, a relação entre esse tributo e seus efeitos na categoria econômica é apenas reflexa, diferente do que ocorre, por exemplo, com a antiga contribuição (compulsória) sindical patronal. Note-se que a relação entre essa antiga tributação e o interesse da categoria econômica era inequivocamente direta.

Afinal, ela era destinada ao sistema sindical dos empregadores, o qual atua no interesse dos empregadores.

Em outras palavras, a finalidade primordial da contribuição ao SENAR não é proteger o interesse da categoria dos empregadores rurais, mas sim conferir recursos especificamente para o ensino profissional e o serviço social direcionados aos trabalhadores rurais.

Vale esclarecer, ainda, que a contribuição ao SENAR não se classifica como contribuição do interesse de categoria profissional. Os tributos que se enquadram nessa classificação são as contribuições destinadas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e as antigas contribuições compulsórias destinadas ao sistema sindical dos empregados.

Em segundo lugar, cumpre realçar que as contribuições sociais consistem em instrumentos por meio dos quais a União atua na área social. [...] Já se viu que as entidades destinatárias das contribuições ao SENAI, ao SENAC e ao SENAR têm como um dos objetivos prestar o ensino da formação profissional em suas respectivas áreas de atuação.

É sabido que a qualificação para o trabalho consiste numa esfera da educação, a qual está inserida no contexto da Ordem Social. A esse respeito, vide o art. 205 da Constituição Federal:

[...]

Corroborando a compreensão, registre-se que o Supremo Tribunal Federal já assentou que a contribuição do salário-educação (art. 212, § 5º), destinado à educação básica pública, é contribuição social geral. Vai nesse sentido o RE nº 272.872, red. do ac. Min. Nelson Jobim, DJ de 10/10/03.

Outrossim, é importante destacar a outra área de atuação do SENAR, isso é, o serviço social, o qual existe, de maneira análoga, no SESI e no SESC. Vale ressaltar que o serviço social, em termos gerais, permite ações corretivas, preventivas ou promocionais.

Tenho, para mim, que os serviços sociais prestados pelo SESI, SESC e SENAR também muito se conectam com as matérias tratadas na Ordem Social, como a assistência aos mais necessitados, à família, à saúde, à educação, à cultura etc.

[...]

Em relação ao SENAR, a lei que o criou previu ter ele o objetivo de organizar, administrar e executar, em todo o território nacional, a promoção social do trabalhador rural, além do ensino da formação profissional rural (assunto sobre o qual já comentamos acima).

[...]

Seguem alguns exemplos de áreas de atividade e atividades relacionadas à promoção social: 1) saúde: saúde reprodutiva; saúde na infância e na

adolescência; saúde na terceira idade; saúde e alimentação; prevenção de acidentes; doenças infectoparasitárias do ser humano; saúde bucal e saneamento básico no meio rural; 2) alimentação e nutrição: noções básicas de nutrição e alimentação; higiene, conservação e armazenamento de alimentos; alimentação materno-infantil; planejamento de cardápios com aproveitamento de alimentos; produção artesanal de alimentos; produção artesanal de produtos de higiene e limpeza etc; 3) artesanato: tecelagem; artefatos em couro e pele; artesanato em madeira etc; 4) cultura, esporte e lazer; 5) educação: alfabetização de jovens e adultos; educação ambiental; educação para o trabalho; educação para o consumo; educação para a inclusão; 6) organização comunitária: associativismo; cooperativismo; administração de empreendimentos comunitários; 7) apoio às comunidades rurais: serviços comunitários.

Em suma, considero estar a finalidade da contribuição ao SENAR abrangida pela Ordem Social da Constituição Federal, sendo tal tributo uma contribuição social geral.

Vê-se, assim, que, para o relator, a contribuição ao SENAR seria uma contribuição social geral pois a atuação do SENAR beneficiaria toda a sociedade e não apenas o setor rural, o qual seria beneficiado apenas reflexamente. Contudo, nos votos apresentados pelos ministros Ministro Gilmar Mendes, Alexandre de Moraes e Edson Fachin, a despeito de acompanharem o voto do relator quanto às suas conclusões, classificou-se a contribuição ao SENAR como uma contribuição corporativa/de interesse de categoria profissional.

A despeito dessas discordâncias, a ementa originalmente publicada conjuntamente com o acórdão foi assim redigida:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Contribuição ao SENAR. Sistema S. Artigo 240 da CF. Alcance. Natureza jurídica de contribuição social geral. Artigo 149 da CF. Contribuinte empregador rural pessoa física. Base de cálculo. Substituição. Receita bruta da comercialização da produção. Artigo 2º da Lei nº 8.540/91, art. 6º da Lei nº 9.528/97 e art. 3º da Lei nº 10.256/01. Constitucionalidade. Critérios da finalidade e da referibilidade atendidos. 1. A contribuição ao SENAR, embora tenha pontos de conexão com os interesses da categoria econômica respectiva e com a seguridade social, em especial com a assistência social, está intrinsecamente voltada para uma contribuição social geral. Precedente: RE nº 138.284/CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 28/8/92. 2. O art. 240 da Constituição Federal não implica proibição de mudança das regras matriz das tributas destinados às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Preservada a destinação (Sistema S), fica plenamente atendido um dos aspectos do peculiar critério de controle de constitucionalidade dessas contribuições, que é a pertinência entre o destino efetivo do produto arrecadado e a finalidade da tributação. 3. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 801: “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". 4. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento.

(RE 816830, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 17-12-2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 20-04-2023 PUBLIC 24-04-2023)

Em razão da oposição de embargos de declaração, contudo, a questão atinente à natureza jurídica da contribuição ao SENAR foi considerada *obter dictum* pela corte, com a consequente reformulação da ementa, nos seguintes termos:

EMENTA Embargos de declaração em recurso extraordinário. Parcial acolhimento. Exclusão de item da ementa do acórdão embargado. 1. Consistiram em *obiter dictum*, não possuindo caráter vinculante, as considerações lançadas sobre a natureza jurídica da contribuição ao SENAR (e as consequências disso quanto à imunidade referida no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal) quando do julgamento do mérito. 2. Embargos de declaração parcialmente acolhidos para que a ementa do acórdão embargado passe a ter a seguinte redação: "Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Contribuição ao SENAR. Sistema S. Artigo 240 da CF. Alcance. Contribuinte empregador rural pessoa física. Base de cálculo. Substituição. Receita bruta da comercialização da produção. Artigo 2º da Lei nº 8.540/91, art. 6º da Lei nº 9.528/97 e art. 3º da Lei nº 10.256/01. Constitucionalidade. Critérios da finalidade e da referibilidade atendidos. 1. O art. 240 da Constituição Federal não implica proibição de mudança das regras matriz das tributos destinados às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Preservada a destinação (Sistema S), fica plenamente atendido um dos aspectos do peculiar critério de controle de constitucionalidade dessas contribuições, que é a pertinência entre o destino efetivo do produto arrecadado e a finalidade da tributação. 2. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 801: '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'. 3. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento".

(RE 816830 ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 12-09-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 09-10-2023 PUBLIC 10-10-2023)

Em que pesem as críticas acadêmicas<sup>2</sup>, sob o ponto de vista da teoria dos precedentes, quanto à possibilidade de o próprio tribunal prolator do acórdão definir o que é *ratio decidendi* e o que é *obter dicta*, o fato é que o STF, expressamente, afastou o caráter vinculante

<sup>2</sup> Neste sentido: GERALDI, Guilherme Paes de Barros. Fundamentos para adoção do *stare decisis* em matéria tributária. 2023. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023, p. 83-87. Disponível em <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/32626>.

das considerações constantes do acórdão a respeito da natureza da contribuição destinada ao SENAR. A controvérsia, portanto, permanece em aberto.

Nas turmas do STF, a questão também se mantém controvertida.

A título de exemplo, ao julgar, em 22/02/2023, especificamente o tema da imunidade das receitas de exportação à contribuição ao SENAR, a 1<sup>a</sup> Turma decidiu, nos autos do RE nº 1.363.005, por maioria, vencido o Min. Dias Toffoli, que tais receitas não seriam imunes, em razão da natureza corporativa da contribuição.<sup>3</sup> Todavia, a mesma primeira turma, em 25/04/2023, julgou a mesma questão nos autos do ARE nº 1.369.122 e, por unanimidade, decidiu que as receitas de exportação seriam imunes à contribuição ao SENAR, eis que sua natureza seria de contribuição social geral.<sup>4</sup>

Apesar de longa, a descrição do atual panorama da discussão atinente à natureza da contribuição ao SENAR no âmbito do STF é essencial para evidenciar que: (i) inexiste decisão vinculante sobre o assunto oriunda daquela corte superior; (ii) o tema ainda é controvertido, havendo membros daquele colegiado que consideraram-na como contribuição social geral e outros que consideraram-na contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica; e (iii) que os entendimentos divergentes giram em torno de um questionamento principal: se a atuação do SENAR beneficia apenas o setor rural ou a toda a sociedade.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> "EMENTA: AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. TRADING COMPANIES. CPMF. SENAR. IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 149, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO. PRECEDENTES. MANDADO DE SEGURANÇA. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 85, § 11, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MANIFESTO INTUITO PROTELATÓRIO. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO, COM IMPOSIÇÃO DE MULTA DE 5% (CINCO POR CENTO) DO VALOR ATUALIZADO DA CAUSA, NOS TERMOS DO ARTIGO 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, CASO SEJA UNÂNIME A VOTAÇÃO." (RE 1363005 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 22-02-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 10-03-2023 PUBLIC 13-03-2023)

<sup>4</sup> Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. FINALIDADE ABRANGIDA PELA ORDEM SOCIAL. DESTINAÇÃO AO CUSTEIO DE AÇÕES E SERVIÇOS PERTINENTES AO TÍTULO VIII DA CF/1988. NATUREZA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL GERAL. INCIDÊNCIA QUE NÃO DEVE RECAIR SOBRE AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. 1. A instituição da contribuição ao SENAR se destina ao custeio das suas atividades de "organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural". Dessa forma, a finalidade primordial da contribuição não consiste em proteger o interesse da categoria dos empregadores rurais, mas sim em conferir recursos especificamente para o ensino profissional e o serviço social direcionados aos trabalhadores rurais, com vistas ao atendimento dos objetivos do art. 203, III, da Constituição Federal. 2. A contribuição ao SENAR deve ser enquadrada entre as contribuições sociais gerais, vez que instituída com a finalidade de custear ações e serviços pertinentes ao Título VIII da CF/1988 ("Da Ordem Social"). 3. Como consequência, por ser uma contribuição social geral, a referida incidência não deve recair sobre as receitas decorrentes de exportação, sob pena de violação direta ao art. 149, § 2º, I, da Constituição. 4. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não é cabível, na hipótese, condenação em honorários advocatícios (art. 25, Lei nº 12.016/2009 e Súmula 512/STF). 5. Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 1369122 AgR-segundo, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 25-04-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 02-05-2023 PUBLIC 03-05-2023)

<sup>5</sup> Os trechos seguintes trechos, do Acórdão 9202-009.529, evidenciam tal entendimento: "Extrai-se, assim, que a contribuição ao SENAR, sendo esta desenvolvida para o atendimento de interesses de um grupo de pessoas (formação profissional e promoção social do trabalhador rural), inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica. [...] No que tange à distinção entre as

Em relação a este último ponto, convém destacar que para os defensores da tese de que a contribuição é uma contribuição social geral, a atuação do SENAR não beneficia apenas a categoria dos empregadores rurais, mas a toda a sociedade. O benefício setorial seria, assim, meramente reflexo. Cumpre destacar que tal entendimento é diametralmente oposto ao definido pelos mencionados acórdãos da CSRF, que consideraram que a atuação do SENAR beneficiaria, de forma preponderante, o setor rural e apenas reflexamente, outros setores da sociedade.

Entendo que o critério para definir a natureza da contribuição há de ser o da finalidade, pois, caso contrário, todas as contribuições setoriais acabariam tornando-se contribuições sociais gerais, já que, em regra, o desenvolvimento setorial acaba, reflexamente, beneficiando toda a sociedade. Há de se observar, assim, para fins de classificação, qual a finalidade para qual a contribuição foi criada e não os reflexos dela.

No caso específico do SENAR, dispõe o art. 1º da Lei 8.315/1991, que criou este serviço social autônomo:

Art. 1º É criado o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

§ 1º. Os programas de formação profissional rural do Senar poderão ofertar vagas aos usuários do Sistema Nacional de Atendimento Socioeducativo (Sinase) nas condições a serem dispostas em instrumentos de cooperação celebrados entre os operadores do Senar e os gestores dos Sistemas de Atendimento Socioeducativo locais. (Incluído pela Lei nº 12.594, de 2012) (Vide) (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.840, de 2019)§ 2º Os programas de formação profissional rural do Senar poderão ofertar vagas aos usuários do Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas - SISNAD nas condições a serem dispostas em instrumentos de cooperação celebrados entre os operadores do Senar e os gestores responsáveis pela prevenção do uso indevido, atenção e reinserção social de usuários e dependentes de drogas. (Incluído pela Lei nº 13.840, de 2019)

---

contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições sociais, entendo que estas contribuições também possuem maior abrangência, ao se destinarem ao financiamento social (bemestar e justiça social), de um modo geral, e não voltado ao interesse de determinadas categorias. Além disso, outra distinção salutar reside no fato de que os recursos o produto das contribuições sociais gerais que ingressam aos cofres públicos decorrentes da sua arrecadação mantém o caráter público e serão aplicados conforme sua vinculação (as verbas arrecadadas são mantidas em poder do Estado para sua aplicação finalística), enquanto os produtos das contribuições que ingressam aos cofres do SENAR perdem o caráter de recurso público, como já decidiu o STF (AG .REG. NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA 1.953). Feitas essas colocações, entendo que; embora reflexamente as contribuições ao SENAR beneficiem a sociedade, no âmbito da educação e assistência aos trabalhadores rurais, bem como causem efeitos na economia, tendo em vista que a educação é pilar relevante no desenvolvimento de um país; em sua essência jurídica tal contribuição se presta, precipuamente, a atender uma categoria econômica específica, qual seja a dos trabalhadores rurais.”

Vê-se, assim, que o SENAR tem como finalidade promover a formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural. Ou seja, os cursos de formação promovidos pelo SENAR têm como público-alvo os profissionais do setor rural. Da mesma forma, os programas sociais do SENAR também têm como público-alvo os trabalhadores rurais. O serviço social em questão não se destina, assim, a todo e qualquer trabalhador, mas apenas ao trabalhador rural.

Dessa forma, ainda que os programas mantidos pelo SENAR se relacionem à Ordem Social, em especial, com a Educação e com a Cultura, entendo que tal relação é meramente reflexa.

Diante do exposto, entendo correta a orientação jurisprudencial atualmente firmada no âmbito da CSRF deste Conselho, no sentido de que a contribuição ao SENAR se classifica como uma contribuição de interesse de categoria econômica e, portanto, as receitas de exportação não são imunes a ela.

Assim, as receitas de exportações indiretas devem ser excluídas apenas do lançamento relativo à cota patronal e ao RAT, mas mantidas no lançamento da contribuição ao SENAR.

### **3.3. Receitas de venda de energia elétrica**

Conforme consta do relatório fiscal (fls. 29/30), a Recorrente não informou em suas GFIP/SEFIP as receitas oriundas da venda de energia elétrica por ela produzida.

Em sua impugnação, a Recorrente alegou que apesar da precariedade do relatório fiscal, da análise de seu Anexo I (fls. 36/307), foi possível identificar 5 NFes, elencadas na tabela de fl. 358 (NFes nº<sup>s</sup> 58, 60, 63, 66 e 91.648), que teriam dado origem ao lançamento em questão. Partindo dessa premissa, a Recorrente defendeu: (i) que as NFes nº<sup>s</sup> 58, 60, 63, 66 corresponderiam à prestação de serviços e não à comercialização da produção rural, que, assim, não corresponderiam a fatos geradores das contribuições previdenciárias da agroindústria; e (ii) que a NF nº 91.648 corresponderia a receita de comercialização de energia elétrica devidamente oferecida à tributação ao tempo e modo corretos. Subsidiariamente, defendeu a Recorrente que a comercialização de energia elétrica não seria fato gerador das contribuições previdenciárias da agroindústria.

O acórdão recorrido refutou as alegações da Recorrente, afirmando que a comercialização de energia elétrica não caracteriza serviço, mas venda de mercadoria, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 500/2017; que a Recorrente não teria se desincumbido do ônus de comprovar que as NFes nº<sup>s</sup> 58, 60, 63, 66 corresponderiam à prestação de serviços; nem que a NF nº 91.648 corresponderia a receita de comercialização de energia elétrica devidamente oferecida à tributação ao tempo e modo corretos. *In verbis:*

Assevera a Impugnante que “é indevida a inclusão dos valores relativos às notas fiscais nº 58, 60, 63 e 66 na base de cálculo das contribuições, uma vez que correspondentes a operações de prestação de serviços”. Para demonstrar que se trata de prestação de serviço a Interessada alega que o “padrão de numeração,

que não se identifica com o das NFe de venda de mercadoria” e “pela inexistência de chave de acesso ao portal da nota fiscal eletrônica”, no entanto, apresenta, na Impugnação, item 101, como prova a imagem da nota fiscal nº 10, que não prova as imagens das notas fiscais 58, 60, 63 e 66, fl. 359, certamente que a imagem dessas notas fiscais diriam mais sobre elas do que a imagem de uma nota fiscal diferente. Para comprovar a prestação de serviços precisa das notas fiscais e de informações complementares para demonstrar de que serviço efetivamente se está falando, pois conforme objeto da Solução de Consulta Cosit nº 500, de 16 de outubro de 2017, não deve ser caracterizada como prestação de serviço a atividade de geração de energia elétrica.

A Interessada afirma - no item 104 de sua Impugnação - que a nota fiscal 91.648 de 31/12/2017, no valor de R\$ 4.637.025,00, já foi declarada e compõe o total da GFIP. Ocorre que os valores declarados não são litigiosos, pois, como é cediço, a declaração constitui o crédito tributário – Súmula 436 do STJ. Para esta competência, a divergência, na base de cálculo, é de R\$ 3.071.557,38 – fl. 320, não ficou comprovado que seria a nota fiscal citada - em valor bem superior a base de cálculo - a justificativa da diferença apurada. Sobre a base de cálculo de 3.071.557,38 incidiram as alíquotas para apuração das contribuições previdenciárias, GILRAT e SENAR, conforme Autos de Infração para esta competência. Na sequência desse tópico a Impugnante alega que a venda de energia sequer corresponde ao fato gerador das contribuições, este debate já foi estabelecido ao norte.

No recurso voluntário, a recorrente repetiu a alegação de que a venda de energia elétrica não representaria receita bruta decorrente da produção rural, motivo pelo qual teria sido correto o não oferecimento à tributação da receita oriunda das NFe's nºs 58, 60, 63, 66; e que a receita oriunda da NF nº 91.648 já teria sido devidamente oferecida à tributação, ao tempo e modo corretos, apresentando, de maneira mais precisa que a feita na impugnação, quais seriam os elementos de prova que comprovariam esta segunda alegação.

Pois bem.

De início, deve ser considerada improcedente a alegação de que a receita da comercialização de energia elétrica não seria fato gerador das contribuições previdenciárias da agroindústria em razão de tal atividade ser uma prestação de serviço e não uma operação de circulação de mercadoria. Como bem observado pela Solução de Consulta COSIT nº 500/2017, o ordenamento jurídico brasileiro considera a energia elétrica um bem móvel, de modo que sua circulação representa uma obrigação de dar e não de fazer. São evidência desse tratamento jurídico o art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88, os arts. 2º, § 1º, III; 3º, III, 32-A; entre outros, da Lei Complementar 87/96; e o art. 83, I do Código Civil.

Desse modo, considerando que a própria Recorrente admite que “em relação às NFe's nº 58, 60, 63 e 66, a Recorrente identificou que tais notas fiscais se referem efetivamente à

venda de energia elétrica” (fl. 18.708)<sup>6</sup> e que sua única alegação em relação a elas é que a venda de energia elétrica poderia ser classificada como um serviço e não como circulação de mercadoria, conclui-se que agiu corretamente a fiscalização ao considerar as receitas oriundas de ditas notas fiscais como integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias da agroindústria.

Já em relação à receita oriunda da NF nº 91.648 que, segundo a Recorrente, já teria sido oferecida à tributação no tempo e modo correto, entendo que a questão merece análise mais aprofundada.

A respeito do tema, aponta-se, inicialmente, aparente contradição na alegação da Recorrente. No parágrafo 116 do recurso voluntário (fl. 18.708), afirma a Recorrente que:

116. Em relação à NFe n° 91.648, a despeito de a autoridade julgadora de 1<sup>a</sup> instância ter se manifestado no sentido de que não ficou comprovado que seria a nota fiscal citada em valor bem superior a base de cálculo a justificativa da diferença apurada [sic], a Recorrente registra que a inclusão dessa nota fiscal na base de cálculo das contribuições previdenciárias ora exigidas foi efetuada pela própria fiscalização, conforme se verifica do Anexo I dos autos de infração em discussão (fls. 294)

Ora, se a inclusão dessa nota fiscal na base de cálculo das contribuições previdenciárias ora exigidas foi efetuada pela própria fiscalização (no momento do lançamento), infere-se que ela não teria sido incluída na referida base de cálculo pela Recorrente.

De todo modo, ao se analisar o Anexo I do Relatório Fiscal, verifica-se que ele apresenta comparativo entre o relatório da comercialização da produção rural da Recorrente, apresentado em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal (documento não paginável anexo ao Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável de fl. 18.495) [vide colunas “RESPOSTA DO CONTRIBUINTE VALOR DA N.F.”] e as notas-fiscais identificadas pela fiscalização no SPED [vide colunas “E-NOTAS FISCAIS (SPED – NF-e)’’]. Desse comparativo, verifica-se que a receita oriunda da NF nº 94.648 (R\$ 4.637.025,00) não foi considerada pela Recorrente como receita da atividade rural. Esta nota, de fato, foi incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias da agroindústria como receita de venda de energia elétrica para distribuição ou comercialização (CFOP 6251) pela fiscalização (vide fl. 294).

Com efeito, ao se analisar o Anexo II (fl. 309), verifica-se que a receita declarada em GFIP pela Recorrente na competência 12/2017 foi de R\$ 87.577.565,24. E ao se analisar os Anexos III e IV (fls. 320/321), verifica-se que para a mesma competência, a fiscalização aferiu que a receita da atividade rural foi de R\$ 90.649.122,62, implicando numa diferença de R\$ 3.071.554,38 entre o apurado e o declarado.

<sup>6</sup> “115. Em relação às NFe n° 58, 60, 63 e 66, a Recorrente identificou que tais notas fiscais se referem efetivamente à venda de energia elétrica. Considerando que a venda de energia elétrica não representa receita bruta decorrente da comercialização da produção rural, as NF acima indicadas não correspondem ao fato gerador das contribuições em exigência.” (fl. 18.708)

No recurso voluntário (fls. 18.709/18.712), a Recorrente insiste que a receita oriunda da nº 94.648 (R\$ 4.637.025,00) já havia sido oferecida à tributação, eis que na composição dos R\$ 87.577.565,24 declarados na GFIP de 12/2017, já constavam os R\$ 24.751.193,54 correspondentes à soma dos CFOPs 5251 e 6251, constantes do Anexo I do Relatório Fiscal, conforme comprovariam as memórias de cálculo constantes das fls. 2.519/2.520. Contudo, as memórias de cálculo em questão estão ilegíveis.

Diante deste cenário, considerando, em especial, que a receita oriunda da nº 94.648 (R\$ 4.637.025,00) não consta do relatório da composição da receita do período fiscalizado, apresentado à fiscalização em atendimento ao TIPF e que as memórias de cálculo constantes das fls. 2.509/2.520, apresentadas pela Recorrente com a impugnação, estão ilegíveis, entendo que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de provar sua alegação, devendo dita nota fiscal ser mantida no lançamento.

### **3.4. Excessos na apuração da base de cálculo**

Na impugnação, a Recorrente alegou a existência de uma série de valores indevidamente incluídos na base de cálculo dos autos de infração. Os valores em questão diriam respeito a: (i) notas fiscais de simples remessa em “operações triangulares”; (ii) à Nota Fiscal nº 61.203, que representaria receita já oferecida à tributação anteriormente; e (iii) notas fiscais relativas a operações não realizadas.

O acórdão recorrido considerou procedentes as alegações da Recorrente, nos termos transcritos abaixo:

[...]

No item 113 da Impugnação é apresentada uma tabela com a nota fiscal mãe, nº 63.195, no valor de R\$ 373.942,40 e um conjunto de notas de remessa que totalizam igual valor. Assim, devem ser excluídas do lançamento tributário essas notas filhas relacionadas com a nota fiscal nº 63.195. Para a competência 06/2015 o anexo III apresenta uma base de cálculo R\$ 6.800.401,28 com cálculo mais detalhado no Anexo IV. Ao retirar os valores constantes nas notas filhas - de R\$ 373.942,40 - a nova base de cálculo para esta competência é de R\$ 6.426.458,88 aplicando às alíquotas/compensações, nos moldes no Anexo IV, tem-se para esta competência a desoneração do valor lançado de Contribuição Previdenciária, R\$ 1.286,79, e a redução parcial da Contribuição GILRAT de R\$ 6.800,40 para R\$ 6.426,46, com uma desoneração de R\$ 373,94 e Contribuição para o SENAR de R\$ 17.001,00 para R\$ 16.066,15 com desoneração de R\$ 934,85.

Sustenta a Impugnante que foi considerada omitida da base de cálculo das contribuições parte da receita decorrente da NFe 61.023. Ocorre que em atendimento ao TIF nº 3 ficou demonstrado que esta receita foi oferecida à tributação. A despeito disso foi acrescentada à base de cálculo uma diferença indevida de R\$ 3.330,42. Ao pesquisar a resposta do contribuinte durante a ação fiscal, fl. 18.495, constata-se que o contribuinte informou o valor total da NFe

61.023 em duas linhas e apenas uma foi considerada pelo Setor Fiscal, portanto, sobre esta base de cálculo devem ser excluídas: a Contribuição Previdenciária no valor de R\$ 83,26; Gilrat, R\$ 3,33; e SENAR de R\$ 8,33.

Assevera a Interessada que na base de cálculo das contribuições lançadas têm valores relativos a operações não realizadas, conforme item 124 da Impugnação. Nas notas fiscais citadas na Impugnação há indicações de operações não realizadas, em razão disso devem ser excluídas das bases de cálculos se constatado lançamento para as referidas competências, conformes anexos aos lançamentos e Autos de Infração. As exonerações realizadas neste julgamento estão contidas nas tabelas constantes no final deste voto.

Por oportuno, observa-se que em alguns momentos na Impugnação a Interessada cita determinada nota fiscal como exemplo de prova de seus argumentos. Essas notas fiscais citadas foram analisadas, algumas mantidas na base de cálculo por insuficiência de comprovação e outras exoneradas. No entanto, denominar uma prova de exemplo não tem o condão de suscitar uma nova fiscalização por parte da autoridade julgadora, é preciso observar o iter processual. A autoridade lançadora não se confunde com a julgadora. Na análise das preliminares não restou configurado cerceamento ao direito de defesa da Impugnante, é tanto que ela carreia aos autos provas suficientes para reduzir o valor dos lançamentos tributários, se a amostragem tivesse um tamanho maior do que as notas relacionadas na Impugnação, deveria ter realizado um esforço probatório mais robusto, ainda mais no âmbito do contencioso administrativo fiscal, onde as provas são produzidas para afetar a livre convicção motivada dos julgadores - art. 29 do Decreto 70.235/72: "Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção".

Salienta-se que eventual apresentação de prova posterior à Impugnação deve obedecer a certas condições normativas, caso contrário pode ficar caracterizada a preclusão, já que o Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, prevê a concentração dos atos probatórios em momentos processuais próprios, conforme se depreende do exame do inciso III do art. 16 da Norma Geral do Processo Administrativo Fiscal:

No recurso voluntário, a Recorrente alega que, no caso das notas fiscais de remessa nas operações triangulares, a NFe nº 63.195 e as notas de remessa a ela atreladas seriam apenas um exemplo da situação dado na impugnação. Desse modo, haveria mais notas fiscais de simples remessa que também deveriam ser excluídas do lançamento. A Recorrente não recorreu em relação à solução dada ao acórdão para as outras duas questões subsidiárias.

Pois bem.

Ao analisar a impugnação da Recorrente, entendo que a indicação da NFe nº 63.195 e das notas de remessa a ela atreladas foi, de fato, apenas um exemplo da situação dado pela ora Recorrente. A Recorrente consignou expressamente, na peça impugnatória, que as demais notas de simples remessa e as notas de venda a elas atreladas constavam dos documentos 08 e 09 da

impugnação, que, a meu ver, deixaram de ser analisadas pelo colegiado *a quo*. A transcrição dos trechos abaixo da impugnação ajuda a evidenciar a situação:

112. O exposto é corroborado pelo fato de que não há a indicação de tributo a pagar nas notas fiscais filhas (doc. 08), bem como é feita a anotação de se tratar de nota de remessa. É o que se verifica a título exemplificativo da NFe n° 63206, que é vinculada à NFe mãe n°63.195:

[...]

113. O afirmado pode ser verificado pelo confronto das notas fiscais mãe e filhas que, levando em consideração os valores totais de R\$373.942,40, revelam se tratar da mesma operação (doc. 09). Veja-se:

[...]

114. A d. fiscalização, entretanto, majorou indevidamente a base de cálculo do tributo em exigência ao considerar em sua operação tanto (i) as notas fiscais de venda como(ii) as notas fiscais de remessa, as quais, como demonstrados, correspondem à mesma operação.

115. Isso porque, como se verifica do "Anexo 1" do auto de infração, foram contabilizadas para a composição da base de cálculo do tributo autuado tanto as notas fiscais mães como filha, como se vê, a título de exemplo, das notas n° 63.195 (mãe) e 63.206 (filha):

116. Além disso, a Impugnante esclarece que as notas fiscais filhas foram devidamente emitidas com os CFOPS correspondentes à remessa de mercadoria, tais como o CFOP "7949 - OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO".

117. Diante do exposto, é evidente a necessidade de cancelamento das autuações impugnadas, ou ao menos a sua redução, na medida em que as receitas decorrentes da mesma operação de comercialização foram consideradas duas vezes na apuração da base de cálculo das contribuições.

Entendo, assim, que a prova produzida pela Recorrente em relação à sua alegação de que a autoridade lançadora teria indevidamente incluído no lançamento valores oriundos de notas fiscais que lastrearam operações de simples remessa atreladas a vendas feitas anteriormente não se limitou aos exemplos trazidos no corpo da impugnação. Na realidade, tal prova constaria dos documentos 08 e 09 da impugnação, que não foram analisados pelo acórdão recorrido.

Com efeito, apesar de a Recorrente não identificar, no acervo probatório juntado, quais seriam os documentos 08 e 09, aparentemente, o “doc. 08” é composto pelas notas fiscais de fls. 2.577/18.244 e o “doc. 09” é composto pela planilha de fls. 18.245/18.247. No recurso (fl. 18.716), a Recorrente confirma que o “doc. 09” corresponde à planilha de fls. 18.245/18.247 e, alegadamente, a reapresenta como “doc. 04” do recurso voluntário. Contudo, ao se analisar o “doc. 04” do recurso (fls. 18.744/18.883), verifica-se não se tratar da mesma planilha constante do

“doc. 09” da impugnação (fls. 18.245/18.247). Nesta, a Recorrente apenas elencou as notas de venda (“notas-mãe”) e indicou o valor que corresponderia às notas fiscais de simples remessa (“notas-filha”) a elas alegadamente atreladas. Não houve, assim, na planilha apresentada com a impugnação, trabalho probatório a evidenciar a origem destes valores, mediante a indicação da correlação exata entre “notas-mãe” e “notas-filha”. Tal correlação foi feita apenas pela planilha de fls. 18.744/18.883, apresentada anexa ao recurso voluntário.

Apesar dessa situação fática, entendo que a planilha de fls. 18.744/18.883, apresentada anexa ao recurso voluntário, não deve ser considerada como prova nova apresentada extemporaneamente. Isso porque ela apenas expandiu os dados constantes da planilha fls. 18.245/18.247, evidenciando a origem dos valores lá indicados como relativos às notas de simples remessa ou “notas-filha”. Ou seja, a planilha de fls. 18.744/18.883 apenas traz, de forma analítica, os dados constantes de forma sintética na planilha de fls. 18.245/18.247. Todas as notas fiscais que a Recorrente alega representarem simples remessas já se encontravam anexadas aos autos desde a impugnação.

Pois bem, admitida a avaliação das provas, ao se confrontar, de modo amostral, os dados da planilha de fls. 18.744/18.883 com as notas fiscais de fls. 2.577/18.244, verifica-se que as notas fiscais de simples remessa elencadas pela Recorrente na referida planilha coincidem em datas e valores com os dados constantes da planilha e, em suas informações complementares, há referência às respectivas notas de venda. Desse modo, entendo que, realmente, as notas fiscais de simples remessa não representam receita da Recorrente.

A análise da planilha de fls. 18.744/18.883 revela que todas as notas de venda elencadas pela Recorrente foram emitidas com CFOP 7101 – “venda de produção do estabelecimento” e as notas de simples remessa foram emitidas com CFOP 7949 – “outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”. Contudo, não são todas as notas fiscais com CFOP 7949 que devem ser excluídas do lançamento, mas apenas aquelas indicadas pela Recorrente na referida planilha. Isso porque o CFOP nº 7949 pode ser utilizado tanto para operações de simples remessa, como para outras operações, como se verifica da resposta 2.4 das Perguntas Frequentes constantes do site do SISCOMEX<sup>7</sup>:

2.4) Há alguma limitação de se referenciar uma nota fiscal em uma NF-e relacionada a uma operação de comércio exterior?

Sim. Apesar de uma nota fiscal poder ser referenciada por diferentes razões, em campo próprio da NF-e, inclusive por opção do seu emitente, há algumas regras validadas pelo módulo CCT do Portal Único de Comércio Exterior que devem ser observadas para a emissão de notas fiscais relacionadas a operações de comércio exterior. Os CFOP 5949 e 6949 só podem ser utilizados em notas “filhas” de simples remessa e para remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiro. Consequentemente, elas devem necessariamente referenciar uma e somente uma nota fiscal, a nota “mãe”. Assim, uma nota filha deve conter apenas CFOP

<sup>7</sup> <https://www.gov.br/siscomex/pt-br/informacoes/perguntas-frequentes/perguntas-frequentes-exportacao>

5949 ou 6949 e deve referenciar apenas uma nota. Além disso, se a nota referenciada não contiver apenas itens com CFOP do grupo 5000 ou 6000, respectivamente, cuja classificação NCM e código de produto sejam idênticos aos da nota filha, o CCT recusará a sua recepção. Com relação ao CFOP 7949, este pode se referir tanto a uma nota filha quanto a uma nota de exportação comum. Assim, ou ela deve referenciar uma e apenas uma nota fiscal e atender as regras acima, no caso de ela ser uma nota filha, ou ela não deve referenciar nenhuma outra nota fiscal, caso ela seja uma nota comum de exportação, caso contrário o CCT rejeitará a sua recepção.

Ademais, confrontando o Anexo I do relatório fiscal (fls. 26/307) com a planilha de fls. 18.744/18.883, verifica-se que nem todas as notas fiscais elencadas do Anexo I do relatório fiscal atreladas ao CFOP 7949 encontram correspondência com a planilha de fls. 18.744/18.883. É o caso das NFs nº 63.140 e 63.141.

Ante o exposto, voto por excluir do lançamento as NF de simples remessa constantes da planilha de fls. 18.744/18.883.

#### 4. Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso, REJEITO a preliminar e, no mérito, de DOU-LHE PROVIMENTO EM PARTE para: (a) excluir dos lançamentos os valores relativos às notas fiscais de simples remessa constantes da planilha de fls. 18.744/18.883; e (b) excluir as receitas de exportações indiretas dos valores lançados relativos a contribuição previdenciária sobre comercialização da produção rural (código de receita 4863) e GILRAT sobre comercialização da produção rural (código de receita 2158).

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi