



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721434/2021-82
ACÓRDÃO	2302-003.888 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LATICÍNIOS SÃO JOÃO LTDA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 28/02/2020

CONTRIBUIÇÕES PARA PREVIDÊNCIA E PARA TERCEIROS. AGROINDÚSTRIA.

A agroindústria deve recolher a Contribuição Previdenciária e para o Senar com base na receita bruta auferida com suas atividades, excetuando-se a atividade de prestação de serviços, em substituição às contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados empregados.

AGROINDÚSTRIA. DETERMINAÇÃO DA BASE-DE-CÁLCULO. RECEITA DECORRENTE DO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE DIVERSA DAS ATIVIDADES RURAIS E INDUSTRIAIS.

A receita obtida com o exercício de atividade econômica diversa das atividades rural ou industrial, como aquela decorrente da revenda de mercadorias, integra a base de cálculo da contribuição social previdenciária substitutiva (incidente sobre a receita bruta), exceto no caso das operações relativas à prestação de serviços a terceiros ILEGALIDADE.

É vedado ao fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

NULIDADE.

Somente são nulos os atos praticados por pessoa incompetente e com o cerceamento do direito de defesa.

DILIGÊNCIA - DESNECESSIDADE.

A diligência deve ser realizada quando motivada pela necessidade de verificação de dados técnicos, não se prestando para suprir provas que o impugnante deixou de apresentar à fiscalização no momento da ação fiscal ou quando de sua impugnação.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 5 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Freitas de Souza Costa, Joao Mauricio Vital (substituto[a] integral), Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado relativo às Contribuições Previdenciárias destinadas a terceiras entidades e fundos (SENAR), incidentes sobre receita bruta da comercialização da produção, devidas pela Empresa/Empregador, em substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre a “folha de salários” (art. 22, inciso I e II, da Lei nº 8.212, de 1991), haja vista tratar-se o contribuinte, nos meses de apuração de 01/2018 a 02/2020.

De acordo com o Relatório o contribuinte foi intimado para apresentar documentos, para “comprovar que efetivamente “industrializou produção própria”, no período de 01/2018 a 02/2020, para fins de verificação do atendimento, por parte da pessoa jurídica fiscalizada, das condições legais para se enquadrar como “agroindústria”, conforme definição do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991. Por outro lado, foi também intimado a comprovar que deixou

de preencher as condições legais, a contar de 03/2020 (até 12/2020), para se enquadrar como “agroindústria”.

Em resposta, o contribuinte alegou que não promoveu o recolhimento da contribuição ao SENAR no período de 01/01/2018 a 29/02/2020, tendo em vista a ausência de norma constitucional que garanta validade às contribuições substitutivas previstas no art. 22-A e § 5º da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que foram criadas antes da Emenda Constitucional 42/03.

Segundo a fiscalização, foi constatado que empresa se utilizou do código de FPAS 825 para elaboração de suas declarações mensais à Previdência Social, relativamente ao estabelecimento Matriz (GFIP, de 01/2018 a 07/2018 e e-Social, de 08/2018 a 02/2020), código esse que identifica as “Agroindústrias” enquadradas nas disposições do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Aduz que a empresa ora fiscalizada tem como atividade econômica principal a “fabricação de laticínio” (CNAE 10.52-3-00). Que no período de 01/2018 a 02/2020, o contribuinte atendeu às condições legais para se enquadrar na forma de tributação criada pela Lei nº 10.256, de 09 de julho de 2001 (que acrescentou o art. 22-A à Lei nº 8.212, de 1991), especialmente por “realizar a industrialização de produção própria” e não somente industrializar a produção adquirida de terceiros.

Após a impugnação, o Acórdão 106-024.792 – 8ª TURMA/DRJ06, julgou procedente o lançamento (efls. 2563 e sgts.), tendo sido apresentado recuso voluntário (efls. 2623) onde foi alegado em síntese:

(...)

4. De início, é importante destacar que as atividades de industrialização e comercialização são realizadas separadamente e por estabelecimentos distintos.

(...)

6. Em razão dessas atividades, a Recorrente, como já demonstrado neste processo (Doc.02 da Impugnação – fls. 607-2201), promoveu o recolhimento das contribuições previdenciárias de acordo com a natureza e preponderância das operações, em relação a cada um dos seus estabelecimentos. Desse modo, foram recolhidas (i) contribuições previdenciárias sobre a comercialização de produto rural (código 2607) e (ii) contribuições sobre a remuneração de contribuintes individuais e empregados (código 2100).

7. Contudo, em que pese os rigorosos procedimentos adotados pela Recorrente, foi lavrado contra si Auto de Infração, em decorrência do Procedimento Fiscal nº 09200100.2021.00553, o qual faz parte do processo administrativo em epígrafe.

8. O referido Auto de Infração foi lavrado sob o argumento de que a ora Recorrente estaria enquadrada no conceito de “agroindústria”, tendo em vista que promove a industrialização de produção própria.

(...)

Sustenta a nulidade do Auto de Infração diante da sua evidenciada precariedade dos que representa, inclusive, um excesso de autuação, em clara violação ao princípio da vedação ao erro da apuração da base de cálculo da contribuição prevista no artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91 –, o que implica a impossibilidade de identificação do fato tributário passível de quantificação;

Que além da demonstração da precariedade dos autos de infração pela majoração da base de cálculo, a Recorrente demonstrou que os autos de infração também devem ser reconhecidos como precários, em razão de outro erro cometido pela I. Fiscalização para quantificação do débito que entendeu ser devido.

Defende que a Lei 10.256/01 criou uma hipótese de substituição das contribuições devidas pela agroindústria originalmente sobre a folha de pagamentos (patronal e GILL-RAT) por outras contribuições calculadas sobre a receita bruta.

Que o art. 22-A, da Lei nº 8.212/91 teve o cuidado de identificar os contribuintes, as operações e as receitas submetidas a tal tributação, tudo em pleno atendimento à referibilidade e, do caput do referido dispositivo, é possível extrair todas essas informações

Sustenta que, ainda que se acatasse por hipótese as alegações da I. Fiscalização, no máximo, a Recorrente teria descumprido meras obrigações acessórias, mas nunca a obrigação tributária principal, eis que a substituição do método de apuração – da “folha de pagamentos” para a “receita bruta” não implica alteração do tributo ou contribuição ou mesmo a altera, a destinação do produto de sua arrecadação – que continua financiando a Seguridade Social.

Afirma que, contrariando os próprios limites definidos para a mensuração da base de cálculo nos termos do artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91, a I. Fiscalização considerou a totalidade das receitas auferidas pela Recorrente, não tendo restringido o cálculo às receitas decorrentes da “comercialização da produção” resultante da “industrialização de produção própria e/ou de produção adquirida de terceiros”.

Que a I. Fiscalização, incluiu na base de cálculo dessas contribuições valores que, reconhecidamente, não decorreram da “comercialização da produção”, resultante das atividades agroindustriais. Colaciona tabela.

Entende que a apuração feita pela I. Fiscalização transformou as contribuições substitutivas devidas pela agroindústria em novas contribuições incidentes sobre a receita bruta, ou seja, em um verdadeiro adicional às contribuições PIS e COFINS, motivo pelo qual fica evidenciada a precariedade da autuação fiscal, notadamente em razão da equivocada quantificação dos valores que supostamente seriam devidos.

Afirma que o art. 201-B do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 4.032/01, extrapolou sua função de regulamentar o art. 22-A da Lei nº 8.212/91 e que não pode a Administração pretender alterar a lei a pretexto de estar regulamentando-a e o ordenamento jurídico pátrio não admite que o Decreto nº 3.048/99, norma de hierarquia inferior, seja observada pela Administração em detrimento da Lei nº 8.212/91.

Afirma a inaplicabilidade do artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91 às operações em questão, e que a Recorrente demonstrou isso em sua impugnação.

Faz um breve contexto da legislação.

Entende que a Lei nº 10.256/01, desconsiderando a ausência de previsão constitucional possibilitando a substituição de contribuições, substituiu a contribuição incidente sobre a folha de salários pela contribuição incidente sobre a receita bruta infringindo o art. 195, inciso I, da CF/88, na medida em que utilizou grandeza já utilizada em outro tributo, como é o caso do PIS e da COFINS, o que caracteriza flagrante *bis in idem*.

Que se a permissão para criação de contribuições substitutivas só foi incluída na Constituição Federal após o advento da EC 42/03, qualquer contribuição substitutiva só poderia ser exigida se a lei instituidora fosse publicada após a EC 42/03, assim ao criar uma nova contribuição sobre a receita bruta, em substituição às contribuições sobre a folha de pagamento da agroindústria, fica evidenciada a falta de suporte normativo constitucional.

Cita Decisão do STF que, segundo a recorrente, em caso análogo ao dos autos, reconheceu a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS pela Lei nº 9.718/98 em período anterior ao advento da EC nº 20/98.

Defende que a Recorrente não está pleiteando nessa seara o reconhecimento da inconstitucionalidade/ilegalidade da Lei nº 10.256/2001, mas tão somente que seja afastada tal norma no caso concreto, para que seja aplicada a norma que embasa a contribuição sobre a folha de salários, a qual está em conformidade com o Ordenamento Jurídico.

Afirma que a Lei nº 10.256, que incluiu o art. 22-A na Lei nº 8.212/91, trazendo a substituição da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de pagamentos para a contribuição previdenciária da agroindústria incidente sobre a receita bruta, foi publicada em 2001, ou seja, anteriormente à edição da EC 42/03.

Que em razão da ausência de autorização constitucional para criação de nova contribuição sobre a receita/faturamento é que a Recorrente defende a impossibilidade de manutenção da exigência feita nos autos de infração ora combatidos.

Entende que deve ser reconhecida a ilegitimidade do lançamento tributário consubstanciando nos autos de infração ora combatidos, tendo em vista a violação direta também ao princípio da isonomia tributária;

Defende que a isonomia ou igualdade tributária tem matriz direta no art. 150, II, da CF e repousa como direito fundamental do cidadão no art. 5º caput e inciso I, também da CF e sua finalidade é equilibrar a tributação, não permitindo distorções, nem tampouco, tratamento diferenciado.

Advoga no sentido de que a contribuição instituída pelo art. 22-A da Lei nº 8.212/91 (com redação dada pela Lei nº 10.256/01) onera os contribuintes apenas por se caracterizarem como “agroindustriais”, o que não se pode admitir, pois, estaria violando o princípio da isonomia

tributária, na medida em que está ensejando uma tripla incidência sobre a receita bruta das empresas agroindustriais..

Que os autos de infração ora combatidos acabam por dispensar tratamento diferenciado a contribuintes que estão em idêntica situação, exercem a mesma atividade e empregam mão-de-obra com a mesma intensidade.

Entende pela inaplicabilidade do artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91 à recorrente tendo em vistas que a Lei nº 10.256/2001:

- (i) não estabeleceu um critério objetivo ou minimamente mensurável de comparação válido, eis que estabeleceu tributação mais onerosa a empresas que estão no mesmo setor da economia, brigando de igual para igual com outras indústrias,
- (ii) não atendeu o requisito da correlação entre o critério de comparação e a finalidade pretendida, eis que as contribuições sociais possuem finalidades específicas e só podem ser criadas e mensuradas de acordo com a retributividade; e
- (iii) não está alinhada com os propósitos constitucionais, tendo em vista a violação de vários princípios constitucionais, entre eles, a própria isonomia, a vedação ao confisco, a retributividade e a repartição das competências constitucionais.

“(..) a fragilidade da presente autuação, devendo-se, portanto, ser declarado como ilegítimo o lançamento tributário consubstanciado nos três autos de infração, pelos seguintes motivos:.

(i) a Lei nº 10.256/01 que substituiu a contribuição sobre a folha de salários para a contribuição sobre a receita bruta, o fez sem previsão constitucional à época de sua edição, na medida em que a permissão para criação de contribuições substitutivas (folha por faturamento/receita) somente foi conferida após o advento da EC nº 42/03;

(ii) uma alteração constitucional superveniente não seria capaz de prover fundamento de validade de lei que foi editada anteriormente. Sobre esse ponto, vale mencionar que o A. STF já manifestou entendimento de que “o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente”, de modo que uma lei criada sem fundamento na constituição da época de sua criação não poderia ser “constitucionalizada” em razão de posterior alteração do texto constitucional (RE 346.084);

(iii) em razão da edição da Lei nº 10.256/01 ter sido anteriormente à edição da EC 42/03, a cobrança da contribuição previdenciária da agroindústria sobre a receita bruta configura bis in idem, uma vez que já há a cobrança de contribuição sobre o mesmo fato gerador e mesma grandeza econômica (PIS e COFINS);

(iv) a competência para exigência das contribuições sociais está delimitada pelo artigo 195, da CF (folha de salários, lucro e receita bruta). Nesse ponto, a União só poderia exigir uma contribuição em razão de cada um desses fatos geradores. Considerando que as contribuições PIS e COFINS já incidem sobre a receita bruta (cf., autoriza o artigo 195 e 239, da CF), não se poderia substituir a contribuição sobre a folha por outra contribuição sobre a receita bruta, sem que, antes, tivesse permissão constitucional para tanto;

(v) ao cobrar em duplicidade contribuições com mesmo fato gerador e mesma base de cálculo apenas para as empresas enquadradas como agroindústria, constatase o tratamento desigual em relação às empresas que são apenas industriais, ou seja, que se enquadram em situação semelhante. Assim, há violação à isonomia tributária;

(vi) todos esses fundamentos estão sendo debatidos pelo A. STF, no âmbito da Repercussão Geral, nos autos do RE 611.601, de relatoria do Min. Dias Toffoli – processo que ainda aguarda julgamento.

Entende que deveria ser reconhecido o excesso na constituição do crédito tributário isso porque, foram incluídos na base de cálculo da contribuição em questão valores que estão fora do respectivo campo de incidência tributária, à luz do próprio artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91, quais sejam: (i) receitas auferidas por estabelecimentos da Recorrente que não têm atividade agroindustrial; (ii) valores relativos à devolução de vendas decorrentes da anulação de negócios jurídicos de compra e venda – valores que não se enquadram no conceito de receitas; e (iii) valores relativos ao ICMS incidente/destacado nas operações de saída de mercadorias.

Sustenta que a I. Fiscalização incluiu indevidamente as receitas de exportação na base de cálculo da contribuição ao SENAR; não houve a recomposição da escrita fiscal para considerar créditos da não cumulatividade e há a indevida incidência de juros sobre o valor da multa exigida no Auto de Infração.

Defende que a Fiscalização também lavrou os autos de infração com erro na quantificação do débito que entendeu ser devido, desconsiderando valores já recolhidos no momento da lavratura da autuação, caracterizando nítido excesso de constituição do crédito tributário.

Aduz que a I. Fiscalização considerou para fins de determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias previstas no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91 a totalidade das receitas auferidas pela Recorrente, independentemente de serem essas receitas derivadas da atividade agroindustrial ou não, desconsiderando a Súmula nº 351 do A. STJ, envolvendo a discussão relativa ao SAT, que assim dispõe:

SÚMULA STJ N. 351:

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ,

ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro. Referência: Lei n. 8.212/1991, art. 22, II.

Afirma também que a partir da edição da Instrução Normativa nº 1.453/2014, foi normatizado o entendimento já consolidado pela Súmula nº 351 do A. STJ, no sentido de que uma mesma pessoa jurídica pode tributar de forma diferente seus estabelecimentos, para fins de RAT/SAT, a depender da atividade econômica preponderante exercida em cada um deles.

Aduz que a Recorrente ainda demonstrou que, em caso de não acatamento dos fundamentos até aqui expostos, deveriam ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias exigidas, no mínimo, os valores referentes às devoluções de venda

Que o STF entendeu que deveria haver a incidência sobre as vendas inadimplidas, mas, na oportunidade, reforçou o entendimento de que os valores relativos às vendas canceladas deveriam sim ser excluídos da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita. Cita ementa.

Defende que o entendimento da Fiscalização, em incluir os valores relacionados às devoluções de vendas afronta o artigo 142 do CTN, que norteia o trabalho do agente fiscal no exercício da sua atividade fiscalizatória prévia ao lançamento de ofício.

Menciona que o STF, em caso análogo ao dos autos, reconheceu a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS pela Lei nº 9.718/98 em período anterior ao advento da EC nº 20/98.

Que de todos os valores que foram incluídos indevidamente na base de cálculo das contribuições em questão, bem como os que deixaram de ser deduzidos, em relação à contribuição ao SENAR, a Recorrente demonstrou, ainda, que a respectiva base de cálculo também foi majorada, na medida em que considerou os valores referentes a comercialização no mercado externo.

Que a Recorrente trouxe em sua impugnação argumentos defendendo a necessidade de recomposição de sua escrita fiscal para considerar créditos da não cumulatividade.

Informa que recentemente a Primeira Seção do A. STJ, que fixou a tese de que “Os valores de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), instituída pela Medida Provisória 540/2011, convertida na Lei 12.546/2011” (Tema nº 994), baseado no julgamento do A. STF, diante da estreita semelhança axiológica com o caso da não inclusão do ICMS nas bases de cálculo do Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”), sendo que o A. STF, no julgamento do RE nº 574.706 fixou a tese de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins” (tema nº 69).

Sustenta que a Fiscalização deveria ter considerado também a possibilidade de abatimento de créditos decorrentes da não cumulatividade, como é exigido pela própria norma de competência na qual se baseia a incidência dessas contribuições.

Defende que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa. O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Que deve haver a conversão do julgamento em diligência para que, caso não se entenda pela nulidade da autuação ou pelo cancelamento integral da cobrança, de forma subsidiária, sejam, ao menos, analisados os excessos por ela apontados, pois, o acórdão ora recorrido, ignorou por completo os documentos trazidos pela Recorrente, não tendo analisado, em nenhum momento, a vasta documentação acostada pela Recorrente.

Ao fim requer que o Recurso Voluntário seja conhecido e provido para que seja integralmente reformado o v. acórdão ora recorrido, com o cancelamento integral do crédito tributário exigido por meio dos Autos de Infração em questão ou, subsidiariamente, caso não seja acolhido o pedido principal, requer o conhecimento e processamento do presente Recurso Voluntário para que o v. acórdão recorrido seja, no mínimo, reformado, de modo a expurgar os excessos, cancelando-se parcialmente os autos de infração.

Reitera o pedido de sustentação oral quando do julgamento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

DAS PRELIMINARES de NULIDADE

A recorrente sustenta a nulidade do Auto de Infração por entender que teria ocorrido erro na identificação da base de cálculo.

Entendo não caber razão ao recorrente.

O Relatório Fiscal detalha o procedimento adotado e fundamenta as bases de cálculo aplicada deixando claro as razões, os valores e as alíquotas aplicadas, senão vejamos:

(...)

7. Por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, recebido pelo sujeito passivo em 13/08/2021, este foi cientificado de que a auditoria fiscal acessou as informações do SPED Contábil2. Através do mesmo Termo inicial, foi o contribuinte instado a apresentar vários documentos, tais como cópias dos atos

constitutivos da pessoa jurídica, dos documentos pessoais e comprovantes de residência dos sócios e contador e balanço patrimonial.

8. Através do mesmo termo de início de procedimento fiscal, o contribuinte foi intimado a comprovar que efetivamente “industrializou produção própria”, no período de 01/2018 a 02/2020, para fins de verificação do atendimento, por parte da pessoa jurídica fiscalizada, das condições legais para se enquadrar como “agroindústria”, conforme definição do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991. Por outro lado, foi também intimado a comprovar que deixou de preencher as condições legais, a contar de 03/2020 (até 12/2020), para se enquadrar como “agroindústria”.

9. Ainda por intermédio do TIPF, o contribuinte foi instado a informar sobre a possível existência de processo judicial acerca do enquadramento da pessoa jurídica como “agroindústria”, para fins de recolhimentos previdenciários, nos termos do citado art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991.

10. Em 06/09/2021, o contribuinte fez juntar ao dossiê de atendimento digital a sua “Resposta ao TIPF”, apresentando, em anexo, os atos constitutivos e alterações, cópia dos documentos de identidade e comprovantes de residência dos representantes legais da pessoa jurídica e do contador, bem como do balanço patrimonial de 2020. Na mesma ocasião, apresentou também grande volume de notas fiscais, contratos, e demais documentos, com vistas a comprovar a sua condição de “agroindústria”, no período de 01/2018 a 02/2020, e o seu desenquadramento, a contar de 03/2020, documentação essa que será analisada e detalhada a seguir, em tópico próprio.

11. Em 28/09/2021, o contribuinte tomou ciência da expedição do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 0001, através do qual foi intimado a apresentar declaração nomeando um representante da empresa para acompanhar e colaborar nas verificações fiscais. Por intermédio do mesmo TIF (item 2), foi também intimado a apresentar o demonstrativo de apuração das contribuições previdenciárias e das destinadas ao SENAR, devidas pela “Agroindústria”, nos termos dos incisos I e II, e parágrafo 5º, do art. 22-A, da Lei nº 8.212, de 1991, relativamente ao período de 01/2018 a 02/2020.

(...)

15. Trata-se a empresa em epígrafe de uma sociedade constituída sob a forma de sociedade anônima e que tem como atividade econômica principal a fabricação de laticínios (CNAE 10.52-3-00), conforme Atos Constitutivos e Comprovante de Inscrição e Situação Cadastral no CNPJ, atuando, no período fiscalizado, tanto no mercado interno (principalmente) quanto externo (em reduzida monta).

(...)

3. Do Enquadramento como “Agroindústria” até 29/02/2020

18. A empresa utilizou-se do código de FPAS 825 para elaboração de suas declarações mensais à Previdência Social, relativamente ao estabelecimento Matriz (GFIP, de 01/2018 a 07/2018 e e-Social, de 08/2018 a 02/2020), código esse que identifica as “Agroindústrias” enquadradas nas disposições do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991.

(...)

20. A empresa ora fiscalizada tem como atividade econômica principal a “fabricação de laticínio” (CNAE 10.52-3-00). Conforme veremos, no período de 01/2018 a 02/2020, o contribuinte atende às condições legais para se enquadrar na forma de tributação criada pela Lei nº 10.256, de 09 de julho de 2001 (que acrescentou o art. 22-A à Lei nº 8.212, de 1991), especialmente por “realizar a industrialização de produção própria” e não somente industrializar a produção adquirida de terceiros. Vejamos:

21. O art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, define a agroindústria que se enquadra no regime substitutivo de tributação como sendo: (...) o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria OU de produção própria E adquirida de terceiros (...).

22. Conclui-se, da leitura do art. 22-A da Lei 8.212, de 1991, que há três requisitos essenciais para que uma empresa seja enquadrada como agroindústria, que devem ser obedecidos de forma cumulativa, que são: (i) seja pessoa jurídica; (ii) exerça a atividade econômica de produção rural; e (iii) desenvolva atividade econômica de industrialização da própria produção ou produção própria e de terceiros).

23. Por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, recebido pelo sujeito passivo em 13/08/2021, este foi intimado a comprovar que efetivamente “industrializou produção própria”, no período de 01/2018 a 02/2020, para fins de verificação do atendimento, por parte da pessoa jurídica fiscalizada, das condições legais para se enquadrar como “agroindústria”, conforme definição do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991. Por outro lado, foi também intimado a comprovar que deixou de preencher as condições legais, a contar de 03/2020 (até 12/2020), para se enquadrar como “agroindústria”.

24. Em sua resposta ao TIPF, apresentada em 06/09/2021, o contribuinte informou que, até 02/2020, efetuava a industrialização de sua própria produção de leite, o qual era produzido em sua filial inscrita no CNPJ sob o nº 78.269.545/0008-61 e remetido ao estabelecimento matriz (CNPJ 78.269.545/0001-95), para a industrialização.

(...)

27. Em seu segundo complemento à resposta, também juntado ao dossiê digital na data de 06/09/2021, o contribuinte apresenta mais documentos que comprovam a sua condição de “Agroindústria”, até 02/2020, e o livro de saídas do

estabelecimento “Compost Barn”, que comprova a inatividade deste a contar de 03/2020.

(...)

28. Conforme bem detalhado nos textos transcritos acima, a produção própria de leite da pessoa jurídica fiscalizada ocorria na filial detentora do CNPJ nº 78.269.545/0008-61, a qual, inicialmente, arrendou uma área de terras onde se encontrava instalada a unidade denominada “Compost Barn”, para produção de leite “in natura” (conforme contrato de arrendamento anexado aos autos). Em 01/02/2018, o sujeito passivo fiscalizado acabou por adquirir o imóvel, de matrícula nº 14.740, o qual abrigava as instalações Compost Barn. (Anotese que o Laticínios São João sempre foi o verdadeiro produtor rural, sendo irrelevante o fato de a produção rural, inicialmente, ter ocorrido em área de terras e instalações arrendadas e não em imóvel próprio).

29. Todos os documentos citados pela fiscalizada em sua manifestação (docs. 5 a 16) encontram-se juntados aos presentes autos e comprovam que, efetivamente, houve produção própria de leite “in natura” na unidade localizada na Estrada Linha Fortaleza: arrendamento das terras e instalações e posterior aquisição do imóvel, notas fiscais de transferência de novilhos/animais e rações, compra de sêmen, compra de feno, contratação de funcionários para atuar diretamente na atividade de produção de leite e, por fim, notas fiscais de transferência de leite cru da unidade produtora para a unidade industrial.

30. Por outro lado, restou comprovado que, a partir de 03/2020, a empresa fiscalizada deixou de atuar na produção primária, ou seja, a Companhia sofreu reestruturação e a atividade “Compost Barn” passou a ser operacionalizada por nova empresa controlada. Isto está expresso nas notas explicativas da administração às demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2020, cujo trecho é reproduzido abaixo:

(...)

33. De outra banda, verificou-se no curso da ação fiscal que o sujeito passivo desenvolveu outras atividades econômicas, em algumas de suas filiais, tais como fabricação de ração (até 01/2018) e comercialização (compra e revenda) de mercadorias/produtos agropecuários, máquinas, laticínios e leite cru, entre outros.

34. É importante ressaltar que o contribuinte fiscalizado é enquadrado como “agroindústria”, ainda que tenha explorado também essas outras atividades econômicas, isto porque as inovações trazidas pela Lei nº 10.256, de 2001, especialmente no tocante à criação da contribuição substitutiva, aplicam-se às pessoas jurídicas vistas “como um todo” e não de forma fragmentada, como se observa dos dispositivos legais a seguir transcritos:

(...)

4. Das Infrações Apuradas – Receita Bruta da Comercialização Contabilizada e não Declarada – Insuficiência de Recolhimentos

37. No período de 01/2018 a 02/2020, a maior parte da receita bruta da comercialização própria da Agroindústria não foi oferecida à tributação. Vejamos:

38. A base de cálculo da contribuição substitutiva é determinada pela receita bruta proveniente da comercialização da produção da “agroindústria” (art. 201-A do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999). Na hipótese de a agroindústria explorar também outras atividades econômicas, como no caso sob análise, a contribuição deve incidir sobre o valor da receita bruta total decorrente da comercialização em todas as atividades (art. 201-B do RPS).

39. Assim, entra na composição da base tributável a receita bruta auferida na atividade principal de venda dos produtos de laticínios, fabricados na unidade fabril da matriz, também na fábrica de ração (filial), bem como nas demais unidades comerciais (loja de máquinas, lojas de produtos agropecuários, leite cru e demais receitas provenientes de comercialização).

40. Esta auditoria elaborou os demonstrativos de “Apuração da Receita Bruta – Venda Mercado Interno” e “Apuração da Receita Bruta – Venda Mercado Externo”, nos quais se demonstra, mês a mês, o montante total da receita bruta da comercialização auferida pela Agroindústria, segregada por atividade econômica (anexados aos autos).

(...)

46. No tocante à receita bruta obtida no mercado externo inexistente declaração/recolhimento da contribuição incidente (SENAR), em todo o período compreendido no lançamento.

47. Registre-se que na composição da base de cálculo das contribuições lançadas não se aplica qualquer exclusão ao montante da receita bruta, nem mesmo dos valores correspondentes às “devoluções de venda” 5, por completa ausência de previsão legal.

48. A impossibilidade de deduzir da base de cálculo as “devoluções de venda” já foi inclusive objeto de análise pela Receita Federal do Brasil, conforme Solução de Consulta Cosit nº 199/2019, publicada no DOU de 17/06/2019, assim ementada:

(...)

53. No tocante à receita da comercialização no mercado externo, esta fiscalização tratou de lançar tão somente as contribuições destinadas ao SENAR, no percentual de 0,25%, conforme auto de infração de contribuições destinadas a terceiras entidades⁶, em vista do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal e art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, que determinam a não incidência das contribuições previdenciárias nos casos de exportação para outros países.

(...)

59. As contribuições previdenciárias tratadas na presente autuação, no tocante à receita bruta do mercado interno, foram informadas no Auto de Infração como COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA DE AGROINDÚSTRIA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO e GILRAT DE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA DE AGROINDÚSTRIA NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO. As contribuições reflexas, devidas ao SENAR, foram informadas no Auto de Infração como SENAR SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PESSOA JURÍDICA INCLUSIVE AGROINDÚSTRIA.

60. As contribuições devidas ao SENAR, no tocante à receita bruta de exportações, foram informadas no Auto de Infração como SENAR SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PESSOA JURÍDICA INCLUSIVE AGROINDÚSTRIA.

61. Por derradeiro, registre-se que o Demonstrativo de Multa e Juros de Mora (também integrante do Auto de Infração), explicita, como o próprio nome permite concluir, os juros de mora e a multa aplicável sobre o total original obtido, sendo que a multa mencionada está prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, c/c o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

(...)

No que se refere as demais nulidades suscitadas há de se constatar que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/ 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:

Art. 10. O auto de infração será lavado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I- a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura III -a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V- a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias;

VI -a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos.

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele

constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa. No caso em tela, observa-se que o auto de infração contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, bem como Acórdão restou devidamente fundamentado, não ensejando declaração de nulidade.

Desta forma, rejeito as preliminares suscitadas.

MÉRITO

No mérito a recorrente reitera todos os argumentos contidos na impugnação. Por concordar com a decisão de piso, reproduzo os argumentos lá contidos nos termos do artigo 114 do RICARF.

(...)

Incidência das contribuições lançadas sobre a totalidade da receita bruta auferida pelo produtor rural agroindustrial. Conceito de receita bruta utilizado pela legislação que instituiu a Contribuição Previdenciária e para o Senar tratada nos autos. Ausência previsão normativa apta a autorizar o abatimento de devoluções de mercadorias, valor de ICMS destacado na nota, Pis, Cofins.

O contribuinte afirma que foram consideradas, nas bases de cálculo das autuações, operações de venda de mercadoria/produtos realizados por estabelecimentos que não são agroindustriais e que as receitas auferidas a partir das atividades desenvolvidas nesses estabelecimentos não podem integrar a base de cálculo porque não se referem à receita bruta auferida com atividade essencialmente agroindustrial. Sem razão o contribuinte conforme se verá a seguir.

Dispõe a legislação conforme segue.

A Lei nº 8.212/1991:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

[...]

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do

contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve; b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio; c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

[...]

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, 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, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 3º Na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros será excluída da base de cálculo da contribuição de que trata o caput.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

Constata-se que, ao instituir as contribuições substitutivas aplicáveis ao produtor rural agroindustrial, a Lei nº 8.212/1991 considerou que tal contribuição é apurada e devida não com base na atividade de cada estabelecimento

considerado individualmente, mas, pelo produtor rural agroindustrial (pessoa jurídica/empresa) como um todo.

Portanto, por força do disposto na legislação tributária aplicável às contribuições lançadas a receita bruta (base de cálculo das contribuições lançadas) é apurada considerando-se a empresa, o produtor rural, e não cada um de seus estabelecimentos individualmente considerados.

Observa-se, ainda, que a lei que instituiu os tributos lançados, para delimitar a hipótese de incidência, utilizou a expressão “receita bruta proveniente da comercialização da produção”. Não há, portanto, no texto legal, qualquer elemento que corrobore a interpretação do impugnante no sentido de que receitas auferidas com a comercialização de produtos/mercadoria que não constituem a sua atividade principal não estariam abrangidos na hipótese de incidência das contribuições em comento.

Ademais, o fato de os §§ 2º e 3º do artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991 excluírem expressamente do conceito de receita bruta auferida pela agroindústria (para fins de aplicação das contribuições substitutivas tratadas nesse mesmo artigo), as receitas auferidas com serviços prestados a terceiros, não deixa dúvidas que, no caso da substituição aplicável ao produtor rural agroindustrial, todas as demais receitas integram o conceito de “receita bruta” (base de cálculo) aplicável às contribuições substitutivas tratadas nos autos.

Não é por outra razão que tanto o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, quanto a IN RFB nº 971/2009 (cujas normas integram o conceito de legislação tributária conforme artigos 96 e 100 do CTN), na época de ocorrência dos fatos geradores determinavam conforme segue:

Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas nos arts. 202 e 204;

[...]

Art. 201-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas no inciso I do art. 201 e art. 202, é de:

[...]

§ 1º Para os fins deste artigo, entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 201 e 202, obrigando-se a empresa a elaborar folha de salários e registros contábeis distintos.

§ 3º Na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros não integram a base de cálculo da contribuição de que trata o caput.

[...]

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 3º Empresa é o empresário ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da Administração Pública Direta ou Indireta.

[...]

§ 5º Agroindústria é a pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

[...]

Art. 51. Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal:

[...]

III - em relação à empresa ou equiparado à empresa:

[...]

b) a comercialização da produção rural própria, se produtor rural pessoa jurídica, ou a comercialização da produção própria ou da produção própria e da adquirida de terceiros, se agroindústria, observado o disposto nos incisos II e III do art. 166;

[...] Art. 57. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

[...] IV - o valor bruto da receita da comercialização da produção rural própria, se produtor rural pessoa jurídica ou da comercialização da produção própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, se agroindústria;

[...] Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

[...].

§ 6º As contribuições da pessoa jurídica que tenha como fim a atividade de produção rural, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de agosto de 1994, bem como as da agroindústria, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 2001, conforme definido nos arts. 171 e 173, em substituição às previstas nos incisos I e II do caput são as relacionadas no Anexo III.

[...]

§ 13. As contribuições devidas pela agroindústria, incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção, não substituem as devidas a terceiros, incidentes sobre a folha de salários, salvo a destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar).

[...]

Art. 165. Considera-se:

I - produtor rural, a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, sendo:

[...]

b) produtor rural pessoa jurídica:

1. o empregador rural que, constituído sob a forma de firma individual ou de empresário individual, assim considerado pelo art. 931 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), ou sociedade empresária, tem como fim apenas a atividade de produção rural, observado o disposto no inciso III do § 2º do art. 175; 2. a agroindústria que desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros, observado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 175 e no § 3º deste artigo;

[...]

Art. 166. O fato gerador das contribuições sociais ocorre na comercialização:

[...]

III - da produção própria ou da adquirida de terceiros, industrializada ou não, pela agroindústria, exceto quanto às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e a de avicultura, a partir de 1º de novembro de 2001.

[...]

Seção IV Da Base de Cálculo das Contribuições da Agroindústria

Art. 173. A partir de 1º de novembro de 2001, a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, exceto para as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e para as sociedades cooperativas.

Parágrafo único. Ocorre a substituição da contribuição tratada no caput, ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta decorrente da comercialização em todas as atividades, ressalvado o disposto no inciso I do art. 180 e observado o disposto nos arts. 170 e 171.

Foi, também, por essa razão que a Solução de Consulta Cosit nº 34, de 11/4/2016, indicada no relatório fiscal dispõe no seguinte sentido:

19. O exercício de atividade econômica diversa (da rural ou industrial), como o objeto social da consulente sugere que exista, não tem o condão de descaracterizar o eventual enquadramento da consulente como agroindústria. Ademais, toda a receita com ela obtida integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária substitutiva (incidente sobre a receita bruta), exceto quanto às operações praticadas pela consulente relativas à prestação de serviços a terceiros, as quais não estarão incluídas na substituição, ou seja, as remunerações pagas aos segurados destacados para tais operações continuarão sujeitas a contribuição social previdenciária sobre a folha de pagamento e a receita eventualmente obtida não integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária substitutiva sobre a receita bruta. (grifo nosso)

[...]

29. Conforme examinado no item 19 acima, a receita obtida com o exercício de atividade econômica diversa das atividades rural ou industrial mencionadas pela consulente, como parece sugerir o questionamento formulado (aquisição de mercadoria para revenda), quando se está diante de uma agroindústria, integra a base de cálculo da contribuição social previdenciária substitutiva (incidente sobre a receita bruta), exceto no caso das operações praticadas pela consulente relativas à prestação de serviços a terceiros.

[...]

39. A receita obtida com o exercício de atividade econômica diversa das atividades rural ou industrial, como aquela decorrente da revenda de mercadorias, integra a base de cálculo da contribuição social previdenciária substitutiva (incidente sobre a receita bruta), exceto no caso das operações praticadas pela consulente relativas à prestação de serviços a terceiros.

(...)

Dessa feita, não tem razão o impugnante quando afirma que foram incluídas indevidamente operações relativas a receitas com venda de mercadorias/produtos que não teriam a natureza agroindustrial (inclusive por terem sido auferidas em estabelecimentos que não desenvolveriam atividades tipicamente agroindustriais).

Impossibilidade de exclusão do Pis/Cofins e do ICMS, bem como dos valores de devolução de vendas das bases de cálculo.

Em atenção às alegações do contribuinte de que deveriam ser excluídas as devoluções de vendas das bases de cálculo, bem como os valores incidentes sobre o faturamento relativos a Pis/Cofins e o ICMS, tem-se conforme segue.

Como visto, conforme determina a legislação tributária citada, o fato gerador das contribuições lançadas ocorre quando da comercialização da produção do produtor rural agroindustrial. Assim, havendo comercialização por uma agroindústria em determinada competência nascem as obrigações tributárias tratadas nos autos cuja extensão será apurada sobre a receita bruta total auferida com a comercialização.

Depreende-se da legislação citada que a apuração do valor das contribuições devidas em cada competência deve considerar a receita bruta total auferida nessa competência e não a receita líquida (a) de impostos incidentes sobre as operações de venda/revenda (como é o ICMS devido pela agroindústria) ou de (b) valores de devoluções de vendas.

Portanto, é irrelevante o fato de que há impostos incidentes sobre os valores de venda embutidos nos preços praticados ou que tenha ocorrido, em determinada competência, devoluções de vendas, uma vez que, para a identificação base de cálculo, nos termos da legislação citada (que estabelece a hipótese de incidência tributária que faz nascer a obrigação tributária tratada nos autos), deve ser identificado o valor auferido como receita bruta em determinada competência.

O Direito Tributário é uma espécie de direito de superposição que se vale dos conceitos de outro ramos do Direito, sendo assim para identificar o conceito de receita bruta indicado como base de cálculo de um tributo deve ser verificada a legislação que trata do tema.

(...)

Observa-se, com base no disposto no artigo 187 da Lei nº 6.404/1976 que, na época da instituição das Contribuições Previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural de pessoa jurídicas (substitutivas daquelas devidas sobre os valores de remuneração contido nas folhas de pagamento) em decorrência do disposto na Lei nº 8.870, de 15/4/1994, artigo 25 (produtor rural pessoa jurídica não agroindustrial) e na Lei nº 8.212/1991, artigo 22-A (produtor rural pessoa jurídica agroindustrial), que o conceito de receita bruta não incluía os valores deduções de vendas, abatimentos ou impostos incidentes sobre vendas, conforme evidencia o dispositivo legal referido citado a seguir:

Demonstração do Resultado do Exercício

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

Esclareça-se, em atenção às alegações do contribuinte, que não pode ser aplicado ao caso a legislação ou o entendimento jurisprudencial relativo à legislação que rege o Pis ou a Cofins, na medida em que o fato gerador e o modo de apuração das bases de cálculo das contribuições lançadas são tratados especificamente pela Lei que instituiu os tributos tratados nos autos (qual seja, a Lei nº 8.212/1991, artigo 22-A, cuja aplicação é detalhada pelas normas citadas anteriormente).

Portanto, não procedem as alegações do contribuinte no sentido de que deveriam ser excluídos, dos montantes de base de cálculo apurados em cada competência, os valores de Pis, Cofins, ICMS e devoluções de vendas ocorridas posteriormente à comercialização da sua produção.

Pelas mesmas razões, tem-se que não há autorização normativa para que se aplique, com requerido pelo impugnante, as normas atinentes a não cumulatividade para apuração das contribuições lançadas, bom base na legislação que trata especificamente do Pis e a Cofins.

Ainda acerca da impossibilidade de dedução das devoluções de vendas da base de cálculo das contribuições lançadas, observa-se que como apontado pela fiscalização no relatório fiscal, a esse respeito a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil já se manifestou por meio da Solução de Consulta Cosit nº 199/2019, publicada no DOU de 17/6/2019, que apresenta argumentos aos quais se adere conforme trecho transcrito a seguir:

Ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias PRODUTORES RURAIS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, os valores relativos às devoluções de venda não podem ser deduzidos da receita bruta proveniente da comercialização de produção rural, para fins de apuração da contribuição previdenciária patronal devida por produtor rural pessoa jurídica e por agroindústria.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, artigo 150, parágrafo 6º; Lei nº.

8.212, de 1991, art 22-A; Lei nº. Lei nº. 8.870, de 15 de abril 1994, artigo 25; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, artigos 171, 173 e 175.

[...]

12. Note-se, assim, que tanto o artigo 25 da Lei nº. 8.870, de 1994, quanto o artigo 22-A da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, ao estabelecerem a receita bruta proveniente da comercialização da produção como base de cálculo da contribuição patronal do produtor rural pessoa jurídica e da agroindústria, respectivamente, nos casos nelas previstos, não prevê a possibilidade de exclusão das devoluções de venda, de modo que a IN RFB nº 971, de 2009, como regulamento interpretativo, não poderia fazê-lo. (grifo nosso)

12.1. Nestas condições, verifica-se que o termo “valor recebido ou creditado” foi empregado no §1º do art. 171 da IN RFB nº 971, de 2009, tão somente para esclarecer que ocorre o fato gerador da contribuição também na consignação, compensação, dação em pagamento ou ressarcimento, razão pela qual os valores correspondentes constituem base de incidência da contribuição, ou seja, o dispositivo não tem por escopo limitar a base de incidência da contribuição, uma vez que a lei não o faz.

13. Assim sendo, tendo em vista o consignado no §6º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que determina que qualquer redução de base de cálculo de impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedida mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, não há como se excluir da receita bruta, para fins da apuração da contribuição patronal do produtor rural e da agroindústria, as devoluções de venda. (grifo nosso)

14. Convém observar que esta Coordenação-Geral de Tributação, através da Solução de Consulta COSIT - nº 650, de 27 de dezembro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 03 de janeiro de 2018 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil - RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>), manifestou-se pela impossibilidade de se deduzir a devolução de compras anteriores da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física a ser retida e recolhida pela empresa adquirente da produção (contribuinte responsável), concluindo não haver previsão legal para tal., conforme se pode observar na transcrição abaixo:

[...]

Conclusão

15. Diante de todo o exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à interessada que por falta de previsão legal, os valores relativos às devoluções de venda não podem ser deduzidos da receita bruta proveniente da comercialização de produção rural, para fins de apuração da contribuição previdenciária patronal devida por produtor rural pessoa jurídica e por agroindústria.

No que se refere a alegação de que não promoveu o recolhimento da contribuição ao SENAR no período de 01/01/2018 a 29/02/2020, tendo em vista a ausência de norma

constitucional que garanta validade às contribuições substitutivas previstas no art. 22-A e § 5º da Lei nº 8.212/91, trazemos para acrescentar o que já foi decidido em primeira instância, a colação o Parecer SEI nº 19443/2021/ME do processo nº 10951.106426/2021-13 com a seguinte ementa: *verbis*:

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

Ou seja, vigente à época dos fatos geradores.

Sobre os demais argumentos corroboramos com os fundamentos da decisão de piso que assim decidiu:

Ausência de declaração/confissão de Contribuições em GFIP. Impossibilidade de apropriação de recolhimentos eventualmente efetuados. Necessidade de lançamento de ofício com aplicação da respectiva multa.

Com relação às alegações da defesa que pretende que lançamento seja improcedente ou que deva ser retificado tendo em vista que a própria autoridade tributária identificou a ocorrência de recolhimentos por meio de GPS incidentes sobre a remuneração em folhas de pagamento (portanto, contribuições apuradas com base no disposto no artigo 22 da Lei nº 8.212/1991) no período sem, contudo, abater dos valores lançados de ofício a importância correspondente a esses recolhimentos, tem-se conforme segue.

De fato, conforme se depreende da leitura do relatório fiscal, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB, informou ter identificado, durante a realização do procedimento fiscal, a existência de declaração em GFIP e de GPS relativas a contribuições apuradas e declaradas indevidamente com base na remuneração para alguns dos estabelecimentos do contribuinte.

Pela leitura do relatório fiscal, constata-se que o não aproveitamento dos valores declarados em GFIP e das importâncias respectivas que foram recolhidas por meio de GPS relativas à aplicação do disposto no que determina a Lei nº 8.212/1991, artigo 22, inciso I e II e a Lei nº 8.315/1991, artigo 3, inciso I (que não tratam das hipóteses de incidência das contribuições lançadas de ofício) se deu em razão de que essas contribuições não são devidas pelo autuado na medida em que, por ser um produtor rural agroindustrial no período considerado no lançamento, ele estava obrigado a recolher (em substituição a essas contribuições), as

contribuições tratadas no artigo 22-A na Lei nº 8.212/1991 na redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

(...)

A Lei nº 8.212/1991 determina que:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

[...]

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

[...]

Considerando-se o dispositivo legal citado e lendo o trecho reproduzido anteriormente, constata-se que, nos estabelecimentos para os quais houve recolhimento de contribuições incidentes sobre a folhas de pagamentos, não houve declaração por parte do contribuinte (confissão de dívida) e nem o recolhimento das contribuições tratadas no artigo 22-A na Lei nº 8.212/1991 na redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

Dessa feita, inequivocamente, não houve antecipação de pagamento relativamente as contribuições lançadas, cabendo o lançamento de ofício das contribuições tratadas nos autos.

(...)

Dessa feita, para que haja aproveitamento de valores de Contribuição Previdenciária e para outras entidades e fundos recolhidos em determinada competência, reduzindo o valor a ser lançado de ofício, deve haver vinculação inequívoca entre o ato do recolhimento e os montantes do mesmo tributo que foram confessados pelo contribuinte por meio das declarações previstas na legislação tributária para esse fim.

Em razão disso, como as contribuições lançadas de ofício estão sujeitas ao lançamento por homologação, a autoridade tributária, por ocasião do lançamento de ofício, não pode substituir a manifestação de vontade do contribuinte de modo a apropriar valores eventualmente recolhidos relativamente a uma outra contribuição (no caso incidentes sobre a folha de pagamento) sem que haja

qualquer ato do contribuinte apto a vincular validamente o recolhimento a essa obrigação.

Até porque, tais pagamentos podem constituir hipótese de pagamento indevido passível de restituição/compensação (situação do presente caso conforme consta no relatório fiscal).

Como se depreende da própria peça de defesa, o sujeito passivo não considera os valores lançados de ofício como devidos, o que corrobora a impossibilidade, por ocasião do lançamento, da autoridade tributária substituí-lo utilizando os valores recolhidos relativamente a obrigação que não foi declarada/confessada, mas que se referem a outra contribuição indevida que foi declarada.

Portanto, não podem ser acolhidas as alegações da defesa que pretendem levar à conclusão de que a fiscalização deveria ter compensado/abatido, de ofício, valores recolhidos indevidamente sobre a folha de pagamento em relação à alguns estabelecimentos.

(...)

Exigência de juros sobre a multa de ofício.

Conforme se depreende da apreciação dos formulários de autuação que demonstram os juros apurados e lançados, por ocasião do lançamento não foi lançada nenhuma importância relativamente a juros de mora incidente sobre os valores de multa de ofício. Percebe-se, que os juros lançados foram apurados sobre o valor originário de contribuições não recolhidas em época própria, e que a multa também foi apurada sobre a mesma base.

O Decreto nº 70.235/1972 determina que:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Da interpretação dos dispositivos transcritos verifica-se que o que se impugna e que deve ser apreciado por esta DRJ é a exigência cientificada ao contribuinte (a autuação ou notificação).

Entende-se, portanto, que as normas de atualização do crédito tributário exigível, passível de cobrança e execução, não estão abrangidas no âmbito das decisões da DRJ.

De qualquer forma, acerca da possibilidade de exigir juros de mora sobre todos os valores lançados e exigíveis, após decorrido o prazo para seu pagamento, em que pese o entendimento em sentido contrário do impugnante, tem-se que ela decorre do disposto no caput do artigo 61 que se refere, expressamente, a débitos para com a União, sem fazer qualquer distinção acerca da natureza originária dos valores devidos. Portanto a previsão do § 3º deste mesmo artigo

exige que qualquer importância não recolhida no prazo, que seja exigível, sofra a incidência dos juros ali referidos.

Por sua vez, o fato do artigo 43 da Lei nº 9.430/1996, ao tratar da possibilidade de se constituir crédito específico e relativo à multa ou juros de mora reforçar a incidência de juros de mora sobre o montante lançado de ofício não pago no prazo legalmente previsto, não implica, como quer o impugnante, que a redação do caput do artigo 61 da mesma lei ao utilizar a expressão “débitos para com a união” tenha excluído as multas de ofício.

(...)

Sobre o pedido de diligência entendo desnecessário e é procedimento reservado a elucidação dos fatos que requerem conhecimentos especializados, não se justificando sua realização quanto o fato probando puder ser demonstrado através de apresentação de documentos, como no presente caso.

Como visto acima, todas as argumentações trazidas no recurso já foram rebatidas na decisão de piso que, ao meu entendimento não merece reparo.

CONCLUSÃO

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, Rejeitar as preliminares e o pedido de diligência, para no mérito Negar Provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa