



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10340.721651/2021-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-011.553 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 5 de março de 2024
Recorrente ADAMI SA MADEIRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 30/11/2019

COISA JULGADA. LIMITES OBJETIVOS. TRIPLA IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

Verifica-se a coisa julgada quando se reproduz ação anteriormente ajuizada. Uma ação é idêntica a outra quando possui as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido. Há coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por decisão transitada em julgado. Não havendo tripla identidade, não há que se falar em coisa julgada.

COISA JULGADA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. EFEITOS PROSPECTIVOS. AUSÊNCIA

A tutela jurisdicional oriunda de ação anulatória de débito fiscal, em regra, não tem efeitos prospectivos.

AGROINDÚSTRIA. PRÁTICA DE OUTRAS ATIVIDADE AUTÔNOMAS. IRRELEVÂNCIA.

A contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, incidente sobre a receita bruta de comercialização da produção engloba também o valor oriundo da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. Não se pode confundir os efeitos jurídicos de uma Pessoa Jurídica produtora rural praticar atividade autônoma com o caso desta mesma atividade ser praticada por uma agroindústria, já que a legislação é expressa ao determinar que a prática de atividades autônomas não influencia no regime de apuração das contribuições previdenciárias das agroindústrias. Ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, a contribuição previdenciária incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente.

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.

AGROINDÚSTRIA. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECEITAS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Na venda para entrega futura de mercadorias, a receita deve ser reconhecida no momento da celebração do contrato, quando o negócio se aperfeiçoa e o comprador torna-se proprietário dos referidos bens, e não no momento da transmissão da posse das mercadorias vendidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, José Márcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 615/633), interposto por Adami S/A Madeiras em face do acórdão de fls. 575/601, que julgou improcedente sua impugnação de fls. 374/388.

Na origem, trata-se de auto de infração (fls. 183/193) lavrado para a cobrança de contribuição patronal e RAT incidentes sobre a receita bruta da agroindústria, na forma do art. 22-A da Lei nº 8.212/91, no período de 01/01/2017 a 30/11/2019, além de multa de ofício de 75% e juros calculados pela Selic.

Conforme o relatório fiscal (fls. 575/602), a despeito de enquadrar-se como agroindústria, a Recorrente não ofereceu à tributação, no período fiscalizado, a totalidade de sua receita.

Em sua impugnação (fls.374/388), a Recorrente alegou, em síntese, que seus estabelecimentos/unidades teriam produções independentes, sendo que apenas uma delas (CNPJ 0012-84) se enquadraria na definição legal de agroindústria. Desse modo, somente esta unidade estaria sujeita à tributação sobre a receita. Suas outras unidades, não tendo produção agroindustrial, estariam sujeitas ao regime geral de tributação, sobre a folha de salários.

Mais especificamente, foram as seguintes as alegações da ora Recorrente:

1. Preliminarmente, a existência de coisa julgada;

2. A possibilidade de segregação do regime tributário por estabelecimento, sujeitando apenas a unidade agroindustrial ao regime de tributação da agroindústria;
3. A existência de erros na base de cálculo apurada pela fiscalização.
4. A necessidade de realização de diligência ou perícia para expurgar os valores indevidamente incluídos pela autoridade lançadora na base de cálculo.

A impugnação foi julgada improcedente pelo acórdão (fls.575/601), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 30/11/2019

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO.

Agroindústria é a produtora rural pessoa jurídica que desenvolve atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros.

É devida pela agroindústria as contribuições previstas no artigo 22-A, incisos I e II, e parágrafo 5º da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, incluídos pela Lei nº 10.256, de 09/07/2001, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção.

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ATIVIDADE ECONÔMICA AUTÔNOMA. INCIDÊNCIA.

No caso de a agroindústria explorar também outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, a contribuição previdenciária incidirá também sobre a receita bruta decorrente dessa outra atividade.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. AGROINDÚSTRIAS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. COMPOSIÇÃO.

A contribuição para a seguridade social das agroindústrias prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, incide sobre a receita bruta, que é o valor bruto das vendas sem a dedução de receitas de vendas de sucatas, de impostos, de devoluções e de descontos incondicionais concedidos. Não há fundamento jurídico a afastar a aplicação do conceito legal.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. AGROINDÚSTRIAS. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECEITAS. FATO GERADOR.

Nos contratos de venda para entrega futura, que exigem cláusula suspensiva, o fato gerador de contribuições dar-se-á na data de emissão da respectiva nota fiscal, independentemente da realização de antecipações de pagamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2017 a 30/11/2019

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. ATIVIDADE VINCULANTE.

Textos doutrinários não podem ser opostos aos ditames das disposições legais em face da vinculação da atividade fiscal.

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

AÇÃO JUDICIAL NÃO CONTEMPLANDO A CONTRIBUIÇÃO LANÇADA. EFEITOS NO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. NORMAS JURÍDICAS. COMPETÊNCIA. JUDICIÁRIO.

A instância administrativa não é foro apropriado para discussões desta natureza, pois qualquer discussão sobre a constitucionalidade ou legalidade de normas jurídicas deve ser submetida ao Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls.615/633, reiterando as 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 tempestivo¹ e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

¹ Conforme os termos de fls. 610/612, a Recorrente tomou ciência do acórdão da DRJ em 19/09/2022, tendo interposto recurso voluntário em 13/10/2022, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fl. 613.

2. Preliminar: a existência de coisa julgada

Como relatado, a autuação teve como motivo determinante o fato de a Recorrente segregar a forma de apuração e recolhimento das contribuições previdenciárias patronais por estabelecimento. Para o estabelecimento com atividade agroindustrial, a Recorrente apurou e recolheu suas contribuições sobre a receita bruta, ao passo que para os demais estabelecimentos, com atividade industrial, apurou e recolheu suas contribuições sobre a folha de pagamento. Contudo, a autoridade lançadora considerou que essa segregação seria indevida e que a totalidade dos estabelecimentos deveriam sujeitar-se à sistemática própria da agroindústria, contribuindo sobre a receita bruta e não sobre a folha de pagamento.

Em sua defesa, alega a Recorrente a existência de coisa julgada, pois o procedimento por ela adotado para a apuração e recolhimento das contribuições previdenciárias patronais estaria amparado em decisão judicial, proferida nos autos da Ação Ordinária n.º 2005.72.11.001753-9/SC passada em julgado.

O acórdão recorrido refutou a alegação da Recorrente, sob as seguintes justificativas:

[...]

Compulsando os autos, constata-se que a ADAMI S/A MADEIRAS ajuizou ação de rito ordinário contra o INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS (posteriormente sucedido pela UNIÃO) postulando a declaração da inexigibilidade das contribuições sociais e penalidades lançadas na NFLD n.º 35.613.041-0.

De acordo com o Acórdão da Apelação prolatado pelo TRF4, trazido à colação às fls. 402/417, as alterações introduzidas no § 6º do artigo 22-A da Lei n.º 8.212/1991 pela Lei n.º 10.256/2001 não se aplicam à empresa-autora, isso porque os fatos geradores apurados (período novembro de 2001 a fevereiro de 2003) são anteriores à vigência da Lei 10.684/03.

A análise da decisão demonstra que a demanda judicial em evidência não favorece o sujeito passivo, porquanto as decisões nela materializadas representam apenas os fatos anteriores ao ajuizamento da Ação Judicial, logo a administração tributária não se encontra impedida quanto à apuração de fatos geradores ocorridos após a data de entrada da referida ação.

Ademais, a presente lide administrativa, cujo período de apuração consiste nos meses de 01/2017 a 11/2019, encontra-se sob a égide da Lei n.º 10.684, de 2003, sendo este o substrato jurídico do crédito tributário combatido.

Portanto, ao contrário do que entende a empresa, ela não se encontra amparada por decisão judicial proferida nos autos da Ação Judicial n.º 2005.72.11.001753-9/SC, para não recolhimento das contribuições previdenciárias.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente reiterou as alegações de sua impugnação e refutou a conclusão alcançada pelo acórdão recorrido quanto à influência da Lei n.º 10.604/03 para a diferenciação entre situação analisada pelo processo judicial e a dos autos de infração objetos deste PAF. Neste sentido, alegou a Recorrente que:

No entanto, não é esta a base legal da autuação fiscal. Não é o enquadramento da unidade madeireira como agroindústria que se discute. Este fato é inclusive admitido pela Recorrente.

O fundamento da autuação é a extensão, à unidade papeleira, da condição de agroindústria, com base na Instrução Normativa 971/2009 (art. 173) e no Decreto 3.048/2001 (art. 201-B), dispositivos infralegais com idêntica redação.

Frise-se que o anterior auto de infração havia sido lavrado em 2004 (vide cópia anexada à impugnação), quando já estava vigente a seguinte redação do Decreto 3.048/2001:

[...]

E este dispositivo (art. 201-B do Decreto 3.048) restou afastado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região quando do julgamento dos Autos 2005.72.11.001753-9, onde se definiu o enquadramento jurídico da Recorrente:

[...]

Portanto, merece reforma a decisão da Delegacia Regional de Julgamento no ponto descrito neste item II desta peça recursal.

Pois bem.

De início, com base nos documentos juntados aos autos pela Recorrente (fls. 402 e ss) e nas informações constantes dos *sites* do STJ e do TRF4, destaco que, de fato, a Ação Ordinária nº2005.72.11.001753-9/SC teve trânsito em julgado favorável à Recorrente.

Além disso, destaco que assiste razão à Recorrente quando alega que a vigência da Lei nº10.604/03 não tem influência na configuração jurídica dos fatos ora autuados, nem na diferenciação destes para os fatos analisados no processo judicial em questão. A Lei nº 10.604/03 apenas incluiu no art. 22-A da Lei nº 8.212/91 os §§ 6º e 7º, que excluem da sistemática tributária da agroindústria a pessoa jurídica que se dedique apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica, mesmo que haja comercialização de resíduos vegetais, sobras ou partes da produção, salvo se esta representar mais de 1% de sua receita bruta.² E, tanto nos autos de infração anulados pelo Poder Judiciário, como no presente caso, é fato incontroverso o enquadramento da unidade madeireira da Recorrente como agroindústria. O que se discute é a possibilidade de aplicação do regime tributário inerente a este tipo de indústria apenas à unidade madeireira da Recorrente, com o consequente afastamento dessa sistemática de suas demais unidades.

Contudo, uma análise mais cuidadosa do alcance da tutela jurisdicional decorrente da Ação Ordinária nº2005.72.11.001753-9/SC revela que a alegação da Recorrente, de que o presente caso concreto estaria atingido pela coisa julgada, não procede.

Conforme se verifica da petição inicial da aludida ação judicial (fls. 514/545), a ora Recorrente pleiteou a anulação de três autos de infração lavrados contra si (35.613.041-0, 35.613.316-8 e 35.613.317-6). Conforme narra a petição inicial

² Art. 22-A [...]

§ 6º Não se aplica o regime substitutivo de que trata este artigo à pessoa jurídica que, relativamente à atividade rural, se dedique apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 2003).

§ 7º Aplica-se o disposto no § 6º ainda que a pessoa jurídica comercialize resíduos vegetais ou sobras ou partes da produção, desde que a receita bruta decorrente dessa comercialização represente menos de um por cento de sua receita bruta proveniente da comercialização da produção. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 2003).

Por meio da notificação fiscal de lançamento de débito em epígrafe, a autoridade fiscal enquadrou toda a atividade da Requerente como sendo a de uma "agroindústria", submetendo-a a uma tributação indevida sobre a comercialização de caixas de papelão ondulado, como se tal operação de industrialização fosse proveniente de atividade extrativa.

[...]

Por força de preceito infralegal (Instrução Normativa e Decreto) a autoridade fiscal alarga o conceito legal de agroindústria (da Lei Idi.256/2001) para enquadrar a Requerente, em todas as suas atividades industriais, nesta qualidade.

Entretanto esse alargamento da lei não merece prosperar, conforme será demonstrado.

[...]

A atividade industrial da empresa é á desenvolvida precipuamente em 03 (três) unidades.

Uma unidade (01) em Ponte Serrada - Passos Maia - Água Doce, chamada Químico-Mecânica.

[...]

A outra (02) unidade industrial da empresa está situada em Caçador/SC, e é composta pela fábrica de papel e fábrica de embalagem.

Também em Caçador, além do papel e da embalagem, a empresa mantém a (3) unidade madeireira, destinada à industrialização da madeira bruta. Esta unidade madeireira industrializa a Produção própria e de terceiros advindas das florestas desbastadas e/ou serradas. Toda a produção oriunda dessa unidade madeireira é comercializada no mercado externo. Ressalte-se, e o laudo técnico n. 0400489 (doc. 05 - realizado na unidade denominada SERRARIA) comprova esta assertiva, que do resultado da produção desta unidade madeireira, nada é destinado às fábricas de papel e embalagens.

[...]

Aplicando-se o desenho da Lei n. 10./2001 ao complexo processo industrial da Requerente conclui-se que a única unidade ali enquadrada é a unidade madeireira. Essa é a única unidade da empresa cuja atividade econômica é a industrialização da produção própria advinda das florestas desbastadas e/ou serradas (produtos de origem vegetal). Evidentemente que a expressão "unidade madeireira" abrange os setores da empresa interligados na consecução dessa atividade.

As demais unidades fabris da empresa não se encaixam no esboço da Lei n. 10.256/2001

Vê-se, assim, que a tese jurídica defendida pela ora Recorrente nos autos da ação judicial é a mesma tese jurídica por ela defendida nos presentes autos, qual seja, a possibilidade de segregação das atividades por estabelecimento e a sujeição de apenas parte destes ao regime tributário-previdenciário da agroindústria.

Com efeito, ao se analisar o pedido da aludida ação judicial (fls. 544/545), verifica-se o seguinte:

Diante do exposto, requer-se a Vossa Excelência:

a) a lavratura do competente termo de caução do bem aqui ofertado em garantia do crédito tributário sob discussão;

b) a expedição de ofício ao 10 Registro de Imóveis da Comarca de 4º Félix do Araguaia (MT)37, determinando a liberação do ônus de arrolamento constante da averbação n. 03 da matrícula n. 6.05' (o procurador ou o representante legal da Requerente retirará em mãos este ofício a fim de agilizar o procedimento de baixa na referida averbação);

c) a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a pericial para que se confirme o quanto exposto no laudo subscrito pelo Tecpar (doc. 05);

d) a procedência do pedido, declarando a inexigibilidade das contribuições sociais e penalidades lançadas na notificação fiscal de lançamento de débito (NFLD) n.º 35.613.041-0 e nos autos de infração (AI) n.ºs 35.613.316-8 e 35.613.317-6; caso não seja este o vosso entendimento, o que se admite *ad argumentandum*, requer-se a procedência parcial, nos termos da fundamentação exposta.

e) a condenação da Requerida nas verbas sucumbenciais de praxe.

(grifos nossos)

Vê-se, assim, que a ora Recorrente formulou pedido específico para a anulação dos autos de infração por ela indicados e é justamente isso o que justifica a improcedência de sua alegação de coisa julgada.

Em primeiro lugar, há de se destacar que, nos termos do art. 337, §§ 1º a 4º do CPC, os efeitos da coisa julgada impedem a repetição de uma ação idêntica – isto é, com as mesmas partes, causa de pedir e pedido. No presente caso, considerando que o pedido apresentado pela Recorrente na ação judicial foi específico para os autos de infração mencionados acima, verifica-se que não há identidade de pedido.

Além disso, o pedido apresentado pela ora Recorrente na ação judicial evidencia a natureza anulatória daquela ação. Como consequência dessa natureza anulatória, os efeitos da tutela jurisdicional concedida à Recorrente tem unicamente efeitos retrospectivos, não irradiando para o futuro, diferentemente do que ocorreria no caso da procedência de uma ação de natureza declaratória.³

³ PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. CRÉDITO FISCAL CONSTITUÍDO AINDA NÃO EXECUTADO. AÇÃO DENOMINADA DE DECLARATÓRIA, MAS COM CONTEÚDO ANULATÓRIO. NATUREZA DA AÇÃO. IRRELEVÂNCIA DA NOMINAÇÃO DADA PELO AUTOR. 1. O pedido inicial formulado na ação ordinária, ajuizada antes da propositura do executivo fiscal, que objetiva a declaração de ilegalidade da inscrição da dívida no rol da Dívida Ativa do Distrito Federal e o conseqüente reconhecimento da inexistência do débito fiscal referente a IPTU, ostenta conteúdo constitutivo negativo de lançamento tributário supostamente eivado de ilegalidade, revestindo a demanda de natureza anulatória, malgrado o nomen iuris atribuído pelos autores (Precedentes do STJ: EDcl no REsp 894.545/DF, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17.05.2007, DJ 31.05.2007; AgRg nos EREsp 509.300/SC, Rel. Ministro Jorge Scartezini, Segunda Seção, julgado em 08.02.2006, DJ 22.02.2006; REsp 392.599/CE, Rel. Ministro Fernando Gonçalves, Quarta Turma, julgado em 06.04.2004, DJ 10.05.2004; e REsp 100.766/SP, Rel. Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 15.06.1999, DJ 16.08.1999). 2. É cediço que, em sede tributária, faz-se mister distinguir a ação declaratória negativa da ação anulatória de débito fiscal, porquanto seus efeitos são diversos. Esta última tem como objetivo precípua a anulação total ou parcial de um crédito tributário definitivamente constituído, sendo este, portanto seu pressuposto. Sua eficácia é, desse modo, constitutiva negativa. 3. "Como afirma Carreira Alvim, a "distinção que se há de fazer entre ação anulatória e declaratória é que a anulatória pressupõe um lançamento, que se pretende desconstituir ou anular; a declaratória não o pressupõe. Através desta pretende-se declarar uma relação jurídica como inexistente, pura e simplesmente" (Cleide Previtalli Cais, in O Processo Tributário, Ed. Revista dos Tribunais,

Vale destacar, como ensina James Marins⁴, que nada impediria que o contribuinte tivesse cumulado pedido anulatório com declaratório. Contudo, não foi isso o que aconteceu no caso concreto.

Ademais, cumpre destacar que, nos termos dos arts. 503 e 504 do CPC, o alcance objetivo da coisa julgada é limitado pela questão principal expressamente decidida, não fazendo coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença, nem a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.⁵ Estabelecida essa premissa, transcreve-se, abaixo, o dispositivo do acórdão judicial:

6) Dispositivo

Isso posto, nos termos da fundamentação, voto por dar parcial provimento ao apelo da União e à remessa oficial (apenas para declarar constitucional o artigo 22-A da Lei 8.212/9), dar parcial provimento ao apelo da parte autora (para majorar a verba honorária), e, consoante permissivo do § 3º do art. 51 do CPC, julgar parcialmente procedente o pedido da parte autora para declarar a inexigibilidade das contribuições sociais e penalidades lançadas na NFLD n.º35.613.041-0 e nos autos de infração n.º 35.613.316-8 e n.º 35.613.317-6.

Vê-se, assim, que o dispositivo não destoou do pedido formulado e determinou tão somente a anulação dos autos de infração. Não há, assim, na tutela jurisdicional, determinação de natureza declaratória que impedisse a constituição de créditos tributários previdenciários relativos a fatos geradores não abrangidos pelos lançamentos anulados.

Ainda que se pudesse desconsiderar o dispositivo do acórdão judicial e alargar a tutela jurisdicional no sentido pretendido pela Recorrente, ainda assim, não lhe assistiria razão. Ao se analisar os fundamentos do acórdão em questão, verifica-se o seguinte trecho:

Passo a analisar as questões controvertidas. Primeiramente, a possibilidade de tributação integral da empresa com base em uma qualidade majoritária do conjunto de suas unidades autônomas.

4ª ed., págs. 495/496). 4. Destarte, à luz dos princípios da mihi factum, dabo tibi ius e iura novit curia, não se revela escorreito encerrar o feito sem "resolução" do mérito, tão-somente pelo fundamento de que, nomeada a ação ordinária de declaratória, faleceria aos autores o necessário interesse de agir, máxime na hipótese em que ainda não ajuizado o executivo fiscal pertinente. 5. Recurso especial desprovido. (REsp n. 862.230/DF, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 5/8/2008, DJe de 11/9/2008.)

⁴ MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 475-476.

⁵ Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2º A hipótese do § 1º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

Art. 504. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

Esta Turma analisou situação análoga quando do julgamento da Apelação Cível Nº 2001.72.01.004564-7/SC (Rel. Originário Des. Federal Dirceu De Almeida Soares e Rel. para Acórdão Des. Federal Antônio Albino Ramos De Oliveira, D.J.U. de 29/11/2006), cuja ementa é a seguinte:

[...]

Em seu voto-condutor, o eminente Des. Federal Antonio Albino Ramos de Oliveira explicita qual o correto tratamento tributário para várias unidades empresariais dentro de uma relação matriz e filial e acerca da contribuição ao INCRA. Tal raciocínio afigura-se de razoável aplicação analógica para o caso dos autos. Vejamos os fundamentos, verbis:

[...]

Em suma, a autonomia tributária das filiais em relação à matriz limita-se aos aspectos meramente administrativos, não afastando a unidade substancial da pessoa jurídica. Esta é uma só, ainda que muitas sejam suas filiais. E tanto assim é que jamais se pensou - quando a situação é inversa e a pessoa jurídica é executada pelo Fisco - em impedir a penhora dos bens da matriz por dívidas da filial, ou vice-versa, uma vez que são uma única pessoa jurídica.

[...]

Portanto, correto, no caso dos autos, o tratamento uniforme e o uso do critério da preponderância. (grifos nossos)

Do trecho transcrito, depreende-se que o acórdão concluiu, com base no precedente por ele mencionado, que a solução correta para o caso seria a adoção de tratamento uniforme para toda a empresa, com base no critério da preponderância. Ou seja, não haveria como segregar a tributação dos diferentes estabelecimentos da empresa conforme sua atividade. O correto, conforme o acórdão, seria aferir qual a atividade preponderante da empresa – agroindustrial ou industrial – e tributá-la – a empresa toda – por uma ou por outra sistemática. O trecho transcrito a seguir deixa essa conclusão bastante clara:

Portanto, considero como agroindústria apenas a primeira unidade da empresa autora, qual seja, a madeireira. Tendo isso por premissa, a conclusão é a de que a atividade preponderante não é a agroindustrial, já que as outras duas unidades não se enquadram em tal conceito.

Tal conclusão reforça-se na própria interpretação autêntica do legislador que (posteriormente através da Lei 10.256/2001 afastou, de forma expressa, o enquadramento (como agroindústria) da empresa que se dedicasse apenas ao florestamento ou reflorestamento e modificasse a natureza química da madeira ou a transformasse em pasta celulósica.

Ultrapassada a análise de cada unidade da empresa autora e da preponderância do seu conjunto, cabe ainda tecer algumas considerações sobre o contexto da atividade (total) da empresa, bem como sobre a finalidade do benefício fiscal em tela.

[...]

A atividade preponderante da empresa é a industrialização de madeira, que além de empregar os insumos (toras, tábuas, etc.) que provêm da atividade de reflorestamento, agrega ainda outros materiais e envolve um complexo processo de industrialização de matéria-prima beneficiada ou transformada, passando pela atividade papelreira.

Assim sendo, não pode ser considerada como empresa agroindustrial.

Por todo o exposto, apenas a primeira unidade (madeira) da empresa autora poderá sofrer tal enquadramento com os respectivos e limitados reflexos tributários.

[...]

Diante do exposto, o que se conclui é que a tutela jurisdicional proferida nos autos da Ação Ordinária n.º2005.72.11.001753-9/SC não tem nenhum impacto no lançamento objeto do presente processo administrativo.

Assim, REJEITO a preliminar.

3. Mérito

3.1. A possibilidade de segregação das atividades e da tributação previdenciária por estabelecimento

Conforme relatado, a Recorrente segregou as atividades de suas unidades e tributou uma delas como agroindústria e as demais como indústria. A fiscalização considerou que tal segregação seria indevida e que todos os estabelecimentos da Recorrente deveriam ser tributados como agroindústria, portanto sobre a receita e não sobre a folha de pagamentos.

O acórdão recorrido julgou a questão acatando o entendimento da fiscalização, de que a Recorrente preencheria os requisitos para ser considerada uma agroindústria.

Em seu recurso, defende a Recorrente que o entendimento da fiscalização, referendado pelo acórdão recorrido, ofende o princípio da legalidade, já que a impossibilidade da aplicação do regime tributário da agroindústria a apenas um de seus estabelecimentos teria previsão apenas em normas infralegais. De forma mais específica, sustenta a Recorrente que o art. 22-A da Lei n.º 8.212/91, que trata da contribuição previdenciária da agroindústria, não conteria nenhuma restrição à possibilidade de aplicação de dito regime tributário a apenas um dos estabelecimentos da empresa. Tal restrição teria sido instituída apenas pelo art. 201-B do Decreto n.º 3.048/01 e pelo art. 173 da IN RFB n.º 971/09.

Adicionalmente, a Recorrente defende que a interpretação dada pela autoridade lançadora fere o princípio da razoabilidade e que, na pior das hipóteses, deveria ser utilizado o critério da preponderância da atividade.

Apesar do esforço da Recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

A jurisprudência deste Conselho firmou-se no sentido de que as exceções ao regime contributivo substitutivo da agroindústria estão taxativamente previstas nos parágrafos do art.22-A da Lei n.º8.212/91. Desse modo, tal regime deve abranger toda a receita da agroindústria, ainda que ela exerça atividade secundária, mesmo que segregada em outros estabelecimentos. Neste sentido, transcrevem-se, abaixo, ementas de acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e desta turma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 AGROINDÚSTRIA. PRÁTICA DE OUTRAS ATIVIDADE AUTÔNOMAS. IRRELEVÂNCIA. A contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, incidente sobre a receita bruta de comercialização da produção, engloba também o valor oriundo da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. Não se pode confundir os efeitos jurídicos

de uma Pessoa Jurídica produtora rural praticar atividade autônoma com o caso desta mesma atividade ser praticada por uma agroindústria, já que a legislação é expressa ao determinar que a prática de atividades autônomas não influencia no regime de apuração das contribuições previdenciárias das agroindústrias. Ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, a contribuição previdenciária incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente [...]

(Acórdão 9202-010.464, 2ª Turma da CSRF, Sessão de 24/10/2022)

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA AGROINDUSTRIAL. A substituição estabelecida no artigo 22A da Lei nº 8.212/91 é aplicada ainda que a agroindústria explore também outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição também incide sobre o valor da receita bruta dela decorrente. [...]

(Acórdão nº 2401-004847, 1ª TO da 4ª Câmara da 2ª Seção, Sessão de 05/06/2017)

Tal entendimento também vem sendo acompanhado pelo Poder Judiciário, como revelam as seguintes ementas de acórdãos do TRF da 3ª Região:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DA AGROINDÚSTRIA. ART. 22A DA LEI Nº 8.212/91. BASE DE CÁLCULO. TOTALIDADE DA RECEITA BRUTA DA AGROINDÚSTRIA PROVENIENTE DE QUALQUER PRODUÇÃO. APELAÇÃO DESPROVIDA. SENTENÇA MANTIDA.

1. O cerne da questão consiste no pedido da não incidência da contribuição previdenciária prevista no artigo 22A da Lei nº 8.212/1991.

2. Da leitura dos artigos 22-A, da Lei 8.212/91, e 201-B, do Decreto 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social), resta cristalino que todo e qualquer ingresso de receitas nos cofres do contribuinte agroindustrial, quer seja decorrente de operações comerciais realizadas com intuito de lucro, quer sejam elas ligadas à atividade primária ou a atividades secundárias da empresa, estão sim incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária aqui discutida. Ademais, o artigo 201-B estatui que as atividades autônomas estão sujeitas ao recolhimento sob o regime da contribuição substitutiva aplicável à empresa principal, assim, a empresa agroindustrial é responsável tributária pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, sejam as receitas provenientes da sua atividade primária ou ainda de unidades autônomas.

3. Apelação desprovida.

(TRF 3ª Região, 2ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5016375-33.2022.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal LUIZ PAULO COTRIM GUIMARAES, julgado em 02/03/2023, Intimação via sistema DATA: 03/03/2023)

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS PELA AGROINDÚSTRIA. RECEITAS QUE COMPÕEM A BASE DE CÁLCULO. RECURSO DESPROVIDO.

1. Além do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, o qual deixa claro que a contribuição devida pela agroindústria incide sobre a comercialização de produção própria e de produção própria e adquirida de terceiros, o Decreto nº 3.048/99 e a Instrução Normativa RFB nº 971/09 regulamentam a matéria sem extrapolar tal previsão legal, apenas estabelecendo maior especificidade, sendo, portanto, dotados de legalidade.

2. O recolhimento das contribuições deve ocorrer sobre a receita bruta da empresa decorrente da comercialização da produção própria e daquela adquirida por terceiros,

mormente porquanto se trata de atividade própria da agroindústria, devidamente prevista no estatuto social da agravante.

3. Os parágrafos 2º e 3º do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91 trazem a exceção sobre a qual não incide as contribuições em análise, qual seja, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do artigo 22 do mesmo diploma normativo. Assim, se a única exceção é exaltada pelo legislador, conclui-se que as demais receitas auferidas pela agroindústria compõem a base de cálculo das exações, inclusive a receita decorrente da comercialização de produtos adquiridos de terceiros.

4. Somando-se às conclusões acima, verifica-se que a parte impetrante não logrou êxito em demonstrar que houve violação a direito seu líquido e certo, isto é, que está sendo compelida a efetuar contribuições indevidas.

5. Apelação a que se nega provimento.

(TRF 3ª Região, 1ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5000648-75.2017.4.03.6143, Rel. Desembargador Federal VALDECI DOS SANTOS, julgado em 06/04/2021, Intimação via sistema DATA: 07/04/2021)

Assim, diante da impossibilidade de segregação da receita por estabelecimento/atividade na agroindústria, por ser um regime substitutivo ao geral, agiu bem a fiscalização em lançar a contribuição sobre todas as receitas auferidas pela Recorrente no período autuado.

Por fim, entendo que a alegação de que a interpretação dada pela autoridade lançadora à lei – e referendada por este Conselho – fere o princípio da razoabilidade e que, na pior das hipóteses, deveria ser utilizado o critério da preponderância da atividade, não pode ser acolhida, eis que foge da competência deste Conselho analisar a constitucionalidade de atos normativos, em conformidade com a Súmula CARF nº 2.

3.2. A base de cálculo

Sustenta a Recorrente que haveria uma série de erros na base de cálculo utilizada pela fiscalização. O primeiro erro consistiria na não dedução de valores relativos:

- i. À Sucata, oriunda do ativo imobilizado da filial 0005-55, atualmente inativa;
- ii. Ao IPI;
- iii. Às devoluções de mercadorias;
- iv. Aos descontos incondicionais;
- v. Aos fretes.

Conforme sustenta, o direito a tais deduções estaria amparado nos arts. 7º, 8º e 9º da Lei nº 12.546/2011.

Além disso, a Recorrente alega que a autoridade lançadora teria cometido erros ao apurar as vendas para entrega futura, relativas à filial 0012-84. Conforme a Recorrente, os autos

de infração teriam considerado a data do recebimento e não a data da efetiva remessa da mercadoria, o que seria contrário à legislação e, especialmente, à Solução de Consulta COSIT nº 507/2017.

O acórdão Recorrido considerou improcedentes as alegações da Recorrente ante a falta de autorização legal para as deduções pretendidas e pelo fato de a Recorrente não ter apresentado provas de suas alegações – isto é, que parte da receita tributada seria oriunda dos itens por ela apontados. Neste sentido, o acórdão recorrido afirmou, em síntese, que, com base na legislação societária e tributária, especialmente pelo Decreto-lei nº 1.598/77, a receita bruta – base de cálculo da contribuição previdenciária da agroindústria – não comporta deduções.

Pois bem,

3.2.1. A questão probatória e a base legal para as deduções pretendidas

Em relação à questão probatória, transcreve-se, abaixo, o que restou consignado a este respeito no acórdão recorrido (fl. 597):

Antes de enfrentar a questão jurídica alusiva ao mérito da dedução de valores da receita bruta da empresa, necessário se faz analisar os argumentos trazidos e as supostas provas contida nos autos.

a) Sucatas

São receitas obtidas das vendas de sucata, resíduos de ferro e aço, partes de máquinas desmontadas etc., que antigamente pertenciam ao ativo imobilizado. A receita com a venda de sucatas e afins podem ser identificadas na Descrição da Mercadoria das notas fiscais elencadas na planilha de informações da base de cálculo;

b) IPI

Não foram acostados aos autos as notas fiscais de venda com os respectivos destaques do IPI devido nas operações;

c) Devolução de mercadorias e descontos incondicionais

A impugnante não comprovou com notas fiscais de entrados ou com a escrituração contábil o valor devolução de vendas contida na base de cálculo apurada, bem como os descontos incondicionais concedidos;

d) Fretes

A empresa reconhece que os fretes não foram incluídos na base de cálculo, logo não há exclusão a fazer nesse sentido. Quanto a um suposto recolhimento a maior, vale aqui lembrar que os recolhimentos efetuados pela empresa foram efetivamente abatidos no levantamento fiscal, conforme demonstrado nas planilhas contidas no relatório fiscal (fls. 210/211);

e) Vendas para entrega futura

O sujeito passivo infere que a fiscalização apurou a base de cálculo das Vendas para entrega futura na data do recebimento da venda e não na data da efetiva entrega da mercadoria. No entanto, o sujeito passivo nada trouxe para comprovar seus argumentos, como contratos, notas fiscais de faturamento e comprovantes de antecipações de pagamento.

Assim, à exceção da receita com a venda de sucatas, as informações contidas na planilha acostada pela fiscalização não amparam a pretensão da autuada; não têm valor

O recurso voluntário contesta essa conclusão, afirmando que a planilha em Excel acostada aos autos pela fiscalização (anexa ao Termos de Anexação de Arquivo Não Paginável de fl. 338) foi elaborada com base nos dados extraídos dos arquivos em formato “xml” das notas fiscais. Assim, a planilha em questão seria suficiente para comprovar suas alegações, não havendo necessidade de reapresentação das notas fiscais que dariam lastro às suas alegações.

Entendo que assiste parcial razão à Recorrente.

Em relação às sucatas, ao IPI, aos fretes e às vendas para entrega futura, entendo que a planilha – elaborada pela própria fiscalização com base no arquivo “xml” das notas fiscais – seria suficiente para comprovar as alegações da Recorrente. A exceção, seriam os valores relativos a mercadorias devolvidas, em relação às quais entendo que a Recorrente deveria ter apresentado as notas de entrada comprobatórias.

A despeito disso, com exceção das vendas para entrega futura e do frete, que serão objeto de análise em tópico específico deste voto, entendo que o acórdão recorrido acertou ao concluir que a legislação atinente à contribuição da agroindústria não admite as deduções pretendidas pela Recorrente.

Como exposto, o pleito de dos valores apontados pela Recorrente tem como base os arts. 7º, 8º e 9º da Lei nº 12.546/2011, que instituiu a CPRB. Ou seja, o pleito do contribuinte parte da premissa de que as disposições normativas aplicáveis à CPRB também o seriam à contribuição previdenciária da agroindústria.

No âmbito deste Conselho, de fato, há alguns acórdãos que consideram tal premissa verdadeira, afirmando que tanto a CPRB como a contribuição da agroindústria são espécies do gênero “contribuição previdenciária substitutiva” e, por isso, as disposições normativas daquela seriam aplicáveis a esta. É o caso dos Acórdãos nºs 2402-005.808, de 09/05/2017, 2202-004.818, de 04/10/2018 e 2402-003.211, de 21/11/2012 e 2402-010.858, de 08/11/2022. Por todos, transcreve-se abaixo os seguintes trechos do Acórdão nº 2402-005.808:

É fato que a legislação do imposto de renda, no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 (reproduzido no art. 280 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99 Decreto nº 3.000/99) prevê que as vendas canceladas estão compreendidas no conceito de receita bruta, sendo que a redação dada a essa norma pela Lei nº 12.973/14 explicita que as devoluções de venda também se incluem naquela definição.

Por outro lado, necessário frisar que na legislação relativa às contribuições vem sendo dado tratamento diverso ao tema, sendo que, quanto às contribuições PIS e Cofins, no art. 1º, inciso V, alínea 'a' das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, existe disposição expressa da exclusão das vendas canceladas da base de cálculo do tributo.

Também a Lei nº 12.546/11, que instituiu a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) para diversas atividades, tem nos seus arts. 7º e 8º a previsão de exclusão das vendas canceladas da receita bruta.

A propósito, tem-se que na Solução de Consulta Cosit nº 40/14, vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil por força do art. 9º da IN RFB nº 1.396/13, com a redação dada pela IN RFB nº 1.424/13, chegou-se à seguinte conclusão, nos termos do excerto de ementa abaixo colacionado:

[...]

Tal conclusão se deve, logicamente, ao fato de que a devolução de uma mercadoria cuja venda já tenha sido tributada quando da saída do produto da empresa, traduz-se, na prática, em "estorno de venda", pois a receita anteriormente gerada foi cancelada pela devolução correspondente.

Saliente-se que a contribuição devida pelo produtor rural pessoa jurídica, a qual encontra seu esteio no art. 25 da Lei nº 8.870/94, consubstancia-se em espécie do gênero contribuição substitutiva, à semelhança da multicitada CPRB.

Isso, porque mediante a aplicação de um percentual sobre a receita do produtor, deixa-se de recolher àquelas contribuições devidas sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos seus segurados empregados e trabalhadores avulsos, prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Dessa maneira, tendo em vista o dever de coerência na interpretação dos conceitos normativos tais como a "receita bruta" que deve reger a administração tributária, e tratando o presente caso de contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta do produtor rural, lhe é igualmente aplicável o raciocínio desenvolvido na SC Cosit nº 40/14, de modo a que sejam consideradas passíveis de exclusão da base de cálculo da exigência as devoluções de venda.

Em decorrência, devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias em tela as devoluções de venda.

(grifos nossos)

Entendo, todavia, que o fato de a CPRB e a contribuição da agroindústria serem cobradas em substituição à contribuição sobre a folha de pagamento não permite inseri-las em um mesmo gênero tributário, sujeito às mesmas regras. Dito de outro modo, entendo que a CPRB e a contribuição da agroindústria são contribuições diferentes, inexistindo elemento normativo que permita conectá-las a um único gênero, sujeito ao mesmo regime jurídico.

Vale dizer que, ao julgar o Tema 1048 da Repercussão Geral (RE 1.187.264), por meio do qual o STF considerou devida a inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB, aquele tribunal entendeu, que a CPRB é um benefício fiscal facultativo, de modo que o contribuinte, ao optar por ele, concordaria com as regras especificamente aplicáveis ao seu regime jurídico. Por outro lado, o caráter facultativo inexistente em relação à contribuição previdenciária da agroindústria. Entendo, dessa forma, indevida a aproximação entre os dois tributos e a sujeição e ambos ao mesmo regime jurídico.

Diante dessas considerações, inexistindo autorização legal para as deduções pretendidas pela Recorrente relativamente à contribuição da agroindústria, entendo que o acórdão recorrido não merece reparos.

3.2.1.1. Os Fretes

Relativamente aos fretes, eis o que alega a Recorrente:

Na filial 12 – CNPJ 83.054.478/0012-84 (madeireira) a autoridade fiscal não considerou o valor dos fretes, o que está correto. No entanto, a empresa o havia feito, de modo que as contribuições pagas sob esta rubrica constituem crédito em seu favor que deve ser abatido do valor total do auto de infração.

O acórdão recorrido decidiu a questão da seguinte forma:

A empresa reconhece que os fretes não foram incluídos na base de cálculo, logo não há exclusão a fazer nesse sentido. Quanto a um suposto recolhimento a maior, vale aqui lembrar que os recolhimentos efetuados pela empresa foram efetivamente abatidos no levantamento fiscal, conforme demonstrado nas planilhas contidas no relatório fiscal (fls. 210/211);

No recurso voluntário, a Recorrente apenas repetiu a alegação de sua impugnação.

Entendo, assim, que, relativamente aos fretes, nem sequer existe interesse processual, já que, como reconhecido pela Recorrente, estes não foram incluídos na base de cálculo pela autoridade lançadora. Além disso, a impugnação não é a via processual adequada para pleitear indébito tributário.

Assim, o acórdão recorrido não merece reparos.

3.2.4. As vendas para entrega futura.

Sustenta a Recorrente que sua filial 0012-84 promove vendas para entrega futura e que, nestas, a autoridade lançadora teria, equivocadamente, considerado como critério temporal do fato gerador a data do pagamento e não a data da efetiva remessa da mercadoria, com a correspondente emissão da nota fiscal. Alega a Recorrente que este, e não aquele, seria o critério temporal correto, conforme a Solução de Consulta Cosit nº 507/2017 e art. 169 da IN RFB nº 971/2009.

O acórdão recorrido não acolheu a alegação da Recorrente, com fundamento no fato de que a situação concreta verificada pela autoridade lançadora não se amoldaria à situação descrita pelas referidas solução de consulta e instrução normativa:

A leitura do item 29.1 da Solução de Consulta Cosit nº 507/2017, transcrito na peça de resistência e reproduzido abaixo, revela que teria razão a autuada caso o presente lançamento fiscal tivesse apurado o fato gerador (receita de comercialização) em vendas para entrega futura com base em nota fiscal de simples faturamento, ou documento similar. Contudo, não é isso que se afigura nos autos.

29.1.Verifica-se, primeiramente, que esse dispositivo refere-se à emissão de apenas uma nota fiscal. Como a emissão da nota fiscal de simples faturamento é facultativa, enquanto se apresenta obrigatória a emissão da nota fiscal que acompanha a mercadoria vendida, conclui-se que tal dispositivo se refere à segunda nota fiscal, e não à primeira. Dessa forma, o fato gerador da contribuição previdenciária referente à comercialização da produção rural, na situação de que trata o normativo, ocorrerá por ocasião da emissão da nota fiscal de caráter obrigatório.

Na espécie, a planilha “Informações de base de cálculo na comercialização rural.xlsx” evidencia que o levantamento mensal das receitas auferidas pela empresa considerou a competência relativa à data de emissão das notas fiscais, as quais acompanham a mercadoria na venda, como a competência da ocorrência do fato gerador.

Neste caso não há reparo a fazer na base de cálculo lançada uma vez que o fato gerador foi corretamente apurado na data de emissão da nota fiscal de saída.

No recurso voluntário, a Recorrente alegou que o acórdão seria confuso, eis que:

... respalda o entendimento da Recorrente expresso na impugnação, mas não o acolhe. Mais: não deixa claro qual foi a postura adotada:

[...]

Afinal, a autoridade fiscal considerou qual data? A da emissão das notas fiscais (correta segunda a legislação – artigo 169 da IN 971/2009), ou a data do recebimento da venda? Pelo que a Recorrente entende das planilhas anexadas, ela considerou a data do recebimento, em conduta contrária à legislação.

Pois bem.

De início, é necessário esclarecer que a Solução de Consulta COSIT nº 507/2017 trata de duas situações distintas: (i) a venda para entrega futura e (ii) venda com faturamento antecipado. Vejamos como a solução de consulta diferencia essas duas operações:

14. A consulente refere-se a operações de compra e venda nas quais, em um primeiro momento, o negócio é concretizado e ela recebe o pagamento pela venda de mercadorias que já existem em seu estoque e, em outro momento posterior, ela entrega as mercadorias vendidas ao seu adquirente.

14.1 Tais operações não se confundem com as operações em que o vendedor recebe um adiantamento pela alienação de mercadorias que ainda não existem, e que só serão entregues ao comprador depois de terem sido adquiridas ou produzidas.

15. Embora não exista unanimidade na doutrina ou na jurisprudência quanto às denominações dessas duas espécies de contratos, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB tem chamado a primeira de venda para entrega futura e a segunda de faturamento antecipado.

É a partir da diferenciação entre esses dois tipos de operação que a solução de consulta constrói suas conclusões, transcritas a seguir:

28. Já se viu que, como regra geral, que inclui a situação descrita na presente consulta, as apurações da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, bem como da Contribuição Previdenciária prevista no caput do art. 22A da Lei nº 8.212/1991, sujeitam-se ao regime de competência, no qual as receitas devem ser reconhecidas no momento em que o alienante transfere a propriedade das mercadorias vendidas para o adquirente.

28.1 Como nos contratos de compra e venda para entrega futura isso ocorre no momento em que se aperfeiçoa o negócio, e não no momento de transferência da posse (tradição) dos bens em questão, é no primeiro desses momentos (aperfeiçoamento do negócio) que as referidas receitas devem ser reconhecidas para apuração dos tributos citados.

29. Finalizando, no que concerne às contribuições previdenciárias, convém comentar o art. 169 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que aduz:

Art. 169. Nos contratos de compra e venda para entrega futura, que exigem cláusula suspensiva, o fato gerador de contribuições dar-se-á na data de emissão da respectiva nota fiscal, independentemente da realização de antecipações de pagamento. (destacou-se)

29.1. Verifica-se, primeiramente, que esse dispositivo refere-se à emissão de apenas uma nota fiscal. Como a emissão da nota fiscal de simples faturamento é facultativa, enquanto se apresenta obrigatória a emissão da nota fiscal que acompanha a mercadoria vendida, conclui-se que tal dispositivo se refere à segunda nota fiscal, e não à primeira.

Dessa forma, o fato gerador da contribuição previdenciária referente à comercialização da produção rural, na situação de que trata o normativo, ocorrerá por ocasião da emissão da nota fiscal de caráter obrigatório.

29.2. Ratifica esse entendimento o fato de o art. 169 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, fazer menção à existência de “cláusula suspensiva”, própria do ato jurídico sob condição suspensiva, em que sua eficácia fica pendente da ocorrência de evento futuro. Nessa modalidade de ato, o fato gerador somente se aperfeiçoará com o implemento da condição, conforme preveem os seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional – CTN:

[..]

29.3. Dentro das premissas adotadas nesta Solução de Consulta, verifica-se que, no contrato de compra e venda para entrega futura, as mercadorias já existem no estoque do vendedor, sendo a sua entrega ao adquirente efetuada em momento posterior. Nesse negócio jurídico, a transferência de propriedade da mercadoria ocorre desde o momento do acordo de vontades, embora a tradição não ocorra no mesmo instante. Esse ato jurídico não depende do implemento de condição suspensiva, pois já se encontra perfeito e acabado no momento da celebração do negócio, quando ocorre o fato gerador do tributo.

29.4. Já nas operações em que o vendedor recebe um adiantamento pela alienação de mercadorias que ainda não existem e que só serão entregues ao comprador depois de terem sido adquiridas ou produzidas – hipótese aqui tratada como contrato de compra e venda com faturamento antecipado –, a eficácia do ato jurídico encontra-se vinculada ao implemento de condição suspensiva, que depende da ocorrência de evento incerto e futuro, ou seja, a materialização da coisa futura, no presente caso, produção rural, e sua entrega ao adquirente.

29.5. Dessa forma, como o artigo 169 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, faz referência à existência de “cláusula suspensiva” nos “contratos de compra e venda para entrega futura” e, sendo essa cláusula própria do ato jurídico pendente do implemento de condição suspensiva, é forçoso reconhecer que a hipótese tratada nesse artigo refere-se ao contrato de compra e venda com faturamento antecipado, em que não há, no momento da celebração do ato, a mercadoria em estoque, pois esta será, ainda, produzida ou adquirida. Nestes casos, somente com a efetiva entrega da mercadoria e a emissão da nota fiscal em nome do adquirente, é que haverá o implemento da condição suspensiva e considerar-se-á ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, situação esta distinta da hipótese tratada na presente consulta.

Ou seja, a conclusão da solução de consulta é de que nas operações de venda com entrega futura, o fato gerador ocorre no momento da venda e não no momento da entrega da mercadoria. Já nos casos de faturamento antecipado, o fato gerador ocorre no momento da entrega da mercadoria.

Entendo que a conclusão das solução de consulta está correta, pelos fundamentos por ela apresentados. Aliás, tais fundamentos vêm sendo acatados por este Conselho, como é possível observar nos Acórdãos nº 2201-010.532, 3402-004.905 e 3401-002.072, entre outros.

No presente caso concreto, apesar de não descrever nem apresentar documentação de suporte, a Recorrente denomina as operações por ela praticadas como vendas com entrega futura. Apesar disso, pleiteia a aplicação do critério temporal inerente à venda com faturamento antecipado, isto é, a data da remessa da mercadoria. Destaque-se também que a Recorrente não indica quais seriam as notas fiscais indevidamente consideradas pela fiscalização.

A análise da planilha em Excel acostada aos autos pela fiscalização (anexa ao Termos de Anexação de Arquivo Não Paginável de fl. 338), contudo, ajuda a aclarar a situação. Nela, é possível verificar que a autoridade lançadora incluiu na base de cálculo da contribuição um total de 239 NFes com CFOP 6922, correspondente a: “lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura”. Não se identifica nesta planilha NFes com CFOP 1922 ou 2922, correspondentes a “Nota Fiscal de Remessa de Entrega Futura”.

Dessa forma, considerando que a Recorrente não produziu provas tendentes a comprovar suas alegações, com base no arcabouço probatório constante dos autos, conclui-se que a fiscalização, corretamente, incluiu na base de cálculo da contribuição apenas o faturamento representado pelas notas de simples faturamento. Não se verifica, assim, a ocorrência da inclusão indevida de valores relativos à simples remessa de mercadorias, não havendo, assim, reparos a serem feitos ao lançamento.

Ante o exposto, voto pelo indeferimento das alegações da Recorrente.

3.3 A diligência ou perícia

Por fim, a Recorrente pleiteia o deferimento de realização de perícia ou diligência, a fim de que sejam apurados os valores incluídos a maior nas bases de cálculo.

Tal pedido, no entanto deve ser rejeitado. A diligência não serve para o fim de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Em outras palavras, pretende o contribuinte, por via da diligência, que sejam produzidas as provas que embasam as informações, cujo ônus cabe a ele próprio.

Nesse desiderato, os elementos de prova a favor do Recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Ante o exposto, denega-se o pedido de diligência,

4. Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso, REJEITO as preliminares e quanto ao mérito NEGO-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi

Fl. 21 do Acórdão n.º 2401-011.553 - 2ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10340.721651/2021-72