



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10435.720520/2014-90
ACÓRDÃO	2202-011.914 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA UNIAO E INDUSTRIA SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (AIOP). AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES. EXPORTAÇÃO DIRETA. IPI E ICMS. MULTA DE OFÍCIO. JUROS SOBRE MULTA. ANÁLISE TÃO-SOMENTE DAS RAZÕES RECURSAIS E PEDIDO REFERENTES À NULIDADE. MATÉRIA PREJUDICIAL.

I. CASO EM EXAME

1.1 Recurso voluntário interposto por pessoa jurídica atuada em razão do lançamento do Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP DEBCAD nº 51.059.988-5, relativo ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2011, incluindo 13º salário. O crédito tributário foi constituído a título de contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural e sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais, não declarados em GFIP.

1.2 A parte-recorrente alegou, em impugnação administrativa, a inclusão indevida, na base de cálculo da contribuição substitutiva prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, de parcelas que não representariam acréscimo patrimonial definitivo, tais como ICMS, ICMS-ST, IPI e vendas canceladas. Requereu ainda o reconhecimento da imunidade das receitas de exportação direta, a exclusão da contribuição ao SENAR, a inaplicabilidade ou redução da multa de ofício e a limitação dos juros de mora ao valor do principal.

1.3 O julgamento de primeira instância, proferido pela 5ª Turma da DRJ/BSB, reconheceu parcialmente procedente a impugnação, excluindo os valores referentes a vendas canceladas, mas mantendo o crédito tributário

no restante. A análise da contribuição ao SENAR foi expressamente afastada, por não integrar o objeto do auto de infração.

1.4 No recurso voluntário, a parte-recorrente reitera os fundamentos já apresentados, insistindo na exclusão de tributos indiretos da base de cálculo, na imunidade das receitas de exportação direta, na não incidência de contribuição ao SENAR, na ilegalidade da multa de ofício e na limitação dos juros de mora.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2.1 Há três duas questões em discussão:

2.1.1 Saber-se se houve nulidade no julgamento da impugnação, por ausência de exame de razões recursais e de pedido autônomos

2.1.2. saber se devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva os valores relativos a ICMS, ICMS-ST, IPI e exportações diretas; e

2.1.3 saber se são cabíveis a multa de ofício e os juros moratórios incidentes sobre a referida penalidade.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3.1 Foi reconhecida a nulidade parcial da decisão de primeira instância, nos termos do art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235/1972, em razão da omissão quanto ao exame da alegação de inclusão indevida de receita de exportação direta na base de cálculo da contribuição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer parcialmente do recurso, exceto as alegações de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, acolher a preliminar de nulidade parcial da decisão de primeira instância, devendo os autos retornarem à DRJ para que sejam examinadas as alegações recursais relativas à incidência de contribuições previdenciárias sobre as receitas de exportação.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 5ª Turma da DRJ/BSB, de lavra da Auditora-Fiscal Verônica Evane do Prado Cardoso (Acórdão 03-70.309):

Trata o presente processo de lançamento de Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP - DEBCAD nº 51.059.988-5, consolidado em 17/03/2014, no valor de R\$ 1.286.331,71 (um milhão duzentos e oitenta e seis mil trezentos e trinta e um reais e setenta e um centavos), em desfavor da empresa em epígrafe, no período compreendido entre as competências de 01 a 12/2011, inclusive 13º salário.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 04/06, o presente débito se refere aos valores das contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, além das contribuições incidentes sobre os pagamentos efetuados aos contribuintes individuais que prestaram serviço à empresa. Informa ainda à fiscalização que os fatos geradores apurados não foram declarados em GFIP.

Afirma que a apuração dos créditos previdenciários foi efetuada com base na análise dos lançamentos das contas contábeis das vendas de Açúcar Cristal, Álcool Anidro, Álcool Hidratado e Açúcar Exportação Indireta. A base de cálculo foi obtida pelo confronto entre os valores da receita bruta lançada na contabilidade e os declarados em GFIP e foram obtidos por meio de consultas ao sistema GFIPWEB.

Os lançamentos referentes às contribuições incidentes sobre os pagamentos aos contribuintes individuais foram efetuados com base nos lançamentos contábeis das contas de pagamento de pró-labore e de prestação de serviços prestados por pessoas físicas.

Informa à fiscalização que foi lavrada Representação Fiscal Para Fins Penais - RFFP, tendo em vista a ocorrência, em tese, do crime previsto no art. 337-A, do Decreto-Lei nº 2.848/40 - Código Penal Brasileiro.

Da Impugnação

Tempestivamente o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 123/147, alegando, em síntese:

Preliminarmente requer o julgamento do presente auto de infração conjuntamente com o de DEBCAD nº 51.059.989-3, por serem conexos, por possuírem a mesma base de cálculo tanto para a contribuição destinada à Previdência Social como ao SENAR.

Em prosseguimento informa que é pessoa jurídica de direito privado e tem como atividade a fabricação de açúcar bruto, sendo parte da produção exportada, estando sujeita ao recolhimento das contribuições previdenciárias na forma do art. 22-A da Lei nº 8.212/91, na condição de agroindústria.

Afirma que em que pese o zelo da fiscalização, houve equívoco na apuração da base de cálculo, por ter considerado, indistintamente, a receita bruta contabilizada sem considerar que existem parcelas que não poderiam ser incluídas como vendas canceladas, ICMS-ST, IPI, Exportação e ICMS.

Assegura que embora estas verbas se enquadrem nos requisitos para configurar como receitas, não estão contempladas no conceito justamente por não representarem receita nova e definitiva, ensejadora de capacidade contributiva.

Afirma que a base de cálculo da contribuição prevista no art. 7º da Lei nº 12.546/11 é a mesma da do art. 22-A da Lei nº 8.212/91: receita bruta. E se na Lei nº 12.546/11 tanto as vendas canceladas como os descontos e o IPI não compõem a base de cálculo, na Lei nº 8.212/91 também não podem incluir.

Conclui que apesar de não constar expressamente, a própria RFB, na Solução de Consulta nº 121, de 26 de junho de 2012, interpretando o art. 7º da Lei nº 12.546/11 dispõe que não integra a receita bruta o IPI, ICMS e as vendas canceladas, inclusive as devoluções de mercadorias.

A empresa insurge-se também contra a inclusão na base de cálculo da contribuição para o SENAR incidente sobre as receitas de exportação que, no seu entendimento, são isentas, por estarem amparadas no art. 7º da Lei nº 12.546/2011. Mesmo assim foi autuada por apresentar diferença entre o valor constante na sua contabilidade e o valor declarado em GFIP, por efetuar pagamento a contribuinte individual e pró-labore, como também para o SENAR.

Insurge-se ainda contra a multa de ofício ora aplicada sob o argumento de que a autoridade fiscal não tem competência para impor multas, ou seja, sua competência restringe-se a propor a aplicação da multa, nos termos do art. 142 do CTN.

Argumenta que a citada proposição da multa deve obedecer aos princípios da isonomia e da proporcionalidade, observando também que a multa se refere apenas à parte controversa, já que o suposto recolhimento do imposto se deu em consequência de uma interpretação legítima da impugnante.

Ante o exposto requer a anulação do auto de infração, a redução da multa e a exclusão dos juros nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Da Diligência

Considerando a alegação da autuada de que foram incluídos na base de cálculo das contribuições lançadas valores referentes às vendas canceladas, inclusive tendo sido juntados na impugnação documentos referentes a este argumento, os autos foram devolvidos em diligência à DRF de origem para que fosse esclarecido se parte dos valores considerados como “receita bruta proveniente da comercialização”, e conseqüentemente incluída na base de cálculo das contribuições lançadas, refere-se a vendas canceladas.

Como resultado da diligência o auditor autuante emitiu a Informação Fiscal, de fls. 657/658, da qual foi dada ciência ao contribuinte, com as devidas e possíveis alterações.

O contribuinte se manifestou, às fls. 686/687, alegando concordar com as retificações procedidas em sede de diligência, mas alega que ainda persiste a improcedência do presente auto pelas razões expostas na impugnação.

O contribuinte informa que após apresentar a defesa administrativa, aderiu ao Refis instituído pela Lei nº 12.996/2014 e incluiu parte dos valores objeto do presente lançamento, mas que aludida petição deu origem ao dossiê nº 10010.001.248/0914-01, o qual não foi juntado imediatamente aos autos, razão pela qual requer o desmembramento dos autos para que seja retirada a parte já parcelada.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP

COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL.

É devida a contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural em substituição à contribuição sobre a folha de salários, pelo produtor rural pessoa jurídica, conforme determina as disposições legais de regência.

CONTRIBUIÇÃO. AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES.

A contribuição devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta, que é o produto da venda de bens nas operações de conta própria, não havendo previsão de exclusão relativa ao IPI e ICMS.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado do resultado do julgamento em 02/05/2016, uma segunda-feira (fls. 789), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 01/06/2016, uma quarta-feira (fls. 792), no qual se sustenta, sinteticamente:

a) A ausência de enfrentamento, no acórdão recorrido, do argumento relativo à indevida inclusão de receitas de exportação direta na base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva fere os princípios do devido processo legal e da motivação das decisões administrativas, pois a questão foi tempestivamente suscitada na impugnação administrativa com a devida comprovação documental, mas foi omitida na fundamentação da decisão de primeira instância.

b) A consideração indistinta da receita bruta contabilizada, sem exclusão das parcelas referentes a ICMS, ICMS-ST e IPI, contraria o conceito constitucional de receita bruta e o princípio da capacidade contributiva, pois tais valores não representam ingresso financeiro novo e definitivo no patrimônio da empresa, de modo que não podem compor a base de cálculo das contribuições previstas no art. 22-A da Lei nº 8.212/91.

c) A inclusão, na base de cálculo da contribuição previdenciária, de receita de exportação direta decorrente de erro de contabilização (classificação como exportação indireta) ofende a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, pois se trata de operação que, comprovadamente, corresponde a exportação direta e, portanto, imune.

d) A exigência da contribuição ao SENAR sobre receitas decorrentes de exportação viola o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, porquanto tal contribuição possui natureza de contribuição social geral (e não corporativa), estando, portanto, abrangida pela norma constitucional de imunidade das receitas de exportação.

e) A aplicação da multa de ofício em percentual fixo de 75% fere os princípios da individualização da sanção, da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco, pois não houve dolo, fraude ou simulação, mas sim interpretação razoável da legislação por parte da contribuinte. A multa deveria, por isso, ser afastada ou, ao menos, reduzida.

f) A incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício afronta o art. 61 da Lei nº 9.430/96, pois tais acréscimos legais só são cabíveis sobre o principal do tributo, não podendo ser aplicados sobre penalidades pecuniárias, sob pena de violação da lógica jurídica da norma secundária e de desvio de finalidade na exigência de juros compensatórios.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

- a) a anulação da decisão recorrida para que outra seja proferida analisando a questão omitida;
- b) a reforma parcial do acórdão recorrido, para declarar a improcedência das exigências constantes dos Autos de Infração DEBCAD nºs 51.059.988-5 e 51.059.989-3;
- c) sucessivamente, o afastamento ou a redução da multa de ofício;
- d) e, em qualquer caso, que os juros de mora sejam aplicados apenas em relação ao principal;
- e) por fim, que seja atribuída à legislação a interpretação mais favorável à parte-recorrente, nos termos do art. 112 do CTN.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

Presentes os pressupostos, conheço parcialmente do recurso voluntário, exceto as alegações de inconstitucionalidade (Súmula CARF 02).

2 PRELIMINARES

2.1 NULIDADE POR OMISSÃO DE PONTO RELEVANTE: AUSÊNCIA DE ANÁLISE DA INCLUSÃO DE RECEITA DE EXPORTAÇÃO DIRETA NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA.

O acórdão recorrido, ao julgar o Auto de Infração DEBCAD nº 51.059.988-5, reconheceu parcialmente procedente a impugnação apresentada pela contribuinte, acolhendo os argumentos relativos à exclusão de valores referentes a vendas canceladas, nos termos da diligência fiscal de fls. 657/658.

No entanto, não houve qualquer manifestação específica sobre o argumento da parte impugnante quanto à indevida inclusão, na base de cálculo da contribuição substitutiva, de receita oriunda de exportação direta classificada como indireta. A decisão limitou-se a afirmar, em termos genéricos, que “a contribuição incide sobre o valor da receita bruta, que é o produto da venda de bens nas operações de conta própria, não havendo previsão de exclusão relativa ao IPI e ICMS”, sem examinar os documentos e fundamentos relacionados à natureza da operação de exportação.

Entretanto, a parte-recorrente alega que a omissão configura vício de motivação apto a ensejar a nulidade do julgado, por violação ao dever de fundamentação das decisões administrativas. Sustenta que o tema foi expressamente submetido à apreciação da autoridade julgadora, desde a impugnação (fls. 12-14 da petição, fls. 131 do e-Processo, e documentos anexos), com indicação do valor (R\$ 1.523.570,20), da competência (fevereiro de 2011), e dos documentos comprobatórios da exportação direta (doc. 08 – nota fiscal; doc. 10 – registro de exportação).

Alega que, apesar da relevância da matéria e de sua repercussão sobre o valor lançado, a DRJ silenciou por completo sobre o ponto, o que impediria o controle do ato administrativo e configuraria violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da legalidade.

Nos termos do artigo 50 da Lei nº 9.784, de 1999, aplicável supletivamente ao processo administrativo fiscal federal, os atos administrativos devem ser motivados com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos.

Esse dever se reforça no âmbito do contencioso administrativo tributário, conforme previsto nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se ancora em princípios constitucionais expressos, como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa (art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal). A omissão na apreciação de argumentos relevantes e devidamente fundamentados configura, nessa medida, vício formal da decisão, por ausência de exame de ponto essencial à controvérsia.

No caso concreto, observa-se que a parte impugnante dedicou seção própria à alegação de imunidade das exportações diretas, apontando a indevida inclusão, pela fiscalização,

de receita no valor de R\$ 1.523.570,20, correspondente à nota fiscal nº 110, de 14/02/2011, emitida para o exterior.

A classificação contábil da operação como “exportação indireta”, segundo alegado, teria sido equivocada, e documentos comprobatórios da exportação direta foram apresentados ainda na impugnação.

Todavia, o acórdão recorrido não examinou o argumento, tampouco indicou os motivos de eventual desacolhimento, limitando-se a reiterar a legalidade da metodologia fiscal adotada, com fundamento na escrituração contábil da receita bruta.

Dessa forma, a ausência de manifestação sobre ponto central e potencialmente excludente da base de cálculo do tributo impugnado compromete a validade formal do julgamento de primeira instância, por inobservância do dever de motivação.

A omissão impede a adequada compreensão da *ratio decidendi* adotada, dificulta o exercício do duplo grau administrativo e vulnera o princípio da legalidade, na medida em que inviabiliza o controle da conformidade da decisão com a Constituição, especialmente com o artigo 149, § 2º, inciso I, que prevê a imunidade das receitas de exportação quanto a contribuições sociais.

Em conclusão, reconhece-se a nulidade parcial do acórdão recorrido, exclusivamente no que tange à ausência de manifestação sobre o argumento da indevida inclusão, na base de cálculo da contribuição substitutiva, de receita de exportação direta no valor de R\$ 1.523.570,20, relativa à competência de fevereiro de 2011.

Diante do exposto, acolho o argumento.

3 DISPOSITIVO

Ante o exposto, acolho a preliminar de nulidade parcial, relativa à omissão no exame do tópico pertinente à exclusão das receitas de exportação, devendo os autos retornarem à DRJ para que sejam examinadas as alegações recursais relativas à incidência de contribuições previdenciárias sobre as receitas de exportação.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino