



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10480.724177/2015-98
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.863 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente UNA ACUCAR E ENERGIA LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Tratando-se os autos de uma discussão predominantemente jurídica e tendo sido oportunizada à recorrente a apresentação das provas documentais pertinentes, não há razão que imponha a necessidade de realização de diligência/perícia, inexistindo o alegado cerceamento de defesa e a pretendida nulidade.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SEGURADO ESPECIAL. SENAR. SUB-ROGAÇÃO DO ADQUIRENTE.

A empresa adquirente, consumidora ou consignatária fica sub-rogada nas obrigações do segurado especial pelo recolhimento da sua contribuição social e da contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, não podendo alegar omissão para se eximir da obrigação, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com a lei.

AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR.

A arrecadação da contribuição será feita juntamente com a Previdência Social e o seu produto será posto, de imediato, à disposição do Senar, para aplicação proporcional nas diferentes Unidades da Federação, de acordo com a correspondente arrecadação, deduzida a cota necessária às despesas de caráter geral.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. IMUNIDADE

DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. CABIMENTO QUANDO DA VENDA A EMPRESA EXPORTADORA.

A receita decorrente da venda de produtos ao exterior, por meio de 'trading companies', não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção. Imunidade. Cabimento.

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. IMUNIDADE.
A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR, com base de cálculo prevista pelo art. 22-A, da Lei n.º 8.212, de 1991 é de contribuição de interesse de categorias econômicas, Assim, inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares arguídas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento os valores decorrentes de exportação por intermédio de “trading companies”. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Dione Jesabel Wasilewski, que negavam provimento e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que dava provimento em maior extensão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

EDITADO EM: 10/10/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nesta oportunidade, utilizo-me trechos do relatório produzido em assentada anterior, eis que aborda de maneira elucidativa os fatos objeto dos presentes autos, nos termos seguintes:

Trata o presente processo dos Autos de Infração de contribuição previdenciária, período 01/2011 a 12/2012, conforme abaixo:

a) 51.071.904-0, parte patronal e parcela decorrente do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a receita da comercialização da produção agrícola própria e sobre aquisição da produção rural de terceiros – pessoas físicas (sub-rogação), no valor de R\$ 15.753.743,74;

b) 51.071.905-8, contribuições destinadas a outras entidades e fundos SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção para o mercado interno, sobre aquisição da produção rural de terceiros – pessoas físicas (sub-rogação), sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção realizada diretamente para o exterior, além da contribuição destinada ao FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE, incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados e declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social), no valor R\$ 2.198.337,29;

Consta do Relatório Fiscal da Infração, em síntese, que:

1. trata-se de fiscalização na empresa em epígrafe, classificada como Agroindústria, visto que desenvolve as atividades de produção de açúcar e álcool, a partir da cana-de-açúcar de cultivo próprio e adquirida de terceiros, produtores rurais pessoas físicas e jurídicas.

2. a autuada ingressou com pedido de Recuperação Judicial, com fundamento na Lei nº 11.101/2005, objeto do processo nº 0107797- 72.2009.8.17.0001, em tramitação na 3ª Vara Cível da Comarca de Recife – PE, deferido em decisão judicial proferida em 10/10/2010.

COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO – VENDA DA PRODUÇÃO PRÓPRIA E REVENDA DE MERCADORIAS NO MERCADO INTERNO

3. constitui fato gerador da infração o auferimento de receitas nas operações de comercialização realizadas pela empresa, no mercado interno, da produção rural própria e da produção rural adquirida de terceiros, industrializada ou não, e o auferimento de receita proveniente das demais atividades econômicas, exceto a decorrente da prestação de serviços a terceiros.

4. sobre as receitas de exportação direta incide não incide contribuição previdenciária, força no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, mas incide a contribuição para o SENAR.

5. as operações de comercialização da produção foram identificadas na escrituração contábil digital da empresa, disponível no ambiente nacional do SPED – Sistema Público de

Escrituração Digital, instituído pelo Decreto nº 6.022/2007, relativa aos anos de 2011 e 2012.

6. as receitas totais referentes à comercialização da produção foram identificadas por meio do exame das contas contábeis descritas nos anexos do Relatório dos Autos de Infração. O procedimento para identificação das bases de cálculo está descrito nos itens 2.1.3 e 2.1.4 do Relatório Fiscal.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS RURAIS DE PRODUTORES PESSOAS FÍSICAS – SUB-ROGAÇÃO

7. constitui fato gerador do lançamento a aquisição de produção rural de pessoa física, nos termos do art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 e art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91, cabendo a empresa adquirente arrecadar e recolher as contribuições (art. 30, incisos III e IV, da Lei nº 8.212/91).

8. as aquisições de produção rural de pessoas físicas foram identificadas nos lançamentos a débito efetuados na conta “3.2.6.01.06.0004 – REGISTRO NFE FORN. CANA”, conforme demonstrado nos anexos III e IV do Relatório Fiscal, relativos aos anos 2011 e 2012.

9. a autuada não declarou em GFIP, antes do início do procedimento de auditoria, aquisição de produção rural de pessoa física para o período fiscalizado.

COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO – VENDA DA PRODUÇÃO PRÓPRIA E REVENDA DE MERCADORIAS NO MERCADO EXTERNO (EXPORTAÇÕES)

10. constitui fato gerador da contribuição para o SENAR as receitas decorrentes das operações de exportação direta da produção rural própria e da adquirida de terceiros.

11. O procedimento de lançamento deste fato gerador está descrito nos itens 2.3.2 a 2.3.4 do Relatório Fiscal.

PAGAMENTOS DE REMUNERAÇÃO A SEGURADOS EMPREGADOS DECLARADOS NAS GFIP – DIFERENÇAS NAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES (TERCEIROS)

12. constitui fato gerador do lançamento a contribuição para outras entidades e fundos (terceiros), visto que a autuada enviou diversas GFIPs relativas a processos trabalhistas (código de recolhimento 650), referentes à filial CNPJ 40.830.648/0004-52, competência 07/2012, código FPAS 825, sem informação do código de terceiros.

REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADOS EMPREGADOS DECLARADOS EM GFIP CONTENDO CÓDIGO DE OUTRAS ENTIDADES (TERCEIROS) INCORRETO

13. constitui fato gerador da infração a declaração incorreta do código de FPAS em diversas GFIPs, filial CNPJ 40.830.648/0004-52, competências 08/2011 a 13/2012.

14. os fatos geradores foram categorizados em levantamentos, conforme sua natureza.

15. não há recolhimento em GPS – Guia de Recolhimento da Previdência Social com os códigos de pagamento 2100, 2607 ou 2615.

16. sobre as contribuições para a Seguridade Social e para outras entidades (terceiros), não declaradas em GFIP, incide multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no inciso I, art. 44, da Lei nº 9.430/96.

17. todas as bases de cálculo do lançamento estão detalhadamente descritas nos Anexos I a IV do Relatório Fiscal.

18. as contribuições da empresa destinadas a outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SESI, SENAI, SEBRAE e SENAR), incidentes sobre as receitas da comercialização da produção e sobre a remuneração dos segurados empregados, além das contribuições para o SENAR decorrentes da sub-rogação da empresa nas contribuições devidas pelos produtores rurais pessoas físicas, lançadas por meio do Auto de infração 51.071.905-8, não foram recolhidas e nem declaradas em GFIP, o que configura, em tese, ilícito contra a Ordem Tributária, tipificado no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Diante disso, a fiscalização formulou Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal.

Inconformado com o lançamento, do qual foi cientificado em 04/09/2015, o sujeito passivo apresentou impugnação em 05/10/2015, na qual alega, em síntese, que: (...).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) julgou improcedente a impugnação, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Não deve ser acatado o pedido de diligência se todas as questões suscitadas nos quesitos formulados podem ser elucidadas pela análise dos elementos constantes nos autos.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SEGURADO ESPECIAL. SENAR. SUB-ROGAÇÃO DO ADQUIRENTE.

A empresa adquirente, consumidora ou consignatária fica sub-rogada nas obrigações do segurado especial pelo recolhimento da sua contribuição social e da contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, não podendo alegar omissão para se eximir da obrigação, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com a lei.

*AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PESSOA FÍSICA.
SUB-ROGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR.*

A arrecadação da contribuição será feita juntamente com a Previdência Social e o seu produto será posto, de imediato, à disposição do Senar, para aplicação proporcional nas diferentes Unidades da Federação, de acordo com a correspondente arrecadação, deduzida a cota necessária às despesas de caráter geral.

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA.
COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL. TRADING
COMPANIES.*

Para efeito da apuração da contribuição previdenciária devida pela agroindústria, as vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras, constituídas e em funcionamento no país, são consideradas vendas internas e, portanto, tributáveis.

A imunidade tributária prevista no inciso I do §1º do art. 149 da CF/88 alcança, tão somente, as receitas decorrentes de exportação, ou seja, decorrente da própria operação de exportação realizada com adquirente domiciliado no exterior.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Posteriormente, dentro do lapso temporal legal, foi interposto recurso voluntário, fls. 1.046 e seguintes, no qual o contribuinte aduziu, em síntese:

- a) o cerceamento do direito de defesa e a nulidade do julgamento, em virtude do indeferimento do pedido de diligência/perícia;*
- b) a indevida inclusão de valores na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta;*
- c) as quantias recebidas pela empresa, que se destinam a terceiros não podem fazer parte da base de cálculo das contribuições em debate. Isso pelo simples fato dos valores não terem natureza de receita proveniente da exploração da atividade da empresa;*
- d) a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta não está correto, por não configurar patrimônio ou receita do contribuinte;*
- e) as quantias que não integram o patrimônio da empresa e que apenas transitam pelo seu caixa jamais podem representar receita bruta passível de tributação pelas contribuições previdenciárias substitutivas e as devidas a terceiros;*
- f) independentemente da exportação ser realizada diretamente ou por interposta pessoa (trading companies), considera-se, para efeitos da imunidade, operação de exportação e, dessa forma, a receita dela decorrente não poderá ser inclusa na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre receita bruta;*

g) deve ser considerada indevida a inclusão das receitas de exportação indireta na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta;

h) a inclusão de valores incidentes sobre o faturamento da revenda de produto acabado importado e revendido no mercado interno não devem compor a base de incidência para previdência sobre faturamento agroindustrial;

i) na composição da base de cálculo das contribuições previdenciárias do produtor rural devem ser expurgados os valores relativos à receita oriunda da simples revenda dos produtos importados, sem qualquer industrialização entre a internalização da mercadoria e sua alienação no mercado, pois não se caracteriza como "receita bruta proveniente da comercialização da produção";

j) houve inclusão, na base de cálculo da contribuição social sobre a receita bruta de valores relativos à alienação de ativo fixo da Recorrente, que a autuação considerou, erroneamente, receita de produção;

k) a manutenção da referida cobrança se revelaria em verdadeira cobrança em duplicidade, eis que seria incluída tanto na contribuição devida pela vendedora (ora recorrente), como da adquirente, ao comercializar sua produção;

l) estabelecida a premissa de a contribuição social sobre a receita bruta é nova contribuição e que tem por base econômica de incidência a receita ou faturamento, percebe-se a impossibilidade de sua cobrança por esta base já ter sido esgotada com a cobrança da COFINS (e do PIS);

m) houve inclusão, no cálculo da autuação, de diversas hipóteses em que se considerou como aquisição de produção rural de empregador pessoa física ou de segurado especial, quando se tratava de produção decorrente de arrendamento em que a Recorrente figura como arrendatária (tratava-se de produção própria que já é tributada pela contribuição prevista no art. 22-A da Lei 8.212/91);

n) também foi considerada como aquisição suficiente para a aplicação do art. 25 da Lei n.º 8212/91 aquelas efetuadas diretamente de Pessoas Jurídicas, que já recolhem a contribuição previdenciária própria e são excluídas da condição de segurado especial, por expressa disposição legal (art. 12, inciso V, alínea "F", c/c art. 22-A, todos da Lei 8.212/91);

o) as seguintes verbas devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição devida pelos segurados, quais sejam: auxílio-doença (nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado), 1/3 de férias constitucional, 13º salário, 13º salário indenizado, aviso prévio indenizado, horas extras, férias não gozadas, auxílios (educação, creche e moradia), convênio saúde e vale transporte pago em dinheiro;

p) a inclusão indevida de valores na base de cálculo da contribuição devida ao SENAR sobre a receita bruta na comercialização no mercado interno: impossibilidade de inclusão do icms, iss e do PIS/COFINS na base de cálculo;

q) a inexistência de regra legal que determine a subrogação (responsabilidade tributária) do adquirente da produção do empregador rural e do segurado especial pelo recolhimento da contribuição devida por estes ao SENAR. Isso porque a responsabilidade tributária exigida pelo inciso IV do art. 30 da Lei 8.212/91 se refere à contribuição devida pelo empregador rural pessoa física e pelo segurado especial à seguridade social, não havendo menção expressa à qualquer sub-rogação pelo adquirente da Contribuição devida a terceiros, especificamente, ao SENAR;

h) a existência de imunidade das receitas decorrentes de exportação relativas à contribuição devida ao SENAR.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e com condições de admissibilidade.

1. Considerações Iniciais

Conforme narrado, os presentes autos tratam da contribuição previdenciária incidente sobre a receita da comercialização da produção agrícola própria e a contribuição previdenciária devida por sub-rogação pela aquisição da produção de empregador rural pessoa física (AI 51.071.904-0), bem como das contribuições destinadas a outras entidades e fundos SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção para o mercado interno, sobre aquisição da produção rural de terceiros – pessoas físicas (sub-rogação), sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção realizada diretamente para o exterior, além da contribuição destinada ao FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE, incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados e declaradas em GFIP (AI 51.071.905-8).

De acordo com a Cláusula Primeira do Contrato Social da empresa, na redação trazida pela 12ª (Décima Segunda) alteração contratual, arquivada na Junta Comercial do Estado de Pernambuco – JUCEPE em 06/10/2011:

“A sociedade tem por objeto social, a administração e gerenciamento de empresas, produção e exploração através de arrendamento de parque industrial, cultivo de cana de açúcar e

de outras culturas, através de bens próprios ou de terceiros, industrialização, comercialização, importação, exportação e armazenagem de açúcar, álcool, fabricação de aguardente, geração de energia e outros derivados, podendo ainda,

participar do capital de outras empresas, como sócia, acionista, ou de outra forma participativa”.

2. Da inocorrência do cerceamento do direito de defesa

Sustenta o recorrente que o acórdão recorrido não contemplou a análise dos documentos juntados pela recorrente (Parecer Pericial de Análise Técnica e planilhas) e desconsiderou os argumentos suscitados quanto à inclusão de rubricas indevidas nas bases de cálculo apuradas.

Também não foi considerada, pela decisão recorrida, a possibilidade de realização da diligência/perícia requerida pela recorrente, por entender que as informações trazidas pela fiscalização seriam suficientes para a formação da convicção dos julgadores.

Sobre a análise dos documentos juntados pela contribuinte o acórdão vergastado assim dispôs:

Alega a impugnante que a fiscalização deixou de observar os Princípios da Verdade Material e da Ampla Defesa, visto que baseou o lançamento apenas nos dados do SPED e GFIPs, deixando de observar os documentos lhe dão suporte.

Não há que se falar em inobservância do Principio da Verdade Material quando os autos de infração foram lavrados com base na contabilidade do sujeito passivo, visto que ela representa os fatos contábeis ocorridos na empresa. A auditoria tributária não está obrigada a recorrer à documentação de suporte quando a contabilidade é clara o suficiente quanto aos fatos geradores do lançamento.(...).

Se na impugnação a autuada alega que sua escrituração fiscal não representa fielmente os fatos ocorridos, lhe cabe o dever de provar o alegado. Inobstante, a defendente não anexa aos autos documento probatório capaz de demonstrar que os fatos escriturados estão incorretos.

Portanto, por uma questão de entendimento jurídico, a decisão de primeira instância atribuiu relevância à documentação contábil e não aos demais documentos juntados, por considerar que a contabilidade do sujeito passivo representa os fatos contábeis da empresa, tendo, assim, validade formal ao fim a que se presta.

Além disso, consoante se extrai do acórdão proferido pela Delegacia de Origem, os argumentos e provas relativos à inclusão de rubricas indevidas nas bases de cálculo apuradas foram apreciados, de acordo com os trechos abaixo transcritos:

Portanto, considerando que a agroindústria explore outra atividade econômica, no caso, a importação e comercialização de álcool, conforme aduz a peça impugnatória, sobre esta atividade também incide a contribuição previdenciária nos moldes previstos no art. 201-A do Decreto 3.048/99.

Assim, agiu corretamente a fiscalização e não há que se expurgar da base de cálculo do lançamento a revenda de álcool supostamente importado pela empresa. (...).

Alega a impugnante que a fiscalização incluiu indevidamente na receita bruta da comercialização de produção rural a alienação da Safra Fundada, ativo fixo da empresa, que representa o canavial ou plantio, parcela do seu patrimônio. Junta aos autos contratos de compra e venda que confirmam a situação alegada.

Vejam-se que a Safra Fundada representa a forma de apropriação dos custos de plantação na contabilidade, os quais poderão ser classificados em estoques ou ativo imobilizado e representam a manutenção da lavoura, colheita, depreciação, custos indiretos, etc.

Não obstante, não se pode falar em comercialização da Safra Fundada, pois a empresa não vendeu parte do seu ativo imobilizado, mas o produto final, cana de açúcar, que deve estar classificado como estoque, vez que constitui o objeto social da empresa.

Não há nos autos nenhum documento que corrobore as alegações da defendente. Os contratos anexados aos autos não tratam da venda de ativo imobilizado, mas de cana de açúcar. (...).

Os Anexos III e IV do Relatório Fiscal contêm demonstrativos da aquisição de produção rural de pessoa física (conta contábil REGISTRO NFE FORN CANA, 3.2.6.01.06.0004), contendo data, valor e histórico com o número da nota fiscal e nome do produtor.

Por outro lado, a impugnante não foi capaz de contrapor-las com documentação hábil, limitando-se à alegação de que se trata de arrendamento. Os contratos de compra e venda juntados aos autos pela impugnante apenas atestam que ela é arrendatária de diversas fazendas, mas que a vendedora é a empresa UNA AÇÚCAR E ENERGIA LTDA.

Quanto à alegação de que há nos registros aquisição de produção rural de pessoa jurídica, mais uma vez a impugnante restringiu-se à simples alegação, sem juntar aos autos provas que corroborem com os fatos alegados. Se há nos demonstrativos (Anexos III e IV) a aquisição de produção rural de pessoa jurídica a impugnante deveria apontá-los e comprová-los, para que fossem excluídos do lançamento. (...).

Insurge-se a impugnante contra o lançamento sob o argumento de que não deve incidir contribuição previdenciária sobre as verbas de natureza indenizatória: auxílio-doença (nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado), 1/3 constitucional de férias, aviso prévio indenizado, 13º salário indenizado, horas extras, férias não-gozadas, férias gozadas, auxílios (educação, creche e moradia), convênio saúde e vale transporte pago em dinheiro.

Trata-se de impugnação genérica neste aspecto, vez que ataca o lançamento sob a alegação de que não incide contribuição sobre

verbas de natureza indenizatória. Não obstante, não diz quais verbas sofreram a incidência da contribuição, restringindo-se a discutir as questões de direito acerca do auxílio-doença (nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado), 1/3 constitucional de férias, aviso prévio indenizado, 13º salário indenizado, horas extras, férias não-gozadas, férias gozadas, auxílios (educação, creche e moradia), convênio saúde e vale transporte pago em dinheiro. (...).

Aduz a impugnante que os tributos ICMS, IPI, PIS E COFINS devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento, pois constituem receita tributária e não se amoldam ao conceito de Receita Bruta. Acrescenta inclusive que este é o entendimento prevalente no Poder Judiciário.

No caso, não há sequer decisão definitiva do STF ou STJ nos termos dos 1.036 do Código de Processo Civil, acerca da exclusão de outros tributos da base de cálculo da contribuição previdenciária.

A autoridade julgadora está limitada ao disposto nas normas, não podendo dispensar obrigação prevista na legislação tributária. Diante do exposto, não há que se acolher a pretensão da impugnante. (...).

Assim, embora a decisão da Delegacia de Origem não tenha consignado as exclusões pleiteadas pelo contribuinte e demonstradas no Parecer Pericial de Análise Técnica e demais documentos, o fez por uma questão de entendimento jurídico. Um exemplo é a matéria relativa a exclusão da base de cálculo da revenda de importações, objeto do referido Parecer, em que, como visto acima, houve expresso pronunciamento constante do acórdão.

Ora, se o entendimento foi no sentido da manutenção da revenda na base de cálculo, não haveria razão para a observância do Parecer Técnico, sob esse ponto, para sua exclusão do lançamento.

No que se refere ao pedido de diligência/perícia, mantenho a decisão recorrida, sob o fundamento do exposto no art. 18 do Decreto 70.235/72, o qual dispõe que tal determinação ocorrerá quando a autoridade julgadora entender necessária, podendo indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Desse modo, tratando-se os autos de uma discussão predominantemente jurídica e tendo sido oportunizada à recorrente a apresentação das provas documentais pertinentes, não há razão que imponha a necessidade de realização de diligência/perícia, inexistindo o alegado cerceamento de defesa e pretendida nulidade.

3. Da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a receita bruta

Sustenta a recorrente que as quantias recebidas pela empresa, que se destinam a terceiros, não podem fazer parte da base de cálculo das contribuições em debate, pelo simples fato de os valores não terem natureza de receita proveniente da exploração da atividade da empresa.

No entender da contribuinte, as quantias que a empresa recebe não para si, mas para terceiros, tais como o quantum de imposto cuja obrigação de cobrar a lei lhe impõe, ou reembolso de despesas que estão a cargo de terceiros, evidentemente, não podem entrar na receita bruta da exploração, pois essas quantias de terceiros não constituem contas diferenciais de receita e despesas, isto é, não integram a receita proveniente da exploração.

Assim, aduz a recorrente que o ICMS, IPI, PIS e COFINS devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento, pois constituem receita tributária e não se amoldam ao conceito de receita bruta.

Sobre a matéria, a decisão recorrida destacou que as jurisprudências mencionadas pela impugnante têm força de lei, nos limites da lide e das questões decididas, apenas obrigando as partes envolvidas, sendo que, no presente caso não há decisão definitiva do STF ou STJ, nos termos do art. 1036 do CPC, acerca da exclusão de outros tributos da base de cálculo da contribuição previdenciária.

O conceito de receita bruta tem sido objeto de diversas discussões judiciais e extra-judiciais.

Da análise do conceito constitucional de receita, para a jurisprudência majoritária, é considerada receita o ingresso de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio do contribuinte.

Logo, se os tributos incidentes sobre a receita bruta não representam ingresso positivo de valores ao patrimônio, não podem, evidentemente, compor a receita bruta, sob pena de incorrer em inconstitucional aumento da base de cálculo destes tributos, além de ferir o art. 110 do Código Tributário Nacional, por alterar o conceito constitucional de receita.

Diante da análise do RE 574.706, com repercussão geral reconhecida, o Supremo Tribunal Federal consignou o posicionamento no sentido de que o ICMS não compõe base de cálculo do PIS e da COFINS porque não pode ser entendido como receita ou faturamento, uma vez que não integra o patrimônio do contribuinte. Ao chamar de faturamento ou receita algo que deve ser definido como mero ingresso de caixa, a Fazenda estaria ameaçando a proteção ao contribuinte. Sob a ótica do empresário, é descabido chamar o tributo de faturamento, uma vez que este será repassado ao Estado.

Ao finalizar o julgamento do referido RE, os ministros entenderam, portanto, que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social.

De forma análoga, as razões de decidir acima mencionadas servem como fundamento para a exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta do ICMS, IPI, PIS e COFINS, tendo em vista que tais tributos não incorporam ao patrimônio da contribuinte, pois ingressam na contabilidade, de forma provisória, não podendo, assim, ser considerada receita bruta.

Nota-se que o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, inciso I, permite, na ausência de disposição expressa, à autoridade competente para aplicar a legislação tributária a utilização da analogia.

Diante desse contexto, entendo que assiste razão à recorrente, devendo ser excluído da base de cálculo: o ICMS, o IPI, o PIS e a COFINS.

4. Da imunidade da receita decorrente de exportação indireta - *trading companies*

Sustenta a recorrente que o acórdão vergastado perpetua o entendimento trazido pela autuação que considera, para fins de inclusão na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta, a receita decorrente de exportação indireta (*trading companies*), quando esta operação e a receita dela decorrentes estão abarcadas pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Assim, no entender da decisão da Delegacia de Origem, o benefício previsto no dispositivo constitucional apontado seria restrito apenas àquelas exportações realizadas diretamente com o adquirente domiciliado no exterior, conforme o histórico das Instruções Normativas regentes da matéria.

Tal posicionamento não pode prevalecer, diante da nítida afronta aos limites dos poderes de atuação da Administração Pública, bem como à inteligência consagrada pelo dispositivo constitucional em comento, que é a de viabilizar a comercialização da produção rural pátria no exterior e possibilitar, conseqüentemente, a afirmação do Brasil como potência econômica no competitivo cenário da economia globalizada.

As *trading companies* atuam como intermediadoras na representação e comercialização de produtos no comércio internacional, possibilitando não só uma considerável agilidade na condução dos procedimentos, como também uma maior inserção da produção econômica nacional no comércio exterior.

Com o escopo de desenvolver e estimular as exportações de produtos nacionais, foi editado o Decreto-lei 1.248/72, recepcionado pela atual Constituição, concedendo uma série de incentivos fiscais às operações realizadas pelas *trading companies*, quando tiverem por objeto específico atividades ligadas ao envio de produtos pátrios ao exterior, conforme se depreende da leitura dos artigos 1º e 2º do referido Decreto abaixo transcritos:

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.*

Art. 3º - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.894, de 1981)

(Vide Decreto-Lei nº 2.134, de 1984) (Vide Decreto-Lei nº 2.397, de 1987) (Vide Decreto-Lei nº 2.413, de 1988)

Assim, mencionado Decreto dispõe, expressamente que são equiparadas, para fins tributários, as operações de exportação indiretas às exportações diretas, desde que a empresa adquirente (*trading compenies*) tenha atividade de exportação como finalidade própria, atendidos os requisitos legais.

Cabe esclarecer que o Decreto-Lei em comento é hierarquicamente superior às Instruções Normativas editadas pela Receita Federal do Brasil, inclusive a Instrução normativa 971/2009 que estabelece, em seu art. 170, restrições à imunidade conferida à Constituição Federal não possui amparo legal. O mesmo entendimento aplica-se à Instrução Normativa n.º 1436/2013.

Tendo em vista que o lançamento, de acordo com o relato da fiscalização, teve como fundamento a premissa de que *somente sobre as receitas decorrentes de exportação direta da produção não incidem contribuições para a Seguridade Social*, não houve análise do cumprimento ao requisitos constantes do Decreto, portanto, fiscalização não se desincumbiu do ônus e demonstrar a ausência do seu cumprimento (não comprovação de que as vendas não se destinaram ao mercado externo).

Além disso, consoante se extrai do art. 149, § 2º, inciso I, não há distinção entre o tipo de exportação passível de ser abrangida pela imunidade nele prevista, isto é, não diferencia a exportação direta daquela realizada por intermédio de *trading compenies*, não cabendo à Administração Pública determinar que apenas as operações de exportações realizadas diretamente com o adquirente domiciliado no exterior é que são aptas ao gozo do referido favor constitucional, pois onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete distinguir, o que é decorrência da aplicação do princípio da legalidade.

O art. 150, inciso I, da Constituição Federal, de forma clara, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça.

Ora, a criação de uma distinção acerca do alcance da expressão "exportação", para fins de subsunção à regra de imunidade constitucional, seja por meio de Instrução Normativa ou por mera interpretação, tem como consequência a exigência de um tributo sem o manto da lei, em clara afronta à Constituição.

Assim, se a tributação só pode decorrer do que é expressamente previsto em lei e havendo clara previsão constitucional no sentido de determinar a imunidade de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação, não cabe à administração pública estabelecer, por meio de simples Instrução Normativa, o tipo de exportação apto a usufruir do referido favor constitucional.

É inviável, desse modo, que uma emanção normativa de inferior hierarquia à lei e à Constituição, sob o pretexto de regulamentar e dar efetividade ao preceito, termine por inovar e modificar seu sentido e finalidade.

Entender que a imunidade em discussão aplicar-se-ia tão somente às receitas de exportação, sem nelas incluir as receitas advindas da receita proveniente de uma exportação indireta seria um contra senso, pois acabaria por ser tributada receita decorrente de uma exportação, quando o espírito da norma é exatamente o de conceder vantagens a quem as realiza.

Cumpre acrescentar que o art. 9º da Lei 10.833/2003, sobre a atividade típica das *tradings companies* assim dispõe:

Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago

Tal regramento deixa clara a responsabilidade das intermediadoras, bem como aponta que muitos impostos e contribuições deixam de ser pagos pela vendedora, tendo em vista o fim de exportação ao qual se presta a intermediação da *trading*, o que corrobora os fundamentos expostos.

Assim, com a análise finalística do art. 149, § 2º, inciso I, da CF, observa-se que o seu objetivo é fomentar a indústria nacional, desonerando a operação de exportação de produtos, em quaisquer de suas modalidades, tornando o produto nacional competitivo no mercado externo. Desse modo, independentemente de a exportação ser realizada diretamente ou por interposta pessoa (*trading companies*), considera-se, para efeitos da imunidade, operação de exportação e, dessa forma, a receita dela decorrente não poderá ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

Assim sendo, merece reparo a decisão recorrida, neste ponto, devendo ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta os valores referentes às vendas para empresas exportadoras, no período autuado.

5. Da exclusão da receita decorrente da revenda de produtos acabados importados

Alega a recorrente que a inclusão dos valores incidentes sobre o faturamento da revenda de produto acabado importado e revendido no mercado interno não devem compor a base de incidência para previdência sobre faturamento agroindustrial.

Sobre a matéria a Delegacia de Origem assim se posicionou:

Portanto, considerando que a agroindústria explore outra atividade econômica, no caso, a importação e comercialização de álcool, conforme aduz a peça impugnatória, sobre esta atividade também incide a contribuição previdenciária nos moldes previstos no art. 201-A do Decreto 3.048/99.

Assim, agiu corretamente a fiscalização e não há que se expurgar da base de cálculo do lançamento a revenda de álcool supostamente importado pela empresa.

O art. 22-A da Lei 8.212/91 dispõe o seguinte:

Art. 22-A. 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; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

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.

§ 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.

Deste modo, no caso da agroindústria, em substituição à folha de salário (artigo 22, I e II, da Lei n. 8.212/91), temos contribuição no percentual de 2,6% (2,5% + 0,1% RAT/SAT) sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, que será decorrente da industrialização de produto rural próprio e/ou de terceiro.

Extrai-se do texto legal anteriormente mencionado que toda e qualquer operação, inclusive de filiais, que não seja a comercialização de produção rural própria (agropecuária) ou decorrente da industrialização de produção rural própria ou de terceiros, ficará fora do âmbito de incidência das contribuições previdenciárias. Daí a razão para não se tributar a revenda, nesse caso.

Sobre o mesmo tema, o Decreto 3.048/1999 estabelece:

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: (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 64 a 70, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

*§ 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.** (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)*

§ 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. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

Nota-se que, embora, de um modo geral, se assemelhem, há uma diferença entre o texto da Lei 8.212/91 e o Decreto 3.048/99, pois o Decreto, no § 1º do art. 201-A dispõe *entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.*

Sob o enfoque dado à matéria pelo Decreto, parece-me que seria possível a inclusão da revenda na base de cálculo da contribuição em análise, pois se trata de receita proveniente da comercialização da produção não industrializada adquirida de terceiros (comercialização do álcool).

Contudo, diante da aparente antinomia, cabe esclarecer que o Decreto emana do Poder Regulamentar, prerrogativa atribuída à Administração Pública. Tal prerrogativa é apenas para complementar a lei, não podendo alterá-la, a pretexto de estar regulamentando.

Dessa forma, a alteração trazida ao conteúdo do art. 22-A da Lei 8.212/91 pelo Decreto 3.048/99, § 1º do art. 201-A, consubstancia-se em abuso de poder regulamentar, invadindo a competência do legislativo.

A respeito do tema, José dos Santos Carvalho Filho, em sua obra Manual de Direito Administrativo, de 2014, assevera:

O poder regulamentar é subjacente à lei e pressupõe a existência desta. É com este enforque que a Constituição autorizou o chefe do poder executivo a expedir decretos e regulamentos: viabilizar a efetiva execução das leis.

Por essa razão, ao poder regulamentar não cabe contrariar a lei (contra legem), sob pena de sofrer invalidação. Seu exercício somente pode dar-se secundum legem, ou seja, em conformidade com o conteúdo da lei e nos limites que esta impuser. Decorre daí que não podem os atos formalizadores criar direitos e obrigações porque tal é vedado num dos postulados fundamentais que norteiam nosso sistema jurídico: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II, CF).

Nesse cenário, com a aplicação do disposto na Lei 8.212/91, entendo pela exclusão dos valores referentes à revenda da base de cálculo da contribuição previdenciária.

6. Da inclusão de receitas não operacionais (alienação de ativo fixo) na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta

Argumenta a recorrente que dentro da realidade das atividades das empresas do mercado sucroalcooleiro, é comum a venda da Safra Fundada, isto é, vender o canavial ou plantio, parcela do seu patrimônio, e não bens em estoque, que poderiam ser confundidos com produção própria.

Acrescenta a contribuinte que a base de cálculo da contribuição sob análise é a receita bruta decorrente da comercialização da produção do contribuinte (art. 22-A, Lei n.º 8.212/91 e, conforme facilmente se percebe, de produção aqui não se trata.

Sobre a matéria a Delegacia de Origem assim consignou:

Vê-se que a Safra Fundada representa a forma de apropriação dos custos de plantação na contabilidade, os quais poderão ser classificados em estoques ou ativo imobilizado e representam a manutenção da lavoura, colheita, depreciação, custos indiretos, etc.

Não obstante, não se pode falar em comercialização da Safra Fundada, pois a empresa não vendeu parte do seu ativo imobilizado, mas o produto final, cana de açúcar, que deve estar classificado como estoque, vez que constitui o objeto social da empresa.

Não há nos autos nenhum documento que corrobore as alegações da defendente. Os contratos anexados aos autos não tratam da venda de ativo imobilizado, mas de cana de açúcar.

Dessa forma, a comercialização de cana e outros produtos está sujeita à tributação nos termos do art. 22-A na Lei n.º 8.212/91, incluído pela Lei n.º 10.256/2001.

Compulsando-se os autos, verifica-se que os contratos anexados, fls. 1.108 e seguintes, de fato, referem-se à comercialização da cana-de-açúcar, estando sujeita à tributação, nos termos do art. 22-A da Lei 8.212/91.

Portanto, mantenho a decisão recorrida, neste ponto.

7. Da impossibilidade de dupla incidência sobre a receita bruta - PIS/COFINS e contribuição previdenciária

Sobre a matéria, a Delegacia de Origem entendeu que não poderia apreciar a matéria atinente à alegação de inconstitucionalidade, tendo em vista o teor do Decreto 70.235/72, que veda expressamente que o julgador administrativo deixe de observar lei ou decreto plenamente vigentes sob fundamento de inconstitucionalidade.

A recorrente assevera que não tinha a intenção de discutir a inconstitucionalidade, mas sim explicar que a Constituição Federal repudia a incidência de duas contribuições sociais com a mesma base de cálculo daquelas previstas no art. 195 e seus incisos.

Apesar da vasta argumentação da contribuinte, a questão discutida está diretamente atrelada a inconstitucionalidade da contribuição social exigida.

O entendimento deste Conselho Administrativo está expresso no Enunciado de Súmula CARF n.º 2:

"Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Dessa maneira, não assiste razão à recorrente.

8. Da contribuição devida pelo empregador rural pessoa física - sub-rogação na figura do adquirente

Sustenta a recorrente que, avaliando os anexos III e IV, que tratam da contribuição devida pelo empregador rural pessoa física, percebe-se a inclusão, no cálculo da autuação, de diversas hipóteses em que se considerou como aquisição de produção rural de empregador pessoa física ou de segurado especial, quando se tratava de produção decorrente de arrendamento em que a recorrente figura como arrendatária. Ou seja, tratava-se de produção própria que já é tributada pela contribuição prevista no art. 22-A da Lei 8.212/91.

Além disso, igualmente considerou como aquisição suficiente para a aplicação do art. 25 da Lei 8.212/91 aquelas efetuadas diretamente de pessoas jurídicas, que já recolhem a contribuição previdenciária própria e são excluídas da condição de segurado especial por expressa disposição legal (art. 12, inciso V, alínea "f", c/c art. 22-A da Lei 8.212/91).

Ainda, em diversos casos de parceria, toda a mão-de-obra utilizada na produção da cana-de-açúcar é vinculada funcionalmente (empregado) da ora recorrente, o que acarreta uma desconformidade com a circunstância da imposição da sub-rogação estabelecida pela Lei 8.212/91. Isso porque a contribuição incidente sobre a aquisição da produção do empregador rural pessoa física tem como fundamento tratar de contribuição substitutiva à folha de salário deste.

O acórdão recorrido assim se manifestou sobre o tema:

A alegação da impugnante não pode se sobrepor aos fatos descritos na contabilidade, notadamente quando as operações são feitas a débito na conta REGISTRO NFE FORN CANA, contendo o número da nota fiscal e nome da pessoa física.

Os Anexos III e IV do Relatório Fiscal contêm demonstrativos da aquisição de produção rural de pessoa física (conta contábil REGISTRO NFE FORN CANA, 3.2.6.01.06.0004), contendo data, valor e histórico com o número da nota fiscal e nome do produtor.

Por outro lado, a impugnante não foi capaz de contrapor-las com documentação hábil, limitando-se à alegação de que se trata de arrendamento. Os contratos de compra e venda juntados aos autos pela impugnante apenas atestam que ela é arrendatária de diversas fazendas, mas que a vendedora é a empresa UNA AÇÚCAR E ENERGIA LTDA.

Quanto a alegação de que há nos registros aquisição de produção rural de pessoa jurídica, mais uma vez a impugnante restringiu-se à simples alegação, sem juntar aos autos provas que corroborem com os fatos alegados. Se há nos demonstrativos (Anexos III e IV) a aquisição de produção rural de pessoa jurídica, a impugnante deveria apontá-los e comprová-los, para que fossem excluídos do lançamento.

O Parecer Pericial, a respeito do tema, dispõe:

III – Tributação das Aquisições de Cana de Fornecedor Pessoa Física: neste ponto, faltou ao auditor fiscal o conhecimento de algumas peculiaridades que permeiam a atividade econômica do contribuinte autuado, qual seja, processar cana-de-açúcar, transformando em açúcar, álcool, melão, etc.

Por óbvio, a matéria prima básica para o fabrico de seus produtos é a cana-de-açúcar. Esta é cultivada pela própria usina, em área própria ou de terceiros, e por fornecedores. Diante da necessidade das usinas em obter a matéria prima e da conveniência de localização geográfica dos fornecedores, se desenvolve neste setor uma relação de confiança e fidelidade entre Usina e fornecedor de cana, gerando compensações entre as partes, de forma que a primeira emprega sua própria mão-de-obra e máquinas no cultivo e colheita das canas dos fornecedores, além do capital tecnológico, o que tem provocado esvaziamento da massa de mão-de-obra destes fornecedores, pessoa física. Logo, a lógica do deslocamento da incidência da contribuição da folha salarial para a comercialização da produção da cana (na aquisição pela usina) perde a razão de existir neste caso concreto, em razão do esvaziamento da mão de obra (folha de salário) que se concentra ou se transfere para a Usina adquirente.

Dessa forma, partindo-se dessa realidade, a prevalecer a intenção do Fisco em impingir a exação fiscal à autuada, de forma a incidir sobre o valor da cana adquirida de fornecedor pessoa física, estaríamos diante de uma incongruência tributária. Pois, se a lógica da contribuição sobre a comercialização da produção se funda em substituir a contribuição sobre folha de salário (mão-de-obra), sub-rogar essa responsabilidade para a adquirente, lhe impõe um duplo ônus, posto que, sofre a exação tributária na aquisição de produto em que utiliza sua própria mão-de-obra e maquinário, ao mesmo tempo em que sofrerá novamente o ônus da mesma contribuição quando for comercializar seu produto final, em cujo preço está embutido o valor da cana adquirida a fornecedor pessoa física.

Todos os argumentos expostos pela contribuinte possuem grande relevância no caso sob análise, mas não se observa dos autos apontamento das provas aptas a corroborar sua argumentação e se contrapor frontalmente à autuação.

Cabe destacar que as operações de aquisição de produtos rurais a produtores pessoas físicas foram identificadas por meio da escrituração contábil digital da empresa, disponível no ambiente nacional do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital.

Como bem ensina o Professor Fredie Didier, em seu livro Curso de Direito Processual Civil, de 2017, *"o empresário tem o interesse de manter a escrituração contábil e financeira da sua empresa em dia, lançando as informações necessárias ao desenvolvimento da sua atividade empresarial. Com base nessa premissa é que se erige a presunção de que as declarações contidas nos livros da empresa podem fazer prova contra e a favor do empresário."*

Assim, estabelecida a mencionada presunção, que é relativa, é lícito ao empresário/empresa, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem a verdade dos fatos (art. 417, CPC, c/c art. 226, 1ª parte do Código Civil).

No caso dos autos, a recorrente não se desincumbiu do ônus probatório de demonstrar o equívoco da sua própria contabilidade.

Desse modo, como bem elucida o Relatório Fiscal, fls. 189 e seguintes, todas as vezes em que a empresa adquiriu produtos rurais de produtores pessoas físicas, tornou-se responsável tributária pelas contribuições devidas à Seguridade Social e ao SENAR pelos referidos produtores, estabelecidas no art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91, cabendo-lhe arrecadar e recolher tais contribuições (art. 30, incisos III e IV, da Lei nº 8.212/91).

Sobre a matéria, o art. 30, inciso IV, da Lei 8.212/91, claramente estabelece:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

Portanto, não merece reparo a decisão de primeira instância, sobre o tópico em questão.

9. Das contribuições devidas a terceiros incidentes sobre a folha de salários (FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE)

Aduz a recorrente a existência de indevida inclusão das verbas indenizatórias no salário de contribuição devida a terceiros.

Sobre o tema, a Delegacia de Origem assim entendeu:

Trata-se de impugnação genérica neste aspecto, vez que ataca o lançamento sob a alegação de que não incide contribuição sobre verbas de natureza indenizatória. Não obstante, não diz quais verbas sofreram a incidência da contribuição, restringindo-se a discutir as questões de direito acerca do auxílio-doença (nos primeiros quinze dias de afastamento do empregado), 1/3 constitucional de férias, aviso prévio indenizado, 13º salário indenizado, horas extras, férias não-gozadas, férias gozadas, auxílios (educação, creche e moradia), convênio saúde e vale transporte pago em dinheiro.

Nos autos de infração a exigência de contribuição previdenciária decorre de erro do contribuinte ao informar os códigos de FPAS. Isto posto, não há que se falar em lançamento sobre verbas de natureza indenizatória, pois as contribuições lançadas sobre a folha de salários foram identificadas nas GFIPs declaradas pelo sujeito passivo, as quais constituem documento hábil para a constituição do crédito tributário, nos termos da Lei nº 8.212/1991, art. 32, IV e §2

Sustenta a contribuinte que o acórdão merece reparo, pois há nos autos parecer particular que demonstram várias inconsistências na autuação, bem como fora solicitada a realização de diligência/perícia para sanar os questionamentos, que apenas com perícia poderiam ser elucidados.

Nota-se, pela apreciação do recurso voluntário, que a recorrente limitou-se à discorrer sobre as questões jurídicas no que tange à natureza das verbas (remuneratórias e indenizatórias), mas não logrou êxito ao rebater os fundamentos do acórdão recorrido, principalmente pela ausência de provas que corroborassem suas alegações, inclusive em razão de a autuação ter tomado como base suas declarações em GFIP.

Desse modo, mantenho incólume a decisão vergastada, nesse ponto.

10. Da contribuição devida ao SENAR - inclusão indevida de valores na base de cálculo

Alega a recorrente que houve inclusão indevida de valores na base de cálculo da contribuição devida ao SENAR sobre a receita bruta na comercialização no mercado interno, considerando a impossibilidade de inclusão do ICMS, ISS e do PIS/COFINS na base de cálculo.

As mesmas razões jurídicas aplicadas ao item 3 são fundamentos da presente análise.

Diante do mencionado contexto, entendo que assiste razão à recorrente, devendo ser excluído da base de cálculo: o ICMS, o IPI, o PIS e a COFINS.

11. Legitimidade para o recolhimento da contribuição ao SENAR

Argumenta a contribuinte não ser parte legítima para o recolhimento da contribuição devida ao SENAR pelo empregador rural pessoa física e segurado especial, eis que inexistente, na legislação, imposição que a obrigue a figurar como responsável tributária.

O acórdão recorrido assim tratou da matéria:

Não assiste razão à defendente quanto a inexistência de lei que institua a Responsabilidade Tributária do adquirente pela arrecadação e recolhimento da contribuição para o SENAR nas aquisições de produção rural de pessoa física.

É verdade que o contribuinte direto das contribuições em questão é o Segurado Especial definido no art. 12, VII, da Lei nº 8.212/1991. A mesma lei, contudo, no seu art. 30, IV, determina que a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações do Segurado Especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 dessa lei.

De acordo com o Código Tributário Nacional, art. 128, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Por sua vez, a Lei nº 8.315/1991, art. 3º, §3º, determina que a arrecadação da contribuição destinada ao SENAR será efetuada juntamente com a da Previdência Social:

Art. 3º Constituem rendas do Senar:

(...)

§ 3º A arrecadação da contribuição será feita juntamente com a Previdência Social e o seu produto será posto, de imediato, à disposição do Senar, para aplicação proporcional nas diferentes Unidades da Federação, de acordo com a correspondente arrecadação, deduzida a cota necessária às despesas de caráter geral.

No caso em comento, resta evidente a atribuição de responsabilidade à empresa adquirente da produção rural do Segurado Especial, com a exclusão da responsabilidade deste, o que se depreende quando se lê em conjunto os incisos IV, X e XII do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, o qual dispõe das situações

específicas e exaustivas em que o Segurado Especial deve recolher a sua própria contribuição.

Filho-me ao entendimento exposto, de modo que mostra-se irretocável a decisão a respeito desse tema.

12. Imunidade da contribuição ao SENAR

Assevera a contribuinte que há imunidade sobre a contribuição ao SENAR, tendo em vista a sua natureza jurídica de contribuição social geral ou CIDE.

A respeito da questão, utilizo o bem fundamentado voto proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 23 de agosto de 2016, de Relatoria do Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior:

O cerne do litígio se encontra em definir em qual destas espécies deva se classificar a contribuição prevista no art. 22A, § 5º, da Lei nº. 8.212, de 1991, sendo tal classificação de especial interesse para se concluir acerca da aplicabilidade ou não da imunidade estabelecida pelo art. 149, § 2º. I da CRFB/88.

Descartada, inicialmente, a característica de financiamento da seguridade social pela contribuição ao SENAR (dada a destinação notadamente diversa dada aos recursos arrecadados), passa-se a analisar as três possíveis hipóteses de classificação da contribuição adotadas doutrinariamente e no âmbito deste Conselho, as quais possuem diferentes consequências jurídicas, uma vez que:

a) Torna-se aplicável a imunidade caso se entenda tratar a contribuição de :

a.1) contribuição social geral (espécie de contribuição social que, conforme classificação acima, abrange as contribuições a que se refere o art 240 da CRFB/88) ou a.2) contribuição de intervenção no domínio econômico ;

*b) Porém, de forma diversa, em se concluindo que a natureza jurídica da contribuição referida é de **contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica**, inaplicável a imunidade em tela.*

Esta é a problemática a ser aqui enfrentada.

Inicialmente, faço uso de lição doutrinária trazida pelo primeiro paradigma colacionado para me posicionar, inicialmente, de forma contrária aos que entendem se tratar a Contribuição ao SENAR de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE):

Vejamos a lição doutrinária (Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7ª edição, Ed. Forense, 1997, p. 596):

“(...) o conceito de ‘intervenção no domínio econômico’ em sentido técnico-restrito, deve se restringir aos princípios gerais básicos e fundamentais consagrados no Capítulo da Ordem Econômica e Financeira e que estão arrolados na própria Constituição. Deve ter uma configuração especial e não difusa.

Assim: a intervenção há de ser feita por lei; o setor da economia visado deve estar sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa identificar um ato de intervenção do domínio econômico;; as finalidades da intervenção devem perseguir aqueles princípios arrolados na Constituição, tais como assegurar a livre concorrência, reprimir o abuso do poder econômico, reprimir o aumento arbitrário de preços, etc.”

*Não vislumbro na contribuição sob análise nenhum objetivo relacionado à intervenção no domínio econômico, como valorização da livre concorrência, repressão ao abuso do poder econômico ou ao aumento arbitrário de preços, etc. e, assim, **descarto se tratar na hipótese de CIDE.***

*Ainda, embora não me filie aos que entendem se limitar o alcance do art. 240 da CRFB/88 às contribuições existentes à época da promulgação do texto constitucional (admitindo-se, assim, aqui, que contribuições futuras pudessem ser alcançadas pela ressalva, já que não vislumbro, teleológica e sistematicamente, sentido em estabelecer tratamento diferenciado em relação ao art. 195, por exemplo, para contribuição com as exatas características apontadas no referido art. 240, mas criadas após a CF/88), entendo que se circunscreve o referido o art. 240 (e, assim, as contribuições sociais gerais) às contribuições dos empregadores sobre a folha de salários, sendo certo que, desde o advento da Lei Complementar no. 10.256, de 2001, ou seja, para todo o período objeto de lançamento, a hipótese de incidência da Contribuição para o SENAR já tinha como base de cálculo, em seu critério quantitativo, a receita bruta da comercialização (e não a folha de salários). Daí, em meu entendimento, não se encontrar albergada pelo art. 240 da CRFB/88, **não podendo se tratar, assim, da exação sob análise, de "contribuição social geral",** tal como, exemplificativamente, podem ser aquelas destinadas ao SESI, SENAI, SESC, SENAC (incidentes sobre a folha de salários).*

A propósito, entendo que, considerado o disposto no parágrafo acima, a dispensa legal de recolhimento prevista no art. 3o, I, ainda que mantida após a edição da Lei no. 10.256, de 2001, não tem o condão de alterar a necessidade de incidência sobre a folha de salários, de forma a que se permaneça na seara de "contribuições sociais gerais", uma vez considerada a inexistência de qualquer Emenda Constitucional acerca do tema. Entender diferente caracterizaria, no entender deste Conselheiro, violação ao próprio art. 240 da CRFB, uma vez adotada a classificação já aqui reproduzida.

Ainda, importante ressaltar que não entendo como suficiente, para fins de classificação de determinada contribuição como "contribuição social geral", a vinculação direta ou indireta entre a destinação do produto da arrecadação a qualquer capítulo da

Ordem Social (tais como a educação). O mesmo se aplica à CIDE, no que diz respeito à vinculação a capítulos da Ordem Econômica e Financeira.

Explico. Adotar tal vinculação como método de distinção entre as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições sociais gerais/CIDE faria com que só se estivesse diante das primeiras sempre que não se pudesse vincular as contribuições sob análise a algum dos pilares da Ordem Social e/ou Econômica e Financeira, o que rechaço.

(...)

Novamente, com a devida vênia aos que entendem de forma diversa, no caso em questão, me parece nítido preponderar o interesse da agroindústria e demais entidades constantes do art. 3º., I da Lei nº 8.315, de 1991, em detrimento da sociedade como um todo, ao se carrear recursos, no caso do SENAR, exclusivamente, para o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, sem que se esteja também a promover qualquer objetivo típico de intervenção no domínio econômico (setor agrícola e afins) com a exação em questão .

(...). Não consigo enxergar, da leitura detalhada do texto constitucional, a destinação mandatória das contribuições corporativas para o "custeio de entidades que tem por escopo fiscalizar ou regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses" e nem sequer a necessária existência de tal entidade representativa com poder fiscalizatório e/ou regulamentar vinculada a referidas categorias, a fim de se estar diante de contribuição de categoria profissional ou econômica.

O que se requer, em meu entendimento, com fulcro no permissivo instituidor, é tão somente que a contribuição seja de interesse de uma ou mais destas categorias, sendo que as categorias econômicas contribuintes da contribuição para o SENAR inegavelmente se beneficiam de forma direta do tributo.

Finalmente, faço notar também não enxergo o supedâneo legal para que se conclua que a base de cálculo de determinada contribuição, a fim de que se esteja diante de contribuição corporativa, deva-se vincular ao custo de atividade desempenhada, ou seja, que possua a exação vinculação característica de taxa, como também é defendido por alguns membros deste CARF.

Em ambos os casos, não se deve confundir o natural senso comum, diante do conhecimento das características das contribuições corporativas existentes, com a tese de que, obrigatoriamente, todas as contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica se devam revestir de tais características para serem assim classificadas, limitando-se as características necessárias da contribuição corporativa, em meu

entendimento, àquelas expressamente previstas no texto constitucional.

Assim, com base nas considerações acima, concluo que se trata a contribuição instituída com fulcro no art. 22A, § 5º da Lei no. 8.212, de 1991, de contribuição de interesse das categorias econômicas elencadas no art. 3º, I, da Lei no. 8.315, de 1991, e, assim, não sujeita à imunidade prevista no art. 149, § 2º, I da CRFB/88.

Dessa forma, nego provimento ao recurso voluntário, nesse ponto.

13. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para:

a) excluir da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal sobre a receita bruta o ICMS, o IPI, o PIS e a COFINS;

b) excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta os valores referentes às vendas para empresas exportadoras (trading companies), no período autuado;

c) excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta os valores referentes à revenda produtos não industrializados;

d) excluir da base de cálculo da contribuição devida ao SENAR o ICMS, o IPI, o PIS e a COFINS.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado.

Em que pesem a logicidade dos argumentos e os fundamentos do voto da Conselheira Relatora, ousou, com o devido pedido de licença, dela divergir nos pontos abaixo mencionados, explicitando que acompanho o voto da Relatora nas demais questões não analisadas.

Para apontar minha divergência, necessária a análise do conceito de receita bruta.

Segundo a ínclita Relatora, apoiada em jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, os valores pagos a título de ICMS, IPI, PIS e COFINS, devem ser excluídos do lançamento posto que não integram a receita da Recorrente.

Como dito no voto do qual se diverge, o conceito de receita bruta é fonte de enorme discussão doutrinária e jurisprudencial. Enfrentemos.

A Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.256/01, dispõe:

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

(...)"

A leitura do texto legal desperta no intérprete a necessidade de se perquirir o conceito de receita bruta. Encontra-se tal definição no parágrafo 1º do artigo 201-A do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:

"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:(Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

I-dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e(Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

II-zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 64 a 70, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.(Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

§1ºPara 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."

Patente o conceito adotado pelo poder regulamentar: receita bruta é o valor total da receita proveniente da comercialização da produção do contribuinte, seja ela decorrente da própria produção ou da de terceiros, seja como resultado somente da atividade comercial, seja como resultado de produção industrial seguida de posterior comercialização.

Acertada a dicção do RPS do ponto de vista doutrinário. Receita bruta significa o resultado do ingresso de valores resultantes da atividade empresarial, da consecução do objeto social da empresa.

Vanessa Rahal Canado (PIS/COFINS: Regimes Contábeis de Reconhecimento de Receitas, Receitas Financeiras e Exclusões de Base de Cálculo 'in' Tributação do Setor Comercial, Série GVLaw, Ed. Saraiva), aproximando os conceitos contábeis e jurídicos da receita, explicita:

"Contabilmente, o que se denomina por "receita bruta" corresponde ao entendimento jurídico do termo "faturamento", isto é, resumidamente, os valores referentes às operações de venda e/ou prestações de serviços"

Essa é a definição adotada pelo próprio Supremo Tribunal Federal que, em recentíssimo julgamento (dia 30/06/2017 no RE 776474 AgR/RS de Relatoria do Min Dias Toffoli) decidiu que os conceitos de receita bruta e faturamento são equivalentes. Vejamos trecho da Ementa do decism:

"Receita bruta e faturamento. Equivalência. Precedentes.

1. O STF firmou o entendimento de que a receita bruta e o faturamento, para fins de definição da base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, são termos equivalentes e consistem na totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, assim entendido como a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais típicas."

(destaques não constam do original)

Claro resta, portanto, que o conceito de receita adotado pelo legislador contempla todos os ingressos de valores como resultado da atividade empresarial realizada pela sociedade.

Assentes quanto ao conceito de receita bruta, necessário investigar se os tributos mencionados integram tal conceito.

Para tanto, mister recordar que tais tributos, por expressa disposição da legislação tributária, com exceção do IPI, são considerados tributos "por dentro", posto que seus valores integram o total pago pelo adquirente das mercadorias vendidas ou pelos serviços prestados pela empresa.

Como cediço, e em regra, os tributos mencionados são calculados sobre o valor do faturamento obtido e são recolhidos após a devida apuração do '*quantum debeatur*' vez que há créditos financeiros ou físicos a serem aproveitados. Inegável que tal carga tributária compôs o preço da mercadoria vendida, e foi suportada pelo adquirente, o que - por certo - confirma o conceito de receita bruta, ingressos equivalentes ao total dos recursos obtidos pelo vendedor ou prestador de serviços. Tal conclusão também é obtida, ainda de maneira mais simples, no caso do IPI, em razão de seu cálculo restar explicitado na operação de maneira direta, ou seja, por fora.

Ora, tal procedimento de apuração tributária em nada se opõe ao ditame da Lei da Custeio da Previdência, que simplesmente elege a receita bruta - assim entendido o total do produto da venda de mercadorias ou prestação de serviços - como grandeza

economicamente apreciável apta a ser considerada base de cálculo da contribuição devida pelo sujeito passivo.

Acrescento que o conceito de receita bruta difere do conceito de lucro, no sentido do resultado final da atividade, da diminuição de todas as despesas, inclusive as tributárias, da receita auferida pela empresa. Não foi o lucro a base de cálculo eleita pelo legislador, e sim, a receita, o total de valores obtidos com a atividade empresarial.

Em acréscimo, com o perdão da redundância, necessário apontar que o valor relativo a todas as mercadorias vendidas integram o conceito de faturamento e portanto, de receita bruta, o que não nos permite inferir que o produto da venda de mercadorias importadas deva ser retirado da base de cálculo eleita pelo legislador e devidamente explicitada pelo poder regulamentar, ainda mais ao se verificar que as disposições constantes do RPS se coadunam em tudo e por tudo, com lei tributária, com a jurisprudência recente e com o entendimento doutrinário sobre o tema.

Assim, não se verifica, no âmbito do processo administrativo tributário, motivos para alterar o lançamento tributário realizado, em razão de sua total submissão aos preceitos legais atinentes.

Assentes quanto aos motivos da divergência anunciada, entendo incabível a alteração do lançamento nos itens relativos à exclusão da base de cálculo do lançamento do ICMS, IPI, PIS e COFINS e também quanto à exclusão da receita decorrente da revenda de produtos acabados importados.

Conclusão

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para acompanhar o voto proferido pela eminente Relatora quanto à exclusão do lançamento dos valores relativos às vendas destinadas à exportação, realizada por intermédio de empresas exportadoras, denominadas *'trading companies'*.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado.