



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.724892/2013-69  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **2402-001.360 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 05 de março de 2024  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** FRUTOS DO SOL AGROINDÚSTRIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adote as providências solicitadas nos termos do voto que segue na resolução

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino e Rodrigo Rigo Pinheiro. Ausente a conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 704) interposto em face da decisão da 7ª Turma da DRJ/SDR, consubstanciada no Acórdão nº 15-34.958 (p. 341), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata-se de processo que agrupa os Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigações tributárias principais, sob os seguintes DEBCAD nº: 51.039.636-4 e 51.039.637-2, lavrados em 08/08/2013.

A ação fiscal foi autorizada através do MPF nº 0410100.201201481, iniciada através do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF em 01/11/2012 (ciência postal nesta data, fl. 21) e encerrada em 22/08/2013 com a lavratura Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (TEPF), fl.54.

A tabela abaixo apresenta um resumo dos Autos de Infração que compõem o processo sob julgamento:

Fl. 2 da Resolução n.º 2402-001.360 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10480.724892/2013-69

DEBCAD N.º	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	CÓDIGO LEVANTAMENTO	VALOR TOTAL
51.039.636-4	12/2009 a 12/2009	Contribuições previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre a comercialização da produção rural, no mercado interno, não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).	VP- Venda da produção rural	R\$123.938,53

DEBCAD N.º	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	CÓDIGO LEVANTAMENTO	VALOR TOTAL
51.039.637-2	09/2009 a 12/2009	Contribuições sociais devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), incidentes sobre a comercialização da produção rural no mercado interno e externo, não declaradas em GFIP.	VP- Venda da Produção rural e EP- Exportação da produção rural	R\$26.265,73

Informa ainda a Fiscalização que:

1) As contribuições devidas pela empresa ora lançadas não foram pagas, nem declaradas através da GFIP Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social;

2) Considerou-se no lançamento realizado o enquadramento da empresa no FPAS 6040 (Produtor rural), CNAE Classificação Nacional de Atividades Econômicas 01341 (cultivo de uva), CNAE-FISCAL 0132600 (Cultivo de uva). Tudo de conformidade com o objeto social da empresa Contrato Social e Alterações (anexos) CLÁUSULA TERCEIRA1. A presente sociedade tem por objeto social:\_(I) exploração de atividade agrícola, mediante cultivo de: UVA, MELANCIA, ATEMOIA, FEIJÃO, MELÃO, GOIABA, BANANA E MAMÃO; (II) Importação e Exportação de produtos agrícolas....";

3) Constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias as vendas da produção rural própria para o mercado interno extraídas dos registros contábeis apresentados pela empresa (Diário n.º 006, protocolado pela JUCEPE sob n.º 128164417 em 27.06.2012), cujos valores não foram informados pela empresa em suas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP e estão todos identificados no quadro abaixo e no RL Relatório de Lançamentos, anexo ao Auto de Infração 51.039.6364.

DESCRIÇÃO	OUT/2009	NOV/2009	DEZ/2009
20297-9-VENDAS DE UVA-MI	51.570,00	311.584,00	67.425,00
20145-6-VENDAS DE UVA-ME (exportação não comprovada)	0,00	0,00	2.290.661,57
DECLARADA EM GFIP	51.570,00	311.584,00	67.425,00
NAO DECLARADA EM GFIP	0,00	0,00	2.290.661,57

4) As alíquotas aplicadas no cálculo das contribuições devidas estão de conformidade com o art. 22-A, incisos I e II da Lei n.º 8.212/91 e informadas por competência, no Anexo DD Discriminativo do Débito que integram os Autos de Infração;

5) Sobre os valores da receita bruta, mencionados no item 5 e sobre as exportações, incidem as contribuições destinadas para Outras Entidades e Fundos (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural SENAR), cuja competência para arrecadação, fiscalização e cobrança foi conferida à Secretaria da Receita Federal do Brasil pelos art. 2º e 3º da Lei n.º 11.457/2007, integrantes do AI 51.039.637-2;

Fl. 3 da Resolução n.º 2402-001.360 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10480.724892/2013-69

6) Além dos dispositivos legais citados, o crédito lançado (valor originário e juros SELIC), encontra-se fundamentado na legislação constante do anexo: FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO – FLD;

7) Os lançamentos objeto dos Autos de Infração foram consolidados nos levantamentos criados para esta finalidade, conforme a seguinte tabela:

LEVANTAMENTOS	DESCRIÇÃO
VP	Relacionado à comercialização da produção própria para o mercado interno, lançado no código contábil 20145-6: vendas de uva - ME (exportação não comprovada), não declarada em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.
EP	Relacionado à comercialização da produção própria para o mercado externo, dispensada da declaração em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.
GF	Relacionado à comercialização da produção própria para o mercado interno, declarada em GFIP.

8) Conforme explicitado, o presente auto de infração inclui apenas contribuições não declaradas em GFIP. Foram consideradas neste lançamento as últimas GFIP de cada competência enviadas antes do início da presente ação fiscal e constante do banco de dados da RFB (sistema GFIP Web) com a situação "Exportada". Relacionamos a seguir quadro com os dados das GFIP considerada no presente lançamento:

GFIP - Estabelecimento 06.123.928/0001-40					
Competência	Número de Controle	FPA S	Cod.	Data Envio	Status
10/2009	DLgMxV6Zdii0000-7	604	115	29.8.2011	1 -Exportada
11/2009	Ambqgd8b0i60000-6	604	115	29.8.2011	1 -Exportada
12/2009	FIX5aRBi03I0000-2	604	115	29.8.2011	1-Exportada

9) A Medida Provisória (MP) n.º 449/2008 de 03.12.2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 27.05.2009, introduziu o Art.35-A na Lei n.º 8.212/91, o qual inseriu nova penalidade, remetendo ao Art. 44 da Lei 9.430/96, correspondendo, conforme o inciso I do Art. 44 à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a contribuição lançada, penalidade essa que abrange as seguintes condutas:

- a) Ausência de recolhimento;
- b) Ausência de declaração GFIP relativa às contribuições previdenciárias não recolhidas;
- c) Declaração de GFIP com omissões/incorrecções relativas às contribuições previdenciárias não recolhidas.

10) As contribuições sobre os fatos geradores que originaram estes lançamentos de ofício ocorreram no ano de 2009, não foram recolhidas nem declaradas em GFIP. Sobre as contribuições lançadas foi aplicada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) de conformidade com a Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 27 de maio de 2009, que abrange, além do descumprimento da obrigação principal (pagar as contribuições ora lançadas), a infração à obrigação acessória citada na letra "c" do item anterior. Como destacado no item 11, ambas as retrocitadas infrações encontram-se apenas pela aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) estipulada no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96;

11) Em face disso, sobre as contribuições relativas às competências 10/2009 a 12/2009, lançadas nos autos de infração 51.039.636-4 e 51.039.637-2 está incidindo a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96. Os valores da multa de ofício incidentes sobre os valores originários do débito estão demonstrados nos relatórios "DD Discriminativo do Débito";

12) Todas as guias de recolhimento, constantes do banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil com código de pagamento 2607, listadas no relatório "RDA Relatório de Documentos Apresentados" foram consideradas no presente lançamento.

Fl. 4 da Resolução n.º 2402-001.360 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10480.724892/2013-69

As referidas guias foram utilizadas preferencialmente para abater as contribuições declaradas pela Autuada em suas GFIP antes do início da ação fiscal (Levantamento "GF GFIP"), que não estão sendo objeto de constituição de crédito na presente ação fiscal, conforme pode ser observado no relatório "RADA Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados";

13) A isenção das contribuições sobre os valores das exportações da produção própria de que trata o art. 149, parágrafo 2º, inciso I, da CF e alterações introduzidas na EC 33/2001 não se estende à contribuição para outras entidades (SENAR).

O Autuado foi cientificado dos lançamentos por via postal em 28 de agosto de 2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 24. Em 27 de setembro de 2013, apresenta impugnação, alegando, em síntese, o que se relata a seguir.

**Tempestividade da impugnação.** Afirma a tempestividade da defesa apresentada.

**Efeito suspensivo da impugnação administrativa. Art. 151, III, do Código Tributário Nacional.** Tendo em vista a interposição da presente impugnação, através da qual a empresa Contribuinte se insurge contra a Notificação do Lançamento consubstanciado nos autos de infração em referência, o ato atacado deverá ser suspenso, nos termos do Processo Administrativo Tributário, conforme prevê o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional. Tomando como base o aludido dispositivo, a Contribuinte resguarda-se de proteção jurídica suficiente para suspender o ato atacado (autos de infração de números 51.039.636-4 e 51.039.637-2), sem sofrer medida punitiva ou restritiva de direito com relação ao débito ora em questão, antes que exista uma decisão final na esfera administrativa tributária.

**Insubsistência dos autos de infração.** O Contribuinte é sociedade limitada que tem por atividade econômica o cultivo de uva (CNAE 01.32.600) na região do Vale do São Francisco e no desenvolvimento de sua atividade, promove a comercialização de sua produção própria ao mercado externo, obtendo o benefício da imunidade constitucional, afastando a incidência das contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), nos termos do art. 149, §2º, inciso I, da CF/88 (redação da EC 33/2001). Deste modo, albergado pelo preceito constitucional acima transcrito, o Contribuinte entende pela não incidência de contribuição previdenciária e de contribuição de intervenção no domínio econômico de que trata o caput do art. 149 da CF/88 nas receitas decorrentes de exportação, a exemplo do SENAR, nos termos do inciso I, parágrafo 2º do art. 149 da CF de 1988.

**Da subsistência do auto de infração de nº 51.039.636-4.** Segundo se depreende do mencionado relatório, tal autuação (nº 51.039.636-4) teria decorrido de falta de informação na GFIP de receita de venda de uva-ME (exportação não comprovada) do mês 12/2009 que originou o débito da Previdência Social. Ocorre que estas vendas foram realizadas para mercado externo, conforme vasta documentação anexa, inexistindo, portanto, obrigação e nem razão de informar tais receitas na GFIP, vez que as receitas de exportação são imunes de incidência da contribuição previdenciária, nos termos do inciso I, § 2º do Art. 149 da CF/88. Em anexo no DOC IV temos relação de todas as Notas Fiscais com seu valor em Reais e estimativa em moeda estrangeira, o respectivo registro de exportação (RE), o RE corrigido após confirmação do efetivo valor em moeda estrangeira recebido e o valor em reais efetivamente cambiado. No DOC V relacionamos para cada Nota Fiscal os respectivos contratos de câmbio vinculado a cada RE. No DOC VI cópia da tela do SISCOMEX de cada RE (registro de exportação) referente as Notas Fiscais em discussão neste auto. A autuação em questão não deve prosperar, pois a receita utilizada como base de cálculo para incidência da contribuição previdenciária decorre de vendas realizadas para o mercado externo, ou seja, receitas de exportação, imunes, desse modo, de contribuição previdenciária. É importante entender que a receita de exportação esta sujeita a ajustes em função de variações do mercado externo e taxa de câmbio. A contabilização é toda feita em Reais e as vendas em moeda estrangeira, deste modo no final do ano a contabilidade faz os ajustes dos valores das receitas em Reais em função destas variáveis (VALORES A RECEBER PREVISTOS) DOC II e DOC III, bem como é processado os devidos

Fl. 5 da Resolução n.º 2402-001.360 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10480.724892/2013-69

ajustes nos RE. Também é importante esclarecer que no momento da contabilização estamos falando de valores a receber e que o valor exato em Reais só é conhecido após o fechamento dos contratos de câmbio DOC V. O valor considerado pelo fiscal "como exportação não comprovada" são exatamente os lançamentos de ajustes de previsões contábeis para cobrir estas variações devidamente comprovadas nos RE e demonstradas nos contratos de câmbio, o ajuste final só é possível ser feito no exercício seguinte após o fechamento de todos os contratos de câmbio referente estas exportações. Os valores referentes às vendas para o mercado interno foram informados em GFIP, enquanto que as vendas para o mercado externo e o complemento não foi informado na GFIP, pois se trata de receita de exportação, inexistindo razão para informar em GFIP, vez que imune incidência de qualquer contribuição previdenciária. De logo, insta destacar que o débito previdenciário em tela originário de vendas de uvas para o mercado externo não comprovado não pode prosperar, uma vez que a receita no montante de R\$ 2.290.661,57 (dois milhões duzentos e noventa mil, seiscentos e sessenta um reais e cinquenta e sete centavos), valor base para apuração do débito em questão, é toda originária de VENDAS PARA O MERCADO EXTERNO devidamente comprovadas, conforme documentação anexa.

**Da insubsistência do Auto de Infração n.º 51.039.637-2.** Com o fito de demonstrar a incidência da norma constitucional imunizante, faz-se imprescindível a demonstração da destinação da produção ao mercado externo. Neste sentido, o Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração é conclusivo, quando diz que o fato gerador da contribuição para o SENAR a comercialização da produção rural para o mercado externo. Neste sentido, pautando-se na premissa reconhecida pela autoridade Fiscal autuante, da destinação da produção rural ao mercado externo, desnecessária a produção de prova nesse sentido, razão pela qual o Contribuinte passa a demonstrar a incidência da norma de imunidade. A Constituição Federal de 1988 sepultou a interminável polêmica sobre a natureza tributária das contribuições, conforme entendimento do STF (RE 138.2848; RE 145.733; ADC I/DF), de modo que, podemos afirmar categoricamente que a contribuição destinada ao SENAR, independentemente de sua espécie, é tributo, submetendo-se, portanto, ao Sistema Tributário Nacional estabelecido na Constituição Federal de 1988. Para o que nos importa na presente análise natureza jurídica da contribuição destinada ao SENAR, é de se ressaltar que, tanto na repartição quadripartida, quanto na repartição quinquipartida das espécies tributárias, a exação em análise se caracteriza como contribuição social na subespécie de contribuição social geral. No tocante especificamente ao SENAR, o mesmo se configura em Serviço Social Autônomo, assim como o SESC, SESI, SENAC, SENAT, SEBRAE, os quais são executados por pessoas jurídicas de direito privado que, apesar de não integrarem a administração pública, realizam atividades de interesse público e, justamente por isso, estão legitimadas a receberem o produto da arrecadação tributária proveniente das contribuições previstas no texto do art. 240 da CF/88. Como se vê, não remanesce dúvida de que as contribuições para os serviços sociais autônomos são "contribuições sociais gerais", não se confundindo com as contribuições de interesse de categorias profissionais ou contribuições de intervenção do domínio econômico. Enfim, a contribuição destinada ao custeio do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural criada pela Lei n.º 8.315/91 c/c Lei n.º 10.256/2001, está incluída no rol das "contribuições sociais gerais", tornando imperiosa a obediência da União Federal às limitações constitucionais ao poder de tributar, máxime a imunidade conferida pelo art. 149, § 2º, da CF/88. Desse modo não subsiste a assertiva contida no Auto de Infração de que a imunidade invocada pelo contribuinte não alcança a contribuição para o SENAR. Seja qual for o parâmetro adotado, o certo é que as contribuições destinadas aos serviços sociais autônomos não se confundem com as contribuições de interesse de categorias profissionais, pelo que de logo, fica patente que a contribuição para o SENAR não deve incidir sobre as receitas decorrentes de exportação, porquanto, como "contribuição social geral", resta amparada pela imunidade objetiva do art. 142, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, razão pela qual o auto de infração de n.º 51.039.637-2 padece de nulidade.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte, nos termos do susodito Acórdão n.º 15-34.958 (p. 341), conforme ementa abaixo reproduzida:

Fl. 6 da Resolução n.º 2402-001.360 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10480.724892/2013-69

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2009 a 31/12/2009

**ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.**

Ao sujeito passivo incumbe comprovar os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário. Ausente a prova que altere o lançamento, este deve ser mantido.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2009

**SENAR. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

A contribuição destinada ao SENAR classifica-se como contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, não sendo alcançada pela imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal, que se refere expressamente às contribuições sociais e às contribuições de intervenção no domínio econômico. Portanto, incide a contribuição destinada ao SENAR sobre as receitas decorrentes da comercialização de produtos rurais no mercado externo (exportação).

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2009

**INCONSTITUCIONALIDADE.**

Não cabe à instância administrativa pronunciar-se acerca da constitucionalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico.

**IMPUGNAÇÃO TEMPESTIVA. EFEITO.**

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado é efeito ex lege da interposição da impugnação tempestiva, sendo desnecessária a formulação de pedido neste sentido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (p. 704), defendendo, em síntese, a insubsistência *da contribuição previdenciária nas receitas apuradas no auto de infração n2 51.039.636-4 e nem com o recolhimento do SENAR sobre as receitas apuradas no auto de infração n2 51.039.637-2, uma vez que referidas receitas decorrem de exportação (vendas de produtos produzidos pela Contestante ao mercado externo — ME).*

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir crédito tributário referente às *contribuições a cargo da empresa (contribuição previdenciária patronal e a contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT), destinadas à Seguridade Social, integrante do AI 51.039.636-4 e a outras entidades e fundos (SENAR), integrante do AI 51.039.637-2.*

Fl. 7 da Resolução n.º 2402-001.360 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10480.724892/2013-69

De acordo com o Relatório Fiscal (p.252), *constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias as vendas da produção rural própria para o mercado interno extraídas dos registros contábeis apresentados pela empresa (Diário n.º 006, protocolado pela JUCEPE sob n.º 12-816441-7 em 27.06.2012), cujos valores não foram informados pela empresa em suas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP:*

DESCRIÇÃO	OUT/2009	NOV/2009	DEZ/2009
20297-9-VENDAS DE UVA-MI	51.570,00	311.584,00	67.425,00
20145-6-VENDAS DE UVA-ME (exportação não comprovada)	0,00	0,00	2.290.661,57
DECLARADA EM GFIP	51.570,00	311.584,00	67.425,00
NÃO DECLARADA EM GFIP	0,00	0,00	2.290.661,57

A autoridade administrativa fiscal informou ainda que, *sobre os valores da receita bruta, mencionados no item 5 e sobre as exportações, incidem as contribuições destinadas para Outras Entidades e Fundos (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR), cuja competência para arrecadação, fiscalização e cobrança foi conferida à Secretaria da Receita Federal do Brasil pelos art. 2º e 3º da Lei n.º 11.457/2007, integrantes do AI 51.039.637-2.*

Como se vê – e em resumo – tem-se que a base de cálculo do lançamento fiscal ora em análise se refere ao montante de R\$ 2.290.661,57, registrado na contabilidade da Contribuinte na conta contábil “20145-6 – VENDAS DE UVA-ME”. De acordo com a autoridade administrativa fiscal, a Contribuinte não teria comprovado a exportação das mercadorias, passando a considerar, assim, a respectiva receita como oriunda de vendas no mercado interno.

A Contribuinte, por sua vez, conforme destacado pelo órgão julgador de primeira instância defende que estas vendas foram realizadas para mercado externo, conforme vasta documentação anexa, inexistindo, portanto, obrigação e nem razão de informar tais receitas na GFIP, vez que as receitas de exportação são imunes de incidência da contribuição previdenciária, nos termos do inciso I, § 2º do Art. 149 da CF/88.

Com vistas a comprovar o quanto alegado, a Contribuinte trouxe aos autos, junto com a impugnação apresentada, os seguintes documentos:

- Doc II - Conta contábil- -livro razão -311010001 — Receita Uva Mercado Externo (p. 96);
- Doc III - Conta contábil- -livro razão – clientes (p. 100);
- Doc IV - Relação NF X RE's 2009 (p. 106);
- Doc V - Relação contratos de Câmbio por NF/RE (p. 107);
- Doc VI - Cópia RE's — Tela Siscomex (p. 109);
- Doc VIII - Cópia das NF's: 357 a 381; 383 a 405; 407 a 412 414,415,419,420,422 a 424,429,437,438,445 a 448 (p. 267).

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que a documentação juntada não comprova a alegação constante da peça de defesa pelos motivos a seguir explicitados. Confira-se:

A variação cambial, que pode ser negativa ou positiva, consiste na diferença resultante da conversão de um valor em uma moeda para um valor em outra moeda, a diferentes taxas cambiais. Para se verificar se houve variação cambial em operações de vendas de produtos para o exterior é necessário se comprovar não somente quando a mercadoria

Fl. 8 da Resolução n.º 2402-001.360 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10480.724892/2013-69

foi entregue (emissão da nota fiscal e RE) como também quando foi recebido o valor da operação.

O contribuinte apresentou notas fiscais e Registro de Exportações. Ocorre que não foram apresentados contratos de câmbio, contratos referentes às vendas realizadas e registros contábeis do recebimento dos valores, alguns inclusive referentes ao exercício 2010.

Os valores recebidos constam apenas da planilha intitulada “Relação de contratos de fechamento câmbio por NF/2009” à fl. 108.

Ademais a planilha “Relação de NF X RE’s Exportação 2009”, à fl. 106, contém algumas incongruências. Grande parte das notas fiscais emitidas tem um valor em moeda estrangeira que foi simplesmente corrigido para o dobro ou o triplo de seu valor inicial, sem que seja razoável tal valoração. A título de exemplo vejamos.

A Nota Fiscal n.º 357 foi emitida em 09/09/2009, no valor de R\$35.520,00, correspondente a 19.200,00 Dólares Americano. Ocorre que no Registro de Exportação consta um valor em dólares da transação de R\$ 58.910,16. Uma valoração de aproximadamente 300%. Nota-se ainda que no RE, fl. 110, consta no esquema de pagamento total uma periodicidade de 90 dias e uma parcela.

A Nota Fiscal n.º 358 foi emitida em 10/09/2009 no valor de R\$ 25.296,48, correspondente a 9.582,00 Euros. Ocorre que no RE consta um valor em moeda estrangeira de 35.593,19 Euros. Esta valoração é superior a 300% e não se afigura razoável haja vista que a variação cambial no período não sofreu muita oscilação.

Consultado o sítio do Banco Central do Brasil e, a título de ilustração, foram impressas duas planilhas contendo a cotação do Dólar Americano e Euro no período de 6 meses (de 09/2009 a 02/2010).

(...)

Nota-se que a variação cambial no período de seis meses (negativas para ambas as moedas, considerando o dia 01/09/2009 e o dia 26/02/2010) não acompanhou a variação positiva de 300% ou mais verificada em algumas transações constantes na planilha “Relação NF X RE’s Exportação 2009”, à fl. 106.

A convicção de que houve variação cambial somente se consolidaria com a juntada de documentos comprobatórios dos pagamentos realizados tais como contratos de câmbio, contratos de vendas e registros contábeis dos recebimentos destes valores.

Neste diapasão, concluo que a tese de que os valores lançados decorrem de variação cambial de receitas de exportação não foi devidamente comprovada pela Impugnante, mantendo-se em sua totalidade o valor originalmente lançado no AI 51.039.6364.

No recurso voluntário apresentado, a Contribuinte esclarece que, em relação às notas fiscais n.ºs 357 e 358 citadas de forma exemplificativa pelo órgão julgador de primeira instância, o que houve, em verdade, foi uma alteração de preço e não uma variação cambial. Confira-se:

Nos exemplos destacados acima efetuamos os seguintes registros:

- Nota Fiscal n.º: 357 — Valor de registro na RE em moeda estrangeira (Dólar) foi inicialmente de US\$: 19.200,00 (Preço Mínimo), quando do seu fechamento comercial foi efetuada a alteração do RE para US\$: 58.910,16.
- Nota Fiscal n.º: 358 - Valor de registro da RE em moeda estrangeira (Euro) foi inicialmente de €: 9.582,00, quando do seu fechamento comercial foi efetuada a alteração do RE para €: 35.593,19.

As alterações dos RE's das Notas fiscais 357 e 358 são em decorrência das alterações de Preço e não da variação cambial como cita a instância inferior.

(...)

Fl. 9 da Resolução n.º 2402-001.360 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10480.724892/2013-69

A tese adotada pela instância inferior para entender que a receita no montante de R\$ 2.290.661,57 (dois milhões duzentos e noventa mil, seiscentos e sessenta um reais e cinquenta e sete centavos) não decorre de receita de exportação é totalmente equivocada e infundada.

De fato as diferenças existentes entre o valor das notas de venda e o valor constante nos respectivos RE (registros de exportações) não decorrem de variação cambial, MAS SIM DE AJUSTE DE PREÇO DE VENDA.

(...)

Ou seja, a Recorrente, na qualidade de exportador, emitiu notas de vendas para o distribuidor localizado em outros Países, porém o mesmo após receber e comercializar o produto, efetuou pagamento em favor do Recorrente maior do que aquele constante das notas de venda, o que ensejou o ajuste e retificação dos registros de exportações das respectivas notas de venda. De tal sorte que toda a receita de exportação foi declarada nos registros de exportações, tudo conforme notas fiscais de vendas, respectivos registros de exportações e contratos de cambio que a recorrente, por cautela, junta aos presentes autos.

Essa prática é comum para o caso de exportação na fruticultura. Os exportadores emitem notas fiscais de venda, com base num preço mínimo estabelecido na negociação comercial, para os distribuidores localizados no exterior, com seus respectivos RE; após comercialização da uva pelos distribuidores no mercado externo, o resultado obtido em decorrência do preço de venda no momento em que a fruta (UVA) chega no exterior, há um fechamento comercial, onde o importador repassa a diferença de preço em moeda estrangeira para exportador, no caso o Recorrente, o exportador precisa retificar os respectivos Registros de Exportações (RE), para declarar a entrada da receita como decorrente de exportação. Exatamente o que fez a recorrente!

É importante entender que a receita de exportação está sujeita a ajustes em função de variações de preço de mercado e de taxa de cambio. A contabilização é toda feita em reais e as vendas em moeda estrangeira, deste modo no final do ano a contabilidade faz os ajustes dos valores das receitas em reais em função destas variáveis (valores a receber previstos — DOC II e DOC III), bem como é processado os devidos ajustes nos registros de exportações para refletir o valor efetivamente recebido pela venda. Também é importante esclarecer que no momento da contabilização estamos falando de valores a receber e que o valor exato em reais só é conhecido após o fechamento dos contratos de cambio (DOC. V). O valor considerado pelo fiscal "como exportação não comprovada" é exatamente o lançado em ajustes de previsões contábeis para cobrir estas variações de preço devidamente comprovadas nos RE's e demonstradas nos contratos de cambio referente a estas exportações. Os fechamentos dos contratos de câmbios de exportação só podem ocorrer após os ajustes nos RE's, justamente para comprovar o recebimento da receita oriunda de variação de preço de mercado, vinculando-os as RE's correspondentes.

Segue, anexo, planilha com todas as notas fiscais de exportação que estão devidamente contabilizadas com seus respectivos registros de exportação e indicação do valor efetivamente cambiado, bem como respectivos números e datas dos contratos de cambio. Segue também, anexo, cópia dos registros de exportação de acordo com a tela do SISCOMEX.

(...)

Pois bem, em dezembro de 2009, foram emitidas as notas fiscais referentes à VENDAS DE UVA, cujos destinatários (adquirentes) estão localizados no exterior do país, como demonstram os documentos anexos. Em 31/12/2009, e atendimento ao regime contábil, foi realizado o ajuste das contas a receber para o montante equivalente em moeda nacional naquela data, tendo como contrapartida a conta de resultado que totalizou R\$ 2.290.661,57 (dois milhões, duzentos e noventa mil seiscentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos) em função da variação do preço de mercado o qual teve as RE corrigidas. Esta operação visou tão somente reconhecer o complemento das vendas,

Fl. 10 da Resolução n.º 2402-001.360 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10480.724892/2013-69

decorrente da variação de preços no mercado externo no período compreendido entre a data da emissão das notas fiscais e a data do encerramento do exercício, mas sem promover qualquer alteração na operação de exportação.

É que a Recorrente emitiu notas fiscais de venda e após ajuste de preço com os compradores do exterior, fez-se necessário retificar os respectivos registros de exportações das notas de vendas para fazer contas nos Registros de Exportações o real valor das vendas que seria recebido pela Recorrente. E foi assim que procedeu a recorrente, tudo conforme documentação anexa.

É bom registrar que a diferença existente entre o preço constante nas notas de venda e o preço dos respectivos registros de exportação decorre de variação de preço de mercado e não de variação cambial como a primeira instância alegou.

De tal forma que a natureza da operação continua a mesma — VENDA PARA O MERCADO EXTERNO. E a receita em comento diz respeito, portanto, à receita decorrente de exportação.

Pois bem!

Analisando-se os documentos apresentados pela Contribuinte em cotejo com as respectivas razões defensivas, verifica-se que aqueles, em tese e a princípio, e sem que isso represente qualquer juízo de valor nesta oportunidade, podem repercutir no presente lançamento fiscal.

Registre-se ainda pela sua importância que, a documentação acostada aos autos pela Contribuinte, tanto em sede de impugnação, quanto junto com o recurso voluntário, não foi objeto de análise / exame pela autoridade administrativa fiscal, a qual, de forma até lacônica, após mencionar apenas o Livro Diário da empresa, concluiu que a exportação não restou comprovada.

Ora, de acordo com a documentação acostada aos autos pela Contribuinte (notas fiscais de venda para o exterior, Registros de Exportação, extratos do SISCOMEX, etc) resta indubitável que a Fiscalizada realizou operações de exportação no período fiscalizado, remanescendo, entretanto, a seguinte dúvida: a base de cálculo utilizada pela fiscalização, no montante de R\$ 2.290.661,57 (extraída da contabilidade de empresa), refere-se a operações de exportação efetivamente comprovadas pela documentação acostada aos autos pela Contribuinte?

Neste contexto, à luz do princípio da verdade material, paradigma do processo administrativo fiscal, entendo ser imprescindível, no caso vertente, a conversão do presente julgamento em diligência para a Unidade de Origem para que a autoridade administrativa fiscal preste as seguintes informações:

(i) à luz dos documentos e esclarecimentos apresentados pela Contribuinte, tanto em sede de impugnação, quanto junto com o recurso voluntário, informar se a base de cálculo utilizada pela fiscalização, no montante de R\$ 2.290.661,57 (extraída da contabilidade de empresa), refere-se, total ou parcialmente, a operações de exportação;

(ii) caso julgue necessário, intimar a Contribuinte para apresentar os esclarecimentos e documentos que julgue necessário para atender à solicitação constante no item (i) supra;

(iii) elaborar, se for o caso, demonstrativo fiscal, da base de cálculo utilizada no lançamento fiscal, a parcela referente às operações de exportação devidamente comprovadas;

(iv) consolidar o resultado da diligência, de forma conclusiva, em Informação Fiscal que deverá ser cientificada à Contribuinte para que, a seu critério, apresente manifestação no prazo de 30 (trinta) dias.

Fl. 11 da Resolução n.º 2402-001.360 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10480.724892/2013-69

(v) Após, retornar os autos para este Conselho para prosseguimento do julgamento do recurso.

(assinado digitalmente)

**Gregório Rechmann Junior**