



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10480.724971/2016-12</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2402-012.817 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 3 de setembro de 2024                                |
| <b>RECURSO</b>     | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO                               |
| <b>RECORRENTES</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

VALE VERDE EMPREENDIMENTOS AGRICOLAS LTDA

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em preterição de direito de defesa e, consequentemente, em nulidade do lançamento, quando garantido ao contribuinte o direito de se manifestar sobre todos os atos administrativos elaborados pela fiscalização.

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

É devida pela agroindústria a contribuição social incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/1991.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. RECEITAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES INDIRETAS DE EXPORTAÇÃO CARACTERIZADAS POR HAVER PARTICIPAÇÃO DE SOCIEDADE EXPORTADORA INTERMEDIÁRIA. TRADING COMPANIES. IMUNIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO n.º 759.244.

Conforme decisão proferida pelo STF no RE nº 759.244, em sede de repercussão geral, as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária não integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural. Devem ser excluídas as operações da recorrente identificadas para os CFOP 5501, 6501 e 6502 com RE averbada.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) não conhecer do recurso de ofício, por falta de atingimento do limite de alçada vigente; e (ii) conhecer do recurso voluntário interposto, rejeitar as preliminares nele suscitadas e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, excluindo da base de cálculo autuada os valores referentes às vendas para trading companies emitidas em 2012.

Sala de Sessões, em 3 de setembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Marcus Gaudenzi de Faria** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Francisco Ibiapino Luz** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Marcus Gaudenzi de Faria (relator), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Joao Ricardo Fahrion Nuske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano

**RELATÓRIO**

Trata-se de recursos de Ofício (fls. 2315 a 2317) e voluntário (fls. 2355 a 2831) interposto em face da decisão da 5ª Turma da DRJ/01 consubstanciada no Acórdão nº 101-013.695 (p. 2315 a 2340), que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo em relação ao crédito tributário abaixo especificado

Do auto de infração

Trata-se de crédito tributário lançado pela auditoria fiscal contra o sujeito passivo em epígrafe, referente à:

- Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos

ambientais do trabalho (GILRAT), no valor de R\$ 19.057.735,42, conforme demonstrativo de apuração de fls. 610/612, lavrado em 8/8/2016, incidente sobre a comercialização da produção rural - produtor pessoa jurídica (própria) - e sobre a comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física (sub-rogação - canas adquiridas de fornecedores pessoa física), não declaradas em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social, nas competências 1/2012 a 12/2012;

- Contribuição para outras entidades e fundos, no montante de RS 3.281.684,49, conforme demonstrativo de apuração de fls. 598/600, lavrado em 8/8/2016, incidente sobre a comercialização da produção rural - produtor rural pessoa jurídica e produtor rural pessoa física (SENAR) - e sobre a remuneração paga a segurados empregados (FNDE e INCRA), não declaradas em GFIP, nas competências 1/2012 a 13/2012; e

- Contribuição Segurados, no montante de RS 496.553,55, conforme demonstrativo de apuração de fl. 618, lavrado em 8/8/2016, correspondente a valores descontados dos segurados, nas competências 10/2012 a 12/2012.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 33/35), constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

1) vendas da produção rural própria para o mercado interno, extraídas dos registros 'SPED – NF' (planilhas das notas fiscais em anexo) apresentados pela empresa, cujos valores não foram informados em GFIP, conforme Anexo A (fl. 36);

2) a comercialização da produção rural de produtor pessoa física (aquisição de matéria-prima – sub-rogação), demonstrada nas contas 5101010303002 e 51010101003 do Livro Razão, não informada em GFIP, conforme planilha 2 do Anexo A (fl. 37);

3) os totais de pagamentos de salário lançados nas rubricas contábeis 33010101001, 33010101002, 33010101003, 51010101001, 51010101002 e 51010101003, conforme Anexo B (fls. 38/40); e

4) os descontos de contribuições efetuados sobre as remunerações pagas a segurados empregados não declarados em GFIP, conforme Anexo B.

Ainda segundo o mencionado Relatório, conforme o objeto social do contribuinte, considerou-se o “[...] enquadramento da empresa no

FPAS 825-0 (agroindústria), que emprega no processo produtivo matéria-prima (cana de açúcar) produzida por indústrias relacionadas no artigo 2º do Decreto Lei nº 1.146/1970. A empresa, entretanto, vem declarando nas GFIP no FPAS 833, que se aplica a 'Outras Agroindústrias', conforme Descrição da Atividade, relacionadas na tabela 1 do Anexo I a IN RFB nº 971/2009”.

Foi aplicada multa de ofício de 75%, prevista na Lei nº 9.430/1996, artigo 44, inciso I

#### Da impugnação

O contribuinte foi cientificado da autuação em 2/9/2016 (Aviso de Recebimento dos Correios – AR - fl. 464) e, em 4/10/2016 (carimbo de protocolo – fl. 467), apresentou a impugnação de fls. 467/481, acompanhada de documentos (fls. 482/573), na qual alega o que segue. Inicialmente, diz que não conseguiu transmitir a defesa eletronicamente dentro do prazo legal por falha do programa, devendo a defesa ser recebida fisicamente.

Discorre sobre o assunto.

I - Preliminar - Cerceamento do direito de defesa Afirma que a descrição elaborada pela auditoria fiscal não permite ao contribuinte identificar com exatidão a base de cálculo do suposto crédito tributário, o que impossibilita o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, o que resulta na nulidade das autuações. Assegura que coube à defesa, em ilegítima inversão do ônus da prova, demonstrar as irregularidades e erros cometidos pela fiscalização.

#### II – Mérito

II-I Enquadramento FPAS Afirma que o reenquadramento do código FPAS da autuada, de 833 para 8250, tal como efetuado pela auditoria fiscal, é contraditório e gera insegurança jurídica, na medida em que a própria RFB, nos autos do processo nº 10120.720.999/2013-27, lavrado contra a impugnante e empresas que compõem seu grupo econômico, adotou entendimento oposto; qual seja, de que o contribuinte deveria se auto enquadrar "[...] nos FPAS 833, 744 e 604 e não no FPAS 8250 [...]". Discorre sobre a questão e alega ter agido corretamente ao informar em GFIP o código FPAS 833 no período objeto da autuação.

Entende que o lançamento realizado com base no código de FPAS 8250 deve ser anulado, tendo em vista que, caso fosse devido algum tributo, o lançamento deveria ter sido efetuado considerando o código de FPAS 833 sobre a folha dos industriais e o código FPAS 604, de alíquota 2,7%, sobre a folha dos segurados rurais, com redução proporcional de multa e juros.

Assegura que a fiscalização comete equívoco na medida em que está cobrando a contribuição destinada ao INCRA em valor muito superior ao que foi efetiva e devidamente recolhido. Discorre sobre o assunto.

II-II Divergência de base de cálculo da contribuição previdenciária patronal sobre o faturamento

Diz que a auditoria fiscal não identificou no Relatório Fiscal quais foram as operações realizadas que compuseram a base de cálculo das contribuições sobre o faturamento.

Afirma que base de cálculo da contribuição previdenciária patronal foi apurada com base em todas as notas fiscais de vendas efetuadas pelo contribuinte (operações de saída - SPED Fiscal - Nfe), e não somente com base na receita bruta proveniente da comercialização da produção, tal como determina a legislação.

Assegura que tal metodologia de apuração representou ampliação indevida da base de cálculo, na medida em que não foram deduzidas:

a) as receitas decorrentes de notas fiscais estranhas à receita bruta decorrente da comercialização da produção da autuada, como venda de ativo imobilizado ou outras operações de vendas alheias à produção;

b) as receitas decorrentes das remessas de vendas referente aos faturamentos antecipados, o que gerou bitributação, já que a tributação já havia sido oferecida anteriormente nas notas fiscais de faturamento antecipado;

c) as devoluções de mercadorias e recolhimento de IPI e de ICMS ST; e

d) as receitas decorrentes de exportação. Assegura que a auditoria fiscal não analisou adequadamente as informações apresentadas pelo contribuinte no Sped Fiscal, de acordo com as normas de lançamentos e classificação (CFOP) estabelecidas pelos próprios órgãos regulamentadores, nem considerou a regra matriz de incidência do INSS da agroindústria, ao apurar o tributo indistintamente sobre todas as operações de venda (faturamento bruto), quando deveria lançar apenas supostas incorreções no tocante à receita bruta decorrente da comercialização da produção da autuada.

II – III Divergência quanto a composição da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento

Afirma que a classificação do FPAS sobre a folha de pagamento adotado pela auditoria fiscal (825) está em desacordo com o enquadramento da empresa como agroindústria de atividades complexas, de modo que não prospera os cálculos efetuados pela auditoria fiscal.

Em seguida, aponta divergências entre os valores de base de cálculo apurados no Anexo B e os que constam no auto de infração.

Assegura que, além de a classificação do FPAS estar equivocada, os cálculos não são claros para que sejam apontados na defesa e que a auditoria fiscal utilizou os lançamentos efetuados nas contas contábeis quando deveria se basear nos relatórios das folhas de pagamento apresentadas.

Diz que existem lançamentos na contabilidade referentes a indenizações rescisórias que não compõem a base de cálculo das contribuições.

Afirma também que "[...] há lançamentos no relatório da fiscalização que possuem divergência referente a apresentação da GFIP, por exemplo o mês de dezembro/2012 para a filial 02.414.858/0003-90 os FPAS 604 e 833 no relatório da fiscalização apresentam os seguintes valores R\$ 219.179,27 e R\$ 673.122,52, quando a GFIP que foi apresentada possui os valores FPAS 604 R\$ 2.5000.385,71 e FPAS 833 R\$ 1.101.561,69, uma diferença de R\$ 2.709.645,61 apenas nessa filial (DOC. 07)".

Assegura que não houve critério para autuação, e que apenas foram lançados nos autos os valores de saldos contábeis, sem nenhuma consideração aos valores que compõem a base de cálculo das contribuições.

II – IV Divergência quanto à composição da base de cálculo da contribuição previdenciária do segurado produtor de cana - pessoa física

Alega erro na apuração da base de cálculo referente à comercialização da produção rural pessoa física extraída do Livro Razão, contas 5101010303002 e 5101010303003, na medida em que a auditoria fiscal não considerou os estornos de previsão registradas nas citadas contas. III - Do Pedido

Ao final, requer:

1) a nulidade da autuação, por cerceamento ao direito de defesa, em razão da falta de indicação de como foi apurada a base de cálculo das contribuições supostamente devidas;

2) caso assim não se entenda, que seja anulado o lançamento realizado com base no FPAS 825, tendo em vista que, caso fosse devido algum tributo, o lançamento deveria ter sido efetuado considerando o FPAS 833 para a folha dos industriais e 604 para a folha dos segurados rurais, com redução proporcional de multa e juros, ou, ao menos, que seja revisado o lançamento para aplicar o FPAS 833 sobre a folha dos industriais e o FPAS 604 de alíquota 2,7% sobre os segurados rurais, reduzindo-se o valor destacado a título de contribuição ao INCRA.

3) e, caso se entenda pela necessidade de revisão do lançamento, requer:

- a. quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, que sejam deduzidas da base de cálculo as receitas decorrentes de outras saídas que não a comercialização de sua produção (venda de ativo imobilizado ou outras operações de vendas alheias à produção, remessas de vendas referente a faturamentos antecipados, das devoluções de mercadorias e das receitas decorrentes do recolhimento de IPI e do ICMS ST e das receitas decorrentes de exportação);
- b. quanto à contribuição patronal sobre a folha de pagamento, que se considere correta a classificação do FPAS, que se baseie o lançamento nos relatórios da folha apresentados (excluindo-se indenizações rescisórias, dentre outras) e que se expurgue divergências indicadas na apresentação da GFIP;
- c. quanto à contribuição sobre os segurados pessoas físicas produtor de cana, que se considere os estornos registrados.

#### **Das Diligências realizadas na fase de Contencioso**

Considerando a ocorrência de seis diligências, na fase de impugnação, entendo necessário transcrever um resumo das mesmas:

##### Diligência 1

Nos termos do Despacho de fls. 584/586, os autos foram baixados em diligência para manifestação da autoridade fiscal, em decorrência de divergências apuradas entre os documentos dos autos e das alegações apresentadas na impugnação.

Em resposta, foi elaborada a Informação Fiscal de fl. 592, informando sobre a substituição dos autos de infração, e a Informação Fiscal de fls. 621/623, com proposta de retificação da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção - receita bruta e das contribuições provenientes da comercialização da produção rural pessoa física, conforme planilhas 'DE-PARA' de fls. 622 e 623.

O contribuinte, cientificado do resultado da diligência, apresentou a Manifestação de fls. 765/771, na qual alega, essencialmente, que o auditor fiscal se equivocou ao retirar da base de cálculo os valores referentes às notas fiscais de faturamento antecipado e manter as notas de remessa. Reproduz os pedidos apresentados na impugnação.

##### Diligência 2

Nos termos do Despacho de fls. 786/799, os autos foram baixados em diligência para que a fiscalização se manifestasse sobre os pontos ali elencados.

Em resposta, a fiscalização elaborou a Informação Fiscal de fls. 800/802, na qual: afasta a alegação da defesa de que houve a inclusão de "notas fiscais de remessa";

discorre sobre a tarefas/atividades realizadas pelo contribuinte; e propõe retificação da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a folha de pagamento, conforme planilha DE-PARA.

O contribuinte, cientificado do resultado da diligência, apresentou a Manifestação de fls. 1.135/1.143, na qual repete as alegações de erro na apuração da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção, na classificação do FPAS e na apuração da base de cálculo da contribuição sobre a folha de pagamento. Reproduz os pedidos contidos na impugnação.

#### Diligência 3

Conforme Resolução de fls. 1.147/1.150, os autos foram baixados em diligência em razão de inconsistências na base de cálculo apuradas em tabela de retificação DE-PARA apresentada pela fiscalização na Informação Fiscal, referente à contribuição previdenciária patronal devida sobre a comercialização da produção rural, e na apuração da contribuição devida ao SENAR, incidente sobre a mesma base de cálculo.

Em resposta, a fiscalização elaborou a Informação Fiscal de fls. 1.153/1.154, na qual propõe retificação da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal devida sobre a comercialização da produção rural e para o Senar, conforme quadro que apresenta (fl. 1.153).

O contribuinte, cientificado do resultado da diligência, apresentou a Manifestação de fls. 1.162/1.175, na qual reitera as considerações apresentadas anteriormente sobre a não exclusão da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a comercialização de produção própria das notas fiscais corretas; apresenta 'planilhas de composição de todas as notas fiscais de saída emitidas' e, com base neste documento, apura, mês a mês, a base de cálculo da receita bruta proveniente da comercialização da produção que entende correta; alega erro na base de cálculo utilizada no lançamento das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural pessoa física nas competências 1/2012 a 6/2012 e 12/2012; e reproduz as considerações anteriormente tecidas, de que a classificação do FPAS sobre a folha de pagamento está em desacordo com o enquadramento da empresa para agroindústria de atividades complexas e a matéria de defesa produzida na impugnação. Reproduz os pedidos formulados na manifestação de fls. 1.135/1.143.

#### Diligência 4

Em razão das alegações e documentos apresentados pela defesa, os autos foram baixados em diligência, nos termos do Despacho de fls. 1.379/1.383, para que a autoridade fiscal, em síntese, apurasse a regularidade da apuração da base de cálculo da contribuição incidente sobre a comercialização da produção própria e da contribuição incidentes sobre a comercialização da produção – pessoa física.

Em resposta, conforme Informação Fiscal de fls. 1.386/1.387, a fiscalização propôs nova retificação na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural pessoa física, conforme planilha "DE-PARA".



O contribuinte, cientificado do resultado da diligência, apresentou a Manifestação de fls. 1489/1490, no qual alega, inicialmente, concordar com as retificações propostas na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural pessoa física. Em seguida, com relação a contribuição incidente sobre a comercialização da produção própria, alega que foi intimado a apresentar documentos, o que não se fez possível por força da suspensão do atendimento presencial na RFB em razão da pandemia do Coronavírus. Afirma que autos foram remetidos à DRJ antes de se finalizar a diligência solicitada pelo órgão julgador. Requer seja intimado a se manifestar sobre a diligência a ser realizada pelo fiscal, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

#### Diligência 5

Conforme Resolução de fls. 1.776/1.780, os autos foram baixados em diligência para que a autoridade fiscal desse seguimento ao cumprimento da diligência consubstanciada no Despacho nº 11 da 5ª Turma da DRJ/BSB (fls. 1.379/1.383).

Em resposta, a fiscalização elaborou a Informação Fiscal de fls. 1.782/1.783, na qual reproduz os 'quadros atualizados da base de cálculo rerratificada comercialização da produção rural da pessoa jurídica e produção rural de pessoa física', apresentados em Informações Fiscais anteriores.

O contribuinte, cientificado do resultado da diligência, apresentou a Manifestação de fls. fls. 1.882/1.884, acompanhada de documentos, na qual alega que a fiscalização se limitou a apontar retificações no lançamento que já haviam sido informadas, e sobre as quais a defesa já havia se manifestado. Afirma ter preparado planilhas explicativas contendo tudo o que foi solicitado na nova diligência, inclusive o que se pede ao fiscal referente a planilha "DE" -"PARA". Ao final, requer sejam acolhidas as manifestações prestadas pelo contribuinte, de modo a determinar a baixa do crédito tributário lançado por meio do auto de infração.

#### Diligência 6

Nos termos da Resolução de fls. 2.145/2.153, solicitou-se a realização de diligência para que a autoridade fiscal analisasse e se manifestasse sobre os documentos de fls. 1.885/2.135, juntados aos autos pelo contribuinte; verificasse, nos registros contábeis da empresa, se as notas relacionadas na planilha de fls. 1.886/2.013 são de fato notas fiscais de remessa já excluídas na retificação do lançamento conforme Informação Fiscal de fls. 621/623 e Anexo C de fl. 1.155; e, se fosse o caso, elaborasse planilha "DE/PARA", com as retificações na base de cálculo das contribuições decorrentes da comercialização da produção própria.

Em resposta, a fiscalização elaborou o 'Relatório Fiscal de Diligência' de fls. 2.156/2.163, no qual, após as devidas considerações, propôs ajustar a base de cálculo original das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção própria para os valores demonstrados na planilha de fl. 2.162.

O contribuinte, cientificado do resultado da diligência, apresentou a Manifestação de fls. 2.195/2.205, acompanhada de documentos, na qual alega “[...] erro na apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre o faturamento, tendo em vista que a auditoria fiscal deixou de considerar na formação da base diversas exclusões, como as vendas para *trading companies*; o desfazimento das operações de vendas antecipadas; e as exclusões de IPI e ICMS ST da base de cálculo [...]”. Requer seja realizada nova diligência “[...] para que a fiscalização promova a compensação dos valores lançados a maior em GFIP com aqueles porventura em aberto em decorrência de mero erro de preenchimento”

Do acórdão recorrido:

Após a análise das informações trazidas, o colegiado emitiu o seguinte acórdão:

Acordam os membros da 5ª TURMA/DRJ01 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo em parte o crédito tributário em litígio, para considerar:

- 1) não impugnado o lançamento consubstanciado no Auto de Infração - Contribuição Previdenciária dos Segurados (fls. 27/32);
- 2) improcedentes as contribuições destinadas ao INCRA e FNDE;
- 3) procedente em parte as contribuições incidentes sobre a comercialização de produção rural própria; e
- 4) procedente em parte as contribuições incidentes sobre comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física – sub-rogação

As retificações das contribuições deverão ser realizadas conforme Tabelas 1 a 5 do voto

A ementa foi assim transcrita:

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em preterição de direito de defesa e, consequentemente, em nulidade do lançamento, quando garantido ao contribuinte o direito de se manifestar sobre todos os atos administrativos elaborados pela fiscalização.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

BASE DE CÁLCULO. INEXATIDÕES MATERIAIS. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

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

É devida pela agroindústria a contribuição social incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/1991.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. AGROINDÚSTRIA. EXIGÊNCIA.

Por se tratar de contribuição para outras entidades ou fundos que tem a mesma base de incidência das contribuições previdenciárias, a contribuição destinada ao SENAR tem amparo na Lei 10.256/2001.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. SUBROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE.

A empresa adquirente de produtos rurais fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física produtora rural pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, nos termos e nas condições estabelecidas pela legislação previdenciária.

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR SOBRE A RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. SUBROGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE.

É devida pelo produtor rural pessoa física empregador a contribuição ao SENAR incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, ficando a pessoa jurídica adquirente responsável pela retenção e recolhimento dessa contribuição em virtude da sub-rogação prevista no artigo 30, IV da Lei 8.212/91.

AGROINDÚSTRIA. CANA DE AÇÚCAR. ALTERAÇÃO NO FPAS DA EMPRESA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA ADEQUADA. IMPROCEDÊNCIA.

Deve ser excluído do lançamento fiscal a parcela constituída com fundamento em alteração no código FPAS da empresa quando não apresentada a adequada motivação que determinou referida alteração. Tratando-se de agroindústria cuja atividade encontra-se relacionada no artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.146/1970, porém, cuja atividade dependa de uma estrutura industrial mais complexa e mão-de-obra especializada, deve a empresa recolher os seus tributos no código FPAS 833.

Dos recursos

Em virtude do valor exonerado, o presidente da Turma da Delegacia de Julgamento apresentou Recurso de Ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, e artigo 70, § 3º do Decreto nº 7.574/2011, em face do disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 9/2/2017, tendo em vista que foi excluído crédito que excede o valor de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Irresignada, a recorrente também apresentou seu recurso voluntário, em resumo, nos seguintes termos

Preliminar de Nulidade do Auto de Infração:

O contraditório consiste no direito de o sujeito passivo manifestar-se sobre todos os fatos narrados no processo e documentos carreados aos autos. Assegura-se, desse modo, que a parte tome conhecimento dos atos processuais praticados contra si e possa a eles reagir.

No processo administrativo, o auto de infração deve conter a origem e a natureza do crédito tributário, mencionar o dispositivo legal em que se fundamenta e a descrição completa dos fatos que ensejaram a autuação. É imprescindível que o sujeito passivo conheça as acusações que lhe são imputadas para que possa exercer seu direito de rebatê-las.

No caso em tela, o auto de infração não atende ao preceituado no dispositivo legal supra invocado. Da descrição elaborada pelo Sr. Fiscal, não se permite ao contribuinte identificar a base de cálculo do suposto crédito tributário ora exigido, **impossibilitando por completo o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa.**

**Não pode ser considerada clara e precisa uma peça acusatória que não transparece com exatidão a origem do crédito ora exigido, que não deixa claro como se chegou ao exorbitante valor de R\$ 3.281.684,49 (três milhões duzentos e oitenta e um mil seiscentos e oitenta e quatro reais e quarenta e nove centavos) para as contribuições a terceiros, de R\$ 19.057.735,42 (dezenove milhões cinquenta e sete mil setecentos e trinta e cinco reais e quarenta e dois centavos) para as contribuições previdenciárias e de R\$ 496.553,55 (quatrocentos e noventa e seis mil quinhentos e cinquenta e três reais e cinquenta e cinco centavos) para as contribuições previdenciárias dos segurados.**

O Relatório fiscal aduz apenas que a Autuada estaria se enquadrando em suas declarações no FPAS 833, quando supostamente deveria se enquadrar no FPAS 825.

Tanto há nulidade, que o próprio acórdão recorrido afastou o reenquadramento da empresa no FPAS 825, sob a perspectiva de que a simples verificação da matéria-prima empregada no processo produtivo da agroindústria não se revela suficiente para justificar o enquadramento da empresa no código FPAS 825.

Não obstante, sobre os fatos geradores e base de cálculo o Relatório afirma que o lançamento contém contribuições supostamente não declaradas em GFIP, mas não aponta com clareza como identificou (i) a comercialização de produção rural de produtor pessoa física e (ii) os pagamentos de salários aos seus empregados que supostamente foram emitidos da declaração em GFIP.

Ocorre que, como ficou demonstrado, as GFIP's foram apresentadas tempestivamente e contendo todas as informações necessárias para apuração dos tributos devidos, não havendo que se falar em não oferecimento de determinadas rubricas à tributação.

Não tendo o auto de infração atendido o requisito exigido pela legislação processual, tem-se **caracterizada manifesto cerceamento do direito de defesa, o que constitui afronta direta ao insculpido no artigo 5º, LV da Magna Carta da República. O auto de infração é, portanto, nulo *ab initio***

**Do mérito:**

A ora recorrente demonstrou minuciosamente que a fiscalização apurou equivocadamente a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre o faturamento, tendo em vista que deixou de considerar na formação da base diversas exclusões, como as vendas para trading companies; o desfazimento das operações de vendas antecipadas; devoluções de venda; e as exclusões de IPI e ICMS ST da base de cálculo.

Por tal razão, é improcedente a alegação do acórdão recorrido de que não restou confirmada a efetiva exportação dos produtos identificados pelas notas fiscais com os CFOP 5501, 6501 e 6502 (remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação), consideradas na apuração da base de cálculo, conforme 'Tabela\_Apuração\_Diligência' (fl. 2.188 – arquivo não paginável), tendo em vista que a ora recorrente indicou expressamente as operações de vendas com fins específicos de exportação por meio da tabela de fls. 2.301/2.305, elaborada pelo contribuinte, seguindo a orientação legal e jurisprudencial.

Bastava que a fiscalização observasse as notas e os CFOP's específicos para a operação ou até solicitasse a documentação comprobatória da efetivação da exportação, a qual se apresenta nessa oportunidade no **ANEXO I**, mas assim não o fez, mantendo lançamento a maior, postura ratificada pela DRJ.

Portanto, as operações indiretas de exportação devem ser excluídas da apuração, por serem imunes à Contribuição Patronal incidente sobre a Comercialização da Produção Rural.

Além disso, a fiscalização também ignorou solenemente os termos de desfazimento relativos às operações de faturamento antecipado, que a empresa recorrente promove novamente a juntada nesta oportunidade por meio do **ANEXO II**.

É que se uma empresa efetua a venda com a saída imediata e o cliente/destinatário a devolve, logicamente, irá gerar uma nota de devolução ou recusa da mercadoria.

Mas, nos casos de faturamento antecipado nos quais não se entrega o volume total acordado entre as partes, logo, não se caracteriza a circulação da mercadoria, será gerado um termo de desfazimento do acordo, que estampará que a venda futura não se concretizou, para evitar o pagamento de tributos sobre saldo de faturamento antecipado cuja operação não se concretizou, conforme PARECER GEOT 322/15.

Considerando que o contribuinte informou à fiscalização que havia efetuado FATURAMENTOS ANTECIPADOS, deveria o revisor ter observado em diligência se houve algum saldo não entregue referente a esta operação. Ocorre que a fiscalização ignorou solenemente os desfazimentos da operação de faturamento antecipado, não reconhecendo os montantes mensais a serem estornados da apuração

Veja-se que no RELATÓRIO FISCAL DE DILIGÊNCIA apresentada são identificados facilmente deslizos cometidos pela fiscalização, inclusive reduzindo a base de cálculo indevidamente como, por exemplo, no caso das entradas decorrentes de devolução simbólica de mercadoria referente a remessa para formação de lote.

A remessa para formação de lote não compõe a base de cálculo da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE FATURAMENTO, pois não se trata de INGRESSO DE RECEITA. Por esta mesma razão, não se pode DEDUZIR da base de cálculo a devolução dessa remessa, não tendo o contribuinte se utilizado dessas operações de devolução para a redução de sua base de cálculo.

É necessário, igualmente, tecer comentários mais detalhados sobre os TERMOS DE DESFAZIMENTO das DEVOLUÇÕES.

De acordo com o apresentado acima, os TERMOS DE DESFAZIMENTO são documentos de controle interno da empresa que servem para baixar os saldos referentes às operações de FATURAMENTOS ANTECIPADOS que não se concluíram, em parte ou integralmente.

Ocorre que o contribuinte, inicialmente, calcula a CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA sobre a nota de FATURAMENTO ANTECIPADO, e como o próprio nome diz, antecipando o tributo mesmo sem ter se efetivado as entregas, pois a nota de FATURAMENTO ANTECIPADO nada mais é do que um “acordo de venda”, por meio do qual o produto será entregue em remessas futuras.

Sucedem que os “acordos de venda” referentes aos FATURAMENTOS ANTECIPADOS, podem ser desfeitos integralmente ou parcialmente, e nesses casos como a CPRB já foi calculada, e inclusive declarada, a empresa deverá baixar os respectivos valores de sua base de cálculo, por não haver efetivado o “acordo de venda”.

**Como não há legislação que regule a emissão de notas de devolução em razão das notas fiscais de FATURAMENTO ANTECIPADO, os controles são feitos através de TERMOS DE DESFAZIMENTO, que**

**nada mais são do que documentos de controle interno da empresa (grifei).**

Embora tais explicações tenham sido apresentadas no decorrer das diligências para esclarecer as divergências apontadas na apuração da base de cálculo apresentada pela fiscalização, em nenhum momento a empresa foi solicitada a demonstrar os TERMOS DE DESFAZIMENTO nem as NOTAS DE DEVOLUÇÃO, isso por que, afis coalização tentou buscar eletronicamente a composição destes documentos, acarretando em equívocos como o citado no quadro acima referente a reconhecimento de devolução de REMESSA PARA FORMAÇÃO DE LOTE como redução da base de cálculo da CPRB.

Com relação às NOTAS DE DEVOLUÇÃO, diferentemente do ocorrido com os TERMOS DE DESFAZIMENTO, as referidas notas podem ser emitidas pelo cliente, conforme determina a legislação. A recorrente apresenta nesta oportunidade a composição correta das notas de devolução no **ANEXO III**.

Portanto, uma vez demonstrado por meio de documentos comprobatórios o desfazimento e as devoluções através dos anexos II e III, tais valores devem ser expurgados da apuração da Contribuição Patronal incidente sobre a Comercialização da Produção Rural.

Considerando as notas emitidas pela empresa referente às operações de produção própria, e as devidas deduções legais, o contribuinte apresenta a formação da base de cálculo da CPRB no **ANEXO IV**.

Por fim, o acórdão recorrido a Contribuição Patronal incidente sobre a Comercialização da Produção Rural incide “sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção”, não havendo na legislação ressalva relativa à dedução de outros tributos, mormente o ICMS por substituição e o IPI, afastando o entendimento firmado na Solução de Consulta nº 3 - Cosit, de 3/1/2019, pois elaborada para fins de cumprimento de obrigação acessória e não para fins de tributação.

Ocorre que as receitas decorrentes do IPI e do ICMS ST não formam a base de cálculo da contribuição prevista no art. 22-A da L. 8.212, tendo a fiscalização provocado ampliação indevida dos tributos cobrados no presente auto de infração.

O que se verifica é uma autuação devassada sobre todas as operações de saída da autuada, o que configura o indesejado alargamento da base de cálculo, tendo em vista que as receitas destacadas em notas e faturas a título de IPI e de ICMS ST não se subsumem a regra matriz de incidência tributária da contribuição prevista no art. 22-A da L. 8.212

Pelo exposto, requer seja provido o recurso para anular o auto de infração por cerceamento do direito de defesa ou, caso assim não se entenda, que este E. CARF determine a exclusão

(a) das operações realizadas sob os CFOP 5501, 6501 e 6502 (remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação) – exportações indiretas;

(b) do ICMS ST e do IPI; e

(c) dos desfazimentos relativos às operações de faturamento antecipado, da base de cálculo da Contribuição Patronal incidente sobre a Comercialização da Produção Rural, reduzindo-a para R\$ 39.388.097,00 ou ao menos que determine a realização de nova diligência para dedução das referidas montas, de modo a eliminar o excesso cometido pela fiscalização.

#### ***IV – dos requerimentos finais***

Ante todo o exposto, requer seja provido o recurso voluntário para anular o auto de infração por cerceamento do direito de defesa ou, caso assim não se entenda, que este E. CARF reforme parcialmente o acórdão recorrido para determinar a exclusão (a) das operações realizadas sob os CFOP 5501, 6501 e 6502 (remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação) – exportações indiretas; (b) do ICMS ST e do IPI; (c) dos desfazimentos relativos às operações de faturamento antecipado e devoluções da base de cálculo da Contribuição Patronal incidente sobre a Comercialização da Produção Rural; e(d) considerando que com as reduções que foram declaradas a maior, conforme demonstrativo de apuração, solicita a compensação de ofício com os períodos da fiscalização que deram origem ao auto, ou ao menos que determine a realização de nova diligência para dedução das referidas montas, de modo a eliminar o excesso cometido pela fiscalização.

Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional



É o relatório

## VOTO

### Do Recurso de Ofício

A partir da publicação da Portaria MF nº 2, em 17/01/2023, elevou-se o limite de alçada para conhecimento do Recurso de Ofício. O teto, que anteriormente era de R\$2.500.000,00, passou para o importe de R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais). É o que se depreende do seu conteúdo normativo, conforme transcrição abaixo:

*“Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento- DRJ recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, **em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).** (grifo nosso)*

*§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo”.*

Ainda nessa linha, e como forma de instrumentalizar e outorgar segurança jurídica ao texto supramencionado, a Súmula CARF nº 103 veio ao encontro desse dispositivo para determinar o seguinte:

*“Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”.*

Firmada essa premissa, é de se verificar que o valor do crédito tributário ora combatido, via Recurso de Ofício, tem o importe total menor que aquele previsto na Portaria supramencionada, conforme se depreende do: (i) auto de infração; (ii) relatório fiscal; (iii) e documentos que a tais compõem. Neste contexto, em que pese, no momento da decisão pela Turma de Julgamento da DRJ, esta demandar à época tal ação de seu presidente, e que fora escorreitamente realizada, dado o lapso temporal entre esta e a análise do recurso de ofício por este colegiado, a elevação de limite de alçada implica no seu não conhecimento.

### Do Recurso Voluntário

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que deve ser conhecido.

Traz a juntada de novos documentos vinculados a pontos debatidos e afastados na impugnação. Geralmente, não seria cabível juntá-los nesta etapa. Todavia, considerando que não foram descritos como determinantes em fase de diligência, quais sejam, - Memorandos de

Exportação, fls 2380 a 2632, mas devidamente citados pela recorrente naquela fase processual, e constantes dos elementos contábeis não refutados na autuação ou na fase de impugnação, deles tomo conhecimento, com vistas a garantir a busca pela verdade material demandada para o caso em análise. Não conheço pois dos anexos – Termos de Desfazimento e notas de devolução.

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator;

Da preliminar de nulidade suscitada pela recorrente

Analisando o acórdão recorrido e os documentos carreados aos autos, verifica-se que a sucessão de diligências realizadas na fase de impugnação tem por causa principal o fato de as operações de desfazimento, assim descritas pelo recorrente, nas operações de venda antecipada, possuem características peculiares, assim descritas:

Sucedem que os “acordos de venda” referentes aos FATURAMENTOS ANTECIPADOS, podem ser desfeitos integralmente ou parcialmente, e nesses casos como a CPRB já foi calculada, e inclusive declarada, a empresa deverá baixar os respectivos valores de sua base de cálculo, por não haver efetivado o “acordo de venda”.

**Como não há legislação que regule a emissão de notas de devolução em razão das notas fiscais de FATURAMENTO ANTECIPADO, os controles são feitos através de TERMOS DE DESFAZIMENTO, que nada mais são do que documentos de controle interno da empresa (grifei).**

Como os lançamentos, devidamente identificados nos autos englobavam tais operações, sendo que a contabilização usual determina as contas como sendo bases tributáveis, cabendo, regra geral, a utilização de contras de interferência para manter a rastreabilidade necessária e garantir a prática dos controles internos desejados, cabia a recorrente, na etapa de impugnação, trazer os elementos necessários à exclusão de operações de controle interno da base de cálculo.

Assim, o acórdão recorrido se pronuncia nos seguintes termos:

O contribuinte alega que a fiscalização não identificou com precisão a base de cálculo das contribuições lançadas, o que ensejou cerceamento do seu direito de defesa.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 33/35), os fatos geradores e a base de cálculo das contribuições lançadas foram assim identificados:

### Relatório Fiscal

#### *5. Constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias:*

*5.1. As vendas da produção rural própria para o mercado interno extraídas dos registros SPED – NF-e (planilhas das notas fiscais em anexo) apresentados pela empresa, 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 Anexo A.*

*5.2 A comercialização da produção rural de produtor pessoa física (aquisição de matéria-prima – sub-rogação) e estão todos demonstrados no livro razão nas contas 5101010303002 e 51010101003 constantes as folhas 02 do ANEXO A.*

*5.3 Constituem, ainda, fatos geradores os totais de pagamentos de salários lançados nas rubricas contábeis 33010101001, 33010101002, 33010101003, 51010101001, 51010101002 e 51010101003 identificadas no Anexo B e descontos de contribuições efetuados sobre as remunerações pagas a segurados empregados não declarados nas GFIP.*

Não obstante a alegação da defesa, o que se verifica é que o contribuinte, a partir do Relatório Fiscal e dos anexos A e B, de fls. 36 e 37, foi capaz de elaborar impugnação na qual indicou pontualmente os supostos erros e inconsistências do lançamento.

Em decorrência da impugnação apresentada, os autos foram baixados em diligência para manifestação da fiscalização, que resultou nas Informações Fiscais de fls. 592 e 601/605, com proposta de retificação dos valores lançados. Após, em decorrência de posteriores manifestações do contribuinte, outras diligências foram solicitadas, o que gerou novas propostas de retificação do lançamento fiscal.

Segundo o Decreto nº 70.235/1972, artigo 59, são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso, verifica-se que o contribuinte foi devidamente cientificado da autuação e dos resultados das diligências fiscais; ou seja, teve a oportunidade de se manifestar sobre todos os atos administrativos elaborados pela auditoria fiscal, que acatou em parte suas alegações de defesa. Desse modo, não há que se falar em preterição do direito de defesa

do contribuinte nos termos do Decreto nº 70.235/1972 acima citado, e, consequentemente, em nulidade da autuação. Pelo exposto, afasta-se a preliminar de cerceamento de direito de defesa

Cabe ainda destacar que, por vinculação à Solução de Consulta citada no acórdão recorrido, parte do questionamento referente a vendas canceladas e desfazimento de operações, e ainda a que Trata de valores direcionados à exportação via trading companies se transfere para a análise de mérito.

### Do mérito

No Recurso Voluntário a recorrente trouxe três tópicos para debate:

a) Exclusão das operações realizadas sob os CFOP 5501, 6501 e 6502 (remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação) – exportações indiretas

Considerando que a exportação indireta por intermédio de comerciais exportadoras preserva o direito da Agroindústria, buscamos no acórdão recorrido as razões para o não acatamento da exclusão dos CFOP acima citados:

Inicialmente, registre-se que, conforme 'Relatório Fiscal de Diligência' de fls. 2.156/2.163, a auditoria fiscal apurou a base de cálculo das contribuições a partir da receita bruta decorrente da comercialização da produção rural no mercado interno, utilizando-se da seguinte metodologia:

Relatório Fiscal de Diligência – fl. 2.161

6. Quanto ao item 2 da Resolução em comento, informamos que as notas fiscais de remessa devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição lançada, vez que conforme já dito, as notas fiscais CFOP 5922 e 6922 (Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura) foram oferecidas à tributação. A relação das notas fiscais de remessa excluídas da base de cálculo é parte integrante do arquivo em Excel que será juntado ao processo objeto desta diligência com a denominação Tabela\_Apuração\_Diligência. Nessa tabela também podem ser identificadas as NFe com as exportações diretas, as de devoluções, as canceladas, além da base de cálculo ajustada nesta diligência (Tabela NFe Base de Cálculo). Após análise dos documentos apresentados pela empresa, considerando como tributável os faturamentos antecipados e a exclusão das NFe de remessa, bem como a exclusão das devoluções, a base de cálculo lançada originalmente foi ajustada para os valores abaixo: [...] (g.n)

Contribuição Previdenciária. Receita Proveniente de Exportação Indireta não Comprovada

Sustenta a defesa, em síntese, que as vendas para o exterior que não foram efetuadas de forma direta, mas através de trading companies, estão amparadas pela imunidade constitucional, conforme decisão tomada em repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal - STF nos autos do RE 759244.

A contribuição previdenciária substitutiva, prevista no artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, tem como base de cálculo a receita bruta.

Lei nº 8.212/1991

*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 Emenda Constitucional nº 33/2001 introduziu no ordenamento um novo regramento de imunidade visando diminuir a carga tributária incidente sobre receitas decorrentes de exportações, mediante a inclusão do §2º ao artigo 149 da Constituição Federal/1988:

Constituição Federal/1988

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

No âmbito da Receita Federal do Brasil - RFB, sobreveio a Instrução Normativa RFB nº 971/2009 que assim previa:

Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

§ 3º O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Sobre o tema, o Pleno do STF, no bojo da ADI 4735/DF e do RE 759.244/SP, este último citado pela defesa, fixou a tese de repercussão geral de que: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”

As referidas decisões judiciais foram assim ementadas:

ADI 4735/DF

Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. ART. 170, §§ 1º e 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB) 971, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2009, QUE AFASTA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 149, § 2º, I, DA CF, ÀS RECEITAS DECORRENTES DA COMERCIALIZAÇÃO ENTRE O PRODUTOR E EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. PROCEDÊNCIA. 1. A discussão envolvendo a alegada equiparação no tratamento fiscal entre o exportador direto e o indireto, supostamente realizada pelo Decreto-Lei 1.248/1972, não traduz questão de estatura constitucional, porque depende do exame de legislação infraconstitucional anterior à norma questionada na ação, caracterizando ofensa meramente reflexa (ADI 1.419, Rei. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 24/4/1996, DJ de 7/12/2006). 2. O art. 149, § 2º, I, da CF, restringe a competência tributária da União para instituir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação, sem nenhuma restrição quanto à sua incidência apenas nas exportações diretas, em que o produtor ou o fabricante nacional vende o seu produto, sem intermediação, para o comprador situado no exterior. 3. A imunidade visa a desonerar transações comerciais de venda de mercadorias para o exterior, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas, o fortalecimento da economia, a diminuição das desigualdades e o desenvolvimento nacional. 4. A imunidade também deve abarcar as exportações indiretas, em que aquisições domésticas de mercadorias são realizadas por sociedades comerciais com a finalidade específica de destiná-las à exportação, cenário em que se qualificam como operações-meio, integrando, em sua essência, a própria exportação. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.

(Tribunal Pleno, Min. Relator Alexandre de Moraes, Julgamento: 12/02/2020,

Publicação: 25/03/2020)

RE 759.244/SP

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. ART.22-A, Lei nº 8.212/1991. 1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, mas sim o bem quando exportado, portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta. 2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por trading companies, portanto, imune ao previsto no art. 22-A, da Lei nº 8.212/1991. 3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJelo/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min. Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts. 245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição. 4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: "A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária." 5. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (Tribunal Pleno, Min. Relator EDSON FACHIN, julgamento: 12/02/2020, publicação:25/03/2020).

Depois desses julgados, os §§ 1º e 2º do artigo 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 (que previa que a regra imunizante somente seria aplicada quando a produção era comercializada diretamente com o adquirente domiciliado no exterior), reconhecidos inconstitucionais pela Corte Suprema, foram revogados pela IN RFB nº 1.975, de 8/9/2020.

Mesmo com a alteração do artigo 170 da IN RFB nº 971/2009, importa registrar que não se tem conhecimento se houve qualquer tipo de modulação dos efeitos da decisão do STF quanto à sua aplicação, ou não, a créditos já constituídos anteriormente, referentes às contribuições previdenciárias.

Todavia, independente da modulação de efeitos dos julgados do STF, a questão de mérito pode ser aqui analisada, posto que, no caso dos autos, não restou confirmada a efetiva exportação dos produtos identificados pelas notas fiscais com os CFOP 5501, 6501 e 6502 (remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação), consideradas na apuração da base de cálculo, conforme 'Tabela\_Apuração\_Diligência' (fl. 2.188 – arquivo não paginável).

Pelo teor dos julgados do STF acima transcritos, depreende-se que o que deve ser considerado para que se aplique a regra imunizante é que o produto seja exportado e a receita seja decorrente dessa exportação; ou seja, existirá a imunidade apenas se a

exportação for concretizada. Se a exportação não se materializar, as receitas serão tributadas.

No caso, a defesa suscita a aplicação da regra imunizante, mas não carrou aos autos documentação necessária a comprovar a efetiva exportação dos produtos identificados pelas notas fiscais com CFOP 5501, 6501 e 6502 que compõem a base de cálculo, conforme 'Tabela Apuração Diligência', ou das operações de vendas listadas na tabela "Operação de Vendas com Fim Específico de Exportação" (fls. 2.301/2.305), elaborada pelo contribuinte.

Repise-se que a imunidade das contribuições previdenciárias somente se efetiva no caso de receitas decorrentes de exportação, conforme previsto no artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal/1988. Se a exportação não se materializa, a receita é tratada como oriunda de operação realizada no mercado interno e sofre a devida tributação.

Como no presente caso não restou demonstrada a efetiva exportação dos produtos, única condição para que haja o direito ao gozo da imunidade, a receita da comercialização dos produtos não pode ser considerada como de exportação. O que configura a hipótese imunizante não é a "intenção ou o fim de exportação", mas sim a efetiva exportação, o que a defesa não comprovou efetivamente nos autos.

À toda evidência, não se acata a alegação do contribuinte de que a autoridade fiscal considerou indevidamente na apuração da base de cálculo vendas para o exterior que não foram efetuadas de forma direta, mas através de trading companies. No caso, face a ausência de comprovação efetiva nos autos da exportação, cabe considerar aqui o valor da venda à comercial exportadora como uma venda qualquer, realizada no mercado interno, impondo-se a tributação das receitas daí advindas, tal como considerada pela autoridade fiscal.

Em resumo, entendeu o julgador de piso que, em que pese, no mérito ser a recorrente detentora do direito de deduzir na apuração da base de cálculo vendas para o exterior que não foram efetuadas de forma direta, a mesma não trouxe os elementos necessários para demonstrar que a exportação efetivamente ocorreu. Agora, na fase de impugnação, a recorrente traz os documentos "memorandos de exportação", onde constam as RE vinculadas a cada operação. Estando tais RE de exportação averbados, não cabe a autoridade tributária desconsiderar a validade da operação.

Destaco, que, na análise do acórdão recorrido, assim como das diligências, e, por amostragem, dos memorandos de exportação trazidos à baila pela impugnante, não se observa o afastamento das operações de exportação, senão pela interpretação da autoridade lançadora (escorreito, à época) contrária ao abatimento das exportações indiretamente realizadas

Neste condão, entendo que assiste razão à recorrente, devendo as operações realizadas sob os CFOP 5501, 6501 e 6502 ser expurgadas da base de cálculo.

b) Exclusão do ICMS ST e do IPI da base de Cálculo; e



Entendo relevante estratificar as teses apresentadas pela recorrente, a fim de melhor avaliar seus argumentos:

Sobre este ponto, o acórdão recorrido sustenta que a base de cálculo considerada no Auto de Infração corresponde à receita bruta decorrente da comercialização da produção do contribuinte, própria ou adquirida de terceiros, industrializada ou não, nos termos do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, e do art. 201-A, §1º do Decreto nº 3.048, de 1999.

Aponta a recorrente que os fundamentos adotados pelo acórdão recorrido merecem ser reformados:

Questiona em seu recurso a determinação de segregação dos valores apontados, em diligência determinada pelo julgador de piso

Por fim, o acórdão recorrido a Contribuição Patronal incidente sobre a Comercialização da Produção Rural incide “sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção”, não havendo na legislação ressalva relativa à dedução de outros tributos, mormente o ICMS por substituição e o IPI, afastando o entendimento firmado na Solução de Consulta nº 3 - Cosit, de 3/1/2019, pois elaborada para fins de cumprimento de obrigação acessória e não para fins de tributação.

Ocorre que as receitas decorrentes do IPI e do ICMS ST não formam a base de cálculo da contribuição prevista no art. 22-A da L. 8.212, tendo a fiscalização provocado ampliação indevida dos tributos cobrados no presente auto de infração.

O que se verifica é uma autuação devassada sobre todas as operações de saída da autuada, o que configura o indesejado alargamento da base de cálculo, tendo em vista que as receitas destacadas em notas e faturas a título de IPI e de ICMS ST não se subsumem a regra matriz de incidência tributária da contribuição prevista no art. 22-A da L. 8.212.

A decisão recorrida afastou a tese apresentada, nos seguintes termos:

Exclusões de IPI e ICMS ST. Falta de previsão legal

A auditoria fiscal não considerou os valores de IPI e de ICMS por substituição deduzidos pelo contribuinte da base de cálculo, conforme identificado na tabela de fl. 2.162, por falta de fundamento legal.

O contribuinte, por sua vez, cita a Solução de Consulta nº 3 - Cosit, de 3/1/2019, como fundamento para a retirada de valores correspondentes a ICMS e IPI da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita bruta da comercialização de produtos rurais. Ocorre que razão não lhe assiste.

A contribuição da agroindústria, em substituição àquelas previstas no artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, é estabelecida pelo art. 22-A do mesmo diploma legal:

Lei nº 8.212/1991

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 mesma fórmula é repetida pelo artigo 201-A do Regulamento da Previdência Social (RPS), instituído pelo Decreto nº 3.048/1999, e pelo artigo 171, *caput* e §1º da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

RPS

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

[...]

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

IN RFB 971/2009

Art. 171. A base de cálculo das contribuições sociais devidas pelo produtor rural é:

[...]

§ 1º Considera-se receita bruta o valor recebido ou creditado ao produtor rural pela comercialização da sua produção rural com adquirente ou consumidor, pessoas físicas ou jurídicas, com cooperativa ou por meio de consignatário, podendo, ainda, ser resultante de permuta, compensação, dação em pagamento ou ressarcimento que represente valor, preço ou complemento de preço.

Observa-se que a contribuição incide “sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção”, não havendo na legislação acima citada ressalva relativa à dedução de outros tributos, mormente o ICMS por substituição e o IPI, não podendo que o intérprete, nesse caso, venha impor redução da matéria tributável.

A defesa cita a Solução de Consulta nº 3 - Cosit, de 3/1/2019, como fundamento para excluir da base de cálculo os valores de ICMS e IPI, cuja ementa transcreve-se a seguir:

Consulta nº 3 - Cosit, de 3/1/2019

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL DE RETENÇÕES E OUTRAS INFORMAÇÕES FISCAIS (EFD-REINF). CONCEITO DE FATURAMENTO.*

*Para efeito de cumprimento da obrigação acessória prevista no art. 2º, § 1º, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1701, de 2017, o conceito de faturamento corresponde à receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014.*

*RECEITA BRUTA. IPI E ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO INCLUSÃO.*

*O IPI e o ICMS-Substituição Tributária não integram a Receita Bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014.*

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 164, DE 25/06/2014, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 488, DE 26/09/2017.**

**Dispositivos Legais:** art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014; Instrução Normativa RFB 1.701, de 2017, art. 2º, § 1º-A, Parecer Normativo CST nº 77, de 1986.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**CESSAÇÃO DE EFEITOS DA CONSULTA.**

*Os efeitos produzidos pela consulta cessarão após 30 (trinta) dias da data de publicação na Imprensa Oficial, posteriormente à apresentação da consulta e antes de sua solução, de ato normativo que discipline a matéria consultada.*

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, § 4º.

Entende-se que esta Solução de Consulta não se aplica ao caso concreto, pois elaborada para fins de cumprimento de obrigação acessória e não para fins de tributação.

Assim, considerando que o lançamento é atividade plenamente vinculada, nos termos dos artigos 3º e 142, parágrafo único, do CTN, corrobora-se a conclusão fiscal de que o valor do ICMS substituição e do IPI não pode ser excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela agroindústria sobre a receita bruta da comercialização da produção rural por falta de previsão legal, resultando improcedente o argumento da defesa.

Portanto, afastada a aplicação da solução de consulta mencionada, resta patente que não há previsão legal para a exclusão do valor de tributos, que eventualmente componham a receita bruta da comercialização da produção, da base de cálculo. Esta é uma condição de tipicidade do Artigo 22 A da Lei 8212/91, não afastado pelo legislador.

Em complemento, acerca do mandamento acima citado, vale ressaltar que, no Tema 281 da Repercussão Geral do STF, na análise do RE 611.601, cuja descrição retrata “[recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 150, II; 154, I; e 195, I e §§ 4º ao 13, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 1º da Lei nº 10.256/2001, que introduziu o art. 22A na Lei nº 8.212/91, o qual prevê contribuição para a seguridade social a cargo

das agroindústrias com incidência sobre a receita bruta em caráter de substituição à contribuição sobre a remuneração paga, devida ou creditada pela empresa”, inclusive prevendo também a contribuição ao SENAR na forma do §5.º do art. 22A da Lei 8.212, foi firmada a Tese segundo a qual: “É constitucional o art. 22A da Lei nº 8.212/1991, com a redação da Lei nº 10.256/2001, no que instituiu contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição ao regime anterior da contribuição incidente sobre a folha de salários”.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo, e também sepultada a tese exposta na impugnação e revisada no recurso voluntário, posto que a segregação detalhada existente na Solução de Consulta, como bem frisada, não tem finalidade tributária, mas sim de caráter informativo na composição de bases de dados que são compartilhadas entre os entes, por meio de suas administrações tributárias.

Em outras palavras, para fins de exclusão dos impostos cumulativos em questão da base de cálculo das contribuições previdenciárias, requer o Fisco, até o momento, disposição legal expressa, ou ainda, sendo o caso e por óbvio, decisão vinculante do poder judiciário.

Deste modo, não vejo qualquer reparo necessário para a decisão recorrida

c) Exclusão dos desfazimentos relativos às operações de faturamento antecipado, da base de cálculo da Contribuição Patronal incidente sobre a Comercialização da Produção Rural,

O voto condutor do acórdão recorrido traz a seguinte ponderação:

Desfazimento das operações de vendas antecipadas. Não comprovação

A defesa alega ainda erro na base de cálculo apurada, ao afirmar que a fiscalização ignorou os termos de desfazimento relativos às operações de faturamento antecipado. Neste ponto, também carece de comprovação as alegações do contribuinte.

Conforme itens 5.4 e 5.5 do ‘Relatório Fiscal de Diligência’, o auditor fiscal, a título informativo, demonstrou que as receitas contabilizadas pelo contribuinte (‘Tabela\_Receita\_Bruta – fl. 2.188) conferem com a receita bruta apurada no DRE elaborado pelo sistema de suporte à fiscalização da RFB, com base nos registros contábeis no Sped.

Ainda segundo o ‘Relatório Fiscal de Diligência’, a base de cálculo foi apurada a partir das informações contidas na ‘Tabela\_Apuração\_Diligência’, onde constam “[...] as NFe com as exportações diretas, as de devoluções, as canceladas, além da base de cálculo ajustada nesta diligência (Tabela NFe Base de Cálculo)”.

Do batimento, por amostragem, das informações contidas no “Relatório das Notas de Devolução e Desfazimento dos Faturamentos Antecipados” (fls. 2.306/2.307), elaborado pelo contribuinte, com as informações contidas na ‘Tabela\_Apuração\_Diligência’, verificou-se diversas divergências entre estes dois documentos, tais como:

- as notas fiscais nº 97454, 200364, 17260, 15400, 26489, 21374, que constam no 'Relatório das Notas de Devolução e Desfazimento dos Faturamentos Antecipados', não estão relacionadas na 'Tabela\_Apuração\_Diligência'; e
- as notas fiscais nº 1901, 21365, 21369, 23134 possuem valores destoante nos dois documentos, sendo que o valor que consta no Relatório é maior do que o que consta na 'Tabela\_Apuração\_Diligência'.

Desta maneira, tendo em vista o disposto no 'Relatório Fiscal de Diligência', de que as receitas contabilizadas pelo contribuinte guardam relação com a receita bruta apurada no DRE elaborado pelo sistema de suporte à fiscalização, e diante das divergências apuradas, por amostragem, entre o "Relatório das Notas de Devolução e Desfazimento dos Faturamentos Antecipados" e a 'Tabela\_Apuração\_Diligência', entende-se que o contribuinte não logrou êxito em comprovar o alegado erro na base de cálculo das contribuições.

Pelo exposto, mantém-se a retificação da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção própria, conforme proposto no 'Relatório Fiscal de Diligência

| Mês/Ano      | Base de Cálculo Original De | Para Base de Cálculo Ajustada na Diligência |
|--------------|-----------------------------|---------------------------------------------|
| jan/12       | 36.378.205,14               | 738.990,56                                  |
| fev/12       | 22.036.939,51               | 5.114.573,39                                |
| mar/12       | 11.363.063,13               | 1.708.654,70                                |
| abr/12       | 20.132.914,35               | 856.998,13                                  |
| mai/12       | 29.572.838,16               | 6.550.715,46                                |
| jun/12       | 35.791.438,65               | 8.564.818,92                                |
| jul/12       | 22.569.569,07               | 787.689,83                                  |
| ago/12       | 19.984.045,94               | 4.067.950,56                                |
| set/12       | 22.299.731,41               | 1.946.416,97                                |
| out/12       | 45.939.098,39               | 26.253.804,58                               |
| nov/12       | 14.031.956,77               | 4.739.640,01                                |
| dez/12       | 29.258.693,51               | 24.191.363,10                               |
| <b>Total</b> | <b>309.358.494,03</b>       | <b>85.521.616,21</b>                        |

Observo, pois, que as diligências, ao esclarecerem os apontamentos, demonstrando erros nas tabelas e quadros trazidos pela recorrente na fase de impugnação, para comprovar, neste tópico em particular, que tais operações devessem de fato ser excluídas.

Neste caso, considerando que os documentos trazidos pela recorrente na fase de impugnação não se mostraram aderência com os documentos contábeis e declarações acostadas, não observo questão de direito ou de fato que demande revisão ao decidido no acórdão recorrido

**d) Conclusão**

Dadas as considerações acima elencadas, voto:

Por não conhecer do Recurso de Ofício interposto, em razão do crédito exonerado na decisão recorrida situar-se abaixo do limite de alçada ora vigente.

Por conhecer do recurso voluntário interposto, ressalvada matéria na qual a recorrente alega inconstitucionalidade da aplicação de norma legal, afastada a preliminar de cerceamento de defesa, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, excluindo da base de cálculo os valores referentes a vendas para trading companies, emitidas em 2012

*Assinado Digitalmente*

**Marcus Gaudenzi de Faria**