



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10580.722178/2018-12
ACÓRDÃO	2101-003.920 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de agosto de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	UNIÃO INDUSTRIAL AÇUCAREIRA LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2014

RECURSO DE OFÍCIO NÃO CONHECIDO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE. PORTARIA MF Nº 02, DE 17 DE JANEIRO DE 2023. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 103.

A Portaria MF n.º 02, de 17 de janeiro de 2023, majorou o limite de alçada para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), e que revogou o valor de R\$2.500.000,00 (dois milhões de reais), estabelecido na Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017. Nos termos da Súmula CARF n.º 103, para fins de conhecimento de Recurso de Ofício, o limite de alçada vigente deve ser verificado na data de sua apreciação em segunda instância.

ADMISSIBILIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE. SÚMULA CARF Nº 150.

No período posterior à Lei nº 10.256/2001 são devidas pelo produtor rural pessoa física as contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, ficando a pessoa jurídica adquirente responsável pela retenção e recolhimento dessas contribuições em virtude da sub-rogação prevista em lei. A inconstitucionalidade

declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001 (Súmula CARF nº 150).

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. EXCLUSÃO DA RECEITA BRUTA. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA.

No cômputo da base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta do produtor rural pessoa jurídica devem ser excluídas as devoluções de vendas anteriores.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer dos argumentos relacionados à constitucionalidade das exigências e dos questionamentos sobre ICMS, alheios à lide; na parte conhecida, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo das contribuições os valores referentes à devolução de mercadorias, nos termos da planilha elaborada pela fiscalização às e-fls. 851 dos autos. Vencido o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, que negava provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Débora Fófano dos Santos, Sílvio Lúcio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por UNIÃO INDUSTRIAL AÇUCAREIRA LTDA (e-fls. 1350/1358), em face do Acórdão nº. 14-96.809 (e-fls. 1289/1335), proferido pela 12ª TURMA DA DRJ/RPO, em 16/07/2019, que julgou a impugnação procedente em parte, para manter integralmente o crédito tributário constituído pelos Autos de Infração, mas afastar a imputação de responsabilidade solidária dos sócios administradores, Srs. Ângelo Calmon de Sá Junior e Luiz Garcia Hermida. Em razão da exclusão dos solidários o Recurso de Ofício devolveu a matéria à análise do CARF.

A autuação refere-se ao lançamento de ofício de contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT, e, ainda, contribuições devidas ao Terceiro SENAR, relativamente à **aquisição de produção rural de produtores rurais pessoas físicas (cana de açúcar)**, no período compreendido pelas competências 04/2014 a 12/2014, no valor atualizado de R\$ 1.289.407,89 (um milhão, duzentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e sete reais e oitenta e nove centavos).

O Relatório Fiscal também destacou que a empresa contribuinte não teria questionado judicialmente a obrigação e que não teria aderido ao parcelamento instituído pela Medida Provisória nº 793, de 31/07/2017.

Em relação aos valores cobrados nos autos de infração, foi aplicada a multa no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), observando-se o que fala o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 44, da Lei nº 9.430/96, ambos com redação da MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09. Foi confeccionada Representação Fiscal para Fins Penais.

Foram formalizados Termos de Sujeição Passiva Solidária para os senhores Ângelo Calmon de Sá Júnior, diretor presidente, e Luiz Garcia Hermida, diretor administrativo e financeiro, conforme o inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25/10/66.

A empresa foi cientificada da autuação, em 25/04/2018, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico - DTE. Os responsáveis solidários, Srs. Ângelo Calmon de Sá Júnior e Luiz Garcia Hermida, foram cientificados pela via postal em 18/04/2018, conforme avisos de recebimento juntados às e-fls. 711/712.

A empresa apresentou impugnação (e-fls. 727/739), assim sintetizada (em tópicos):

- PRELIMINARMENTE: DA INCONSTITUCIONALIDADE DA AUTUAÇÃO
- DOS EQUÍVOCOS COMETIDOS PELO AUDITOR - Da Base de Cálculo para Apuração das Contribuições.
- DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL;
- DO NÃO CABIMENTO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS;
- DA AUSÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Os autos seguiram para julgamento e o Colegiado houve por bem converter o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 14-4.706 (e-fls. 820/827), suscitando pronunciamento da fiscalização quanto à base de cálculo adotada.

As informações fiscais foram prestadas às e-fls. 833/853, especialmente se manifestando sobre as seguintes questões:

- a) utilização de notas fiscais de entrada com CFOP 2101 (compras para industrialização ou produção rural de outros estados), quando somente poderia ter adotado as notas fiscais CFOP 1101 (compras para industrialização ou produção rural do estado);
- b) considerou notas que não indicam ingresso de mercadoria, mas apenas trânsito interno;
- c) houve a consideração de notas em duplicidade, como aquelas, que exemplifica, registradas nos itens 1 a 15 e 31 a 44 da relação que consta do Relatório Fiscal; e
- d) Não houve a apuração de que algumas aquisições foram devolvidas, de forma que não se poderia computar estes ingressos como base de cálculo.

A fiscalização identificou no sistema SPED, as aquisições de produtor rural pessoas físicas com CFOP 1101. Com relação à impossibilidade de uso das notas fiscais CFOP 2101, porque seriam de compras para industrialização ou produção rural de outros estados, a fiscalização considerou que todas as aquisições de produtores rurais foram consideradas, tendo em vista que este seria o fato gerador da contribuição por sub-rogação.

Com relação à alegação de que teriam sido consideradas notas em duplicidade, afirmou a fiscalização que *a extração de nova listagem com a chave da nota fiscal eletrônica, indica a princípio, de que se tratam de notas fiscais distintas.*

A empresa foi intimada a indicar as notas que teriam sido consideradas e corresponderiam a trânsito interno. Também foi investigada a situação dos descontos concedidos e a devolução de cana de açúcar, tendo sido promovida reunião com o contador, que esclareceu que os acréscimos eram, na verdade, adiantamentos ao fornecedor. Sobre os descontos, a fiscalização não os considerou:

24 A empresa apresentou uma planilha, anexada a esse processo, onde demonstra que houve descontos que totalizam R\$ 9.380.802,81. 25 Sob o ponto de vista da fiscalização, os descontos concedidos pelos fornecedores, não podem ser utilizados para reduzir a base de cálculo tributável, pois não alteram o valor do produto, mas caracteriza apenas uma antecipação do pagamento da cana-de-açúcar.

No que diz respeito aos valores das devoluções, a fiscalização elaborou planilha de cálculo dos valores comprovados, e inclusive, recalculou o crédito excluindo tais valores.

O contribuinte principal e os solidários foram novamente intimados (e-fls. 1.239/1.286) e a empresa apresentou manifestação (e-fls. 1213/1218).

A defesa sustenta que os valores descontados nas notas fiscais de aquisição de cana-de-açúcar não representam redução indevida da base de cálculo da contribuição previdenciária, mas apenas a exclusão de despesas acessórias, que originalmente eram de responsabilidade do produtor rural.

Segundo a argumentação, os custos de Corte, Carregamento e Transporte (CCT) incumbem ao produtor rural, mas são antecipados pela adquirente para viabilizar e agilizar a entrega da matéria-prima. Por essa razão, nas notas fiscais de entrada, o valor do produto é registrado pelo montante correspondente ao preço da cana acrescido dos valores antecipados para custear o CCT e outros serviços prestados ao produtor. Em seguida, esses adiantamentos são destacados e descontados, de modo que o valor total da nota reflita apenas o efetivo preço da cana.

Alega-se que tais despesas não integram o valor da produção rural comercializada, constituindo meros adiantamentos ou reembolsos realizados pela compradora em nome do vendedor. Assim, o valor efetivamente recebido pelo produtor rural corresponde ao valor líquido indicado no total da nota fiscal, sendo este o montante que representa a remuneração pela venda da cana e, conseqüentemente, a base correta para incidência da contribuição previdenciária.

A peticionante enfatiza ainda que as notas fiscais são emitidas pela própria adquirente e que os valores destacados como descontos referem-se exclusivamente a despesas acessórias assumidas antecipadamente por ela, mas que permanecem de responsabilidade econômica do produtor. Dessa forma, sustenta que não há dedução da base tributável, pois os valores relativos ao CCT jamais integrariam a receita da comercialização da produção rural.

Por fim, argumenta que o procedimento adotado encontra respaldo nos contratos firmados com os fornecedores e que considerar como base de cálculo o valor bruto indicado no campo “produto” implicaria tributar montantes que não correspondem ao preço efetivamente pago pela cana-de-açúcar nem ao valor efetivamente recebido pelo produtor rural. Em sua visão, a contribuição previdenciária deve incidir apenas sobre o valor total da nota fiscal, que corresponderia ao preço real da matéria-prima após a exclusão dos custos acessórios antecipados pela adquirente.

Sobreveio o julgamento da Impugnação e foi proferido o Acórdão nº. 14-96.809 (e-fls. 1289/1335), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2014

AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PESSOA FÍSICA.

É devida, pelo produtor rural pessoa física, contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

A empresa adquirente da produção de produtores rurais pessoas físicas fica sub-rogada nas obrigações de tais produtores e está obrigada a recolher a contribuição previdenciária por ele devida.

SISTEMÁTICA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL POR PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO. LEI Nº 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Nos termos do julgamento exarado pelo Supremo Tribunal Federal - STF, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 718.874, com repercussão geral reconhecida, é constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei nº 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção, aplicando-se o artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91, preservados em face da Lei nº 10.256/2001, não sendo atingidos, em sua eficácia, quanto aos fatos geradores ocorridos após o advento da Lei nº 10.256/2001.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. DELEGACIA DE JULGAMENTO. COMPETÊNCIA. EXAURIMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Carece de competência a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento quanto à análise do cabimento ou não da Representação Fiscal Para Fins Penais - RFFP, consistindo tal procedimento em dever de ofício da fiscalização.

O exaurimento da instância administrativa é condição essencial a que a Representação Fiscal Para Fins Penais - RFFP seja encaminhada ao Ministério Público, quando ela se refere à materialidade do lançamento do crédito tributário.

LANÇAMENTO. AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL. DISTINÇÃO ENTRE COMPRAS NO ESTADO E FORA DELE. IRRELEVÂNCIA.

Dado o caráter nacional da norma de tributação relativa à contribuição previdenciárias devida por sub-rogação no adquirente de produção rural de pessoa física, é irrelevante ao lançamento o fato da compra de produção rural ter origem dentro ou fora do estado.

PREVIDENCIÁRIO. AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PESSOA FÍSICA. DEVOLUÇÕES. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ENTENDIMENTO VINCULANTE DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 650/2017 E INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.396/2013.

No âmbito da aquisição de produção rural de pessoa física por uma pessoa jurídica, são indedutíveis da base de cálculo os valores das devoluções de mercadorias. Aplicação de entendimento vinculante da Receita Federal do Brasil, materializado na Solução de Consulta COSIT nº 650/2017.

PREVIDENCIÁRIO. AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS POR ANTECIPAÇÃO DE "CORTE, CARREGAMENTO E TRANSPORTE - CCT". INADMISSIBILIDADE.

No âmbito da responsabilidade do adquirente pelas contribuições devidas pelos produtores rurais pessoas físicas no que tange à comercialização de sua produção, mostram-se indedutíveis os valores antecipados pelo adquirente a título de "Corte, Carregamento e Transporte - CCT", porquanto se trata de etapa inerente à própria produção, de responsabilidade do produtor rural, embora executada pelo adquirente, com recursos destes, a serem descontados quando da quitação da nota fiscal. Hipótese na qual o desconto nada mais é do que a satisfação do adquirente quanto ao valor por ele empreendido em tarefa afeta ao alienante.

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES. LANÇAMENTO. OMISSÃO DE FATOS GERADORES NA GUIA DE RECOLHIMENTO AO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL - GFIP.

No âmbito da imputação de responsabilidade solidária aos diretores do contribuinte, há que se individualizar a conduta de cada um deles, e relacioná-las ao tributo delas originário, demonstrando-se a intenção dolosa, o ato violador do contrato social ou da lei. Não basta à imputação de responsabilidade, nos moldes do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, a mera descrição da omissão de fato gerador específico na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

A intimação do resultado do julgamento foi recebida pela empresa pelo DTE em 08/10/2019 (e-fl. 1343) e pela via postal em 10/10/2019, conforme AR (e-fl. 1344). Os responsáveis solidários também foram intimados pela via postal, em 30/09/2019 (Luiz Garcia- e-fls. 1345) e em 04/11/2019 (Ângelo Calmon – e-fls. 1346).

Em 06/11/2019, foi apresentado Recurso Voluntário (e-fls. 1350/1358) pela União Industrial Açucareira, reiterando os argumentos apresentados em sede de Impugnação, de que a cobrança da contribuição previdenciária ao FUNRURAL seria inconstitucional e teria sido assim declarada pelo STF, bem como insistindo nos supostos erros apontados em Impugnação, que teriam sido cometidos pela fiscalização e mantidos pela decisão de piso. O recurso, reitera os argumentos sobre o princípio da verdade material. Com o Recurso foram juntados documentos às e-fls. 1359/1438.

Na sequência os autos foram encaminhados para julgamento pelo CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora

1 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício deve-se ao fato de a decisão ter exonerado os responsáveis solidários pelos débitos. Vale o destaque:

Penso absolutamente equivocada a imputação! Aliás, estou a me deparar com um contexto fraco e desprovido de fundamentação a ensejar a manutenção da imputação de responsabilidade no presente processo.

Com efeito, não há sequer um fato que demonstre uma atuação efetiva dos diretores. O que há, isto sim, é um irregular procedimento de omissão dos fatos geradores da Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, e a não retenção e recolhimento de contribuições que vêm sendo ao longo dos anos amplamente discutidos em juízo e suas respectivas instâncias.

(...)

Particularmente, em vista do exposto, não vejo como sustentar a imputação de responsabilidade aos diretores contribuinte, Srs. Ângelo Calmon de Sá Júnior e Luiz Garcia Hermida, nos moldes do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, razão pela qual voto pela exclusão da respectiva imputação.

Diante do exposto, concluo pela procedência em parte da impugnação para, manter integralmente o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração, mas afastar a imputação de responsabilidade solidária dos sócios-administradores, Srs. Ângelo Calmon de Sá Junior e Luiz Garcia Hermida.

O juízo de admissibilidade do recurso de ofício, deve ser verificado na forma da Súmula CARF nº 103:

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

O limite de alçada vigente é disciplinado pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, que estabelece valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Assim, o recurso de ofício não merece conhecimento.

2 ADMISSIBILIDADE E DELIMITAÇÃO DA LIDE: RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recurso Voluntário é tempestivo, uma vez interposto no prazo de 30 dias contados da intimação do resultado de julgamento, conforme atestou o Despacho de

encaminhamento (e-fl. 1439), porém, não atende plenamente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, deve ser parcialmente conhecido.

O Recurso questiona a constitucionalidade da autuação. Alega que a Lei nº. 10.256/2001 não teria o efeito de constitucionalizar a contribuição ao FUNRURAL, porque somente teria alterado o *caput* do art. 25, e a base de cálculo e o fato gerador estariam nos incisos I e II.

Contudo, este CARF não é competente para analisar questões relacionadas à constitucionalidade da legislação, o que está consolidado no teor do enunciado sumular nº. 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sendo assim, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer dos argumentos relacionados à constitucionalidade das contribuições previdenciárias por sub-rogação.

O recurso traz algumas considerações sobre a formação da base de cálculo do ICMS, que também não podem ser conhecidos por serem estranhos à presente lide, que apenas questiona as contribuições previdenciárias por sub-rogação, assim como a contribuição ao SENAR.

Dessa forma, o Recurso Voluntário deve ser parcialmente conhecido, deixando-se de conhecer dos argumentos de inconstitucionalidade das contribuições previdenciárias devidas por sub-rogação e dos argumentos relacionados ao ICMS, estranhos à lide.

Antes de adentrar na análise dos argumentos apresentados em sede recursal, importa ressaltar que a Impugnação e o recurso voluntário trazem questionamentos sobre a constitucionalidade da contribuição ao “FUNRURAL” e questionamentos gerais sobre a base de cálculo usada para lançamento das contribuições. Não há questionamento sobre se a contribuição ao SENAR por sub-rogação seria ou não devida. Dessa forma, o voto se limitará aos questionamentos apresentados.

3 DO MÉRITO

3.1 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA POR SUB-ROGAÇÃO

A recorrente alega que o lançamento deve ser cancelado em razão da contribuição por sub-rogação não poder ser exigida, em razão da inconstitucionalidade. Sustenta que o STF teria declarado a inconstitucionalidade da contribuição ao FUNRURAL, e que a Lei nº. 10.256/2001 somente teria alterado o *caput* do art. 25, e a base de cálculo e o fato gerador estariam nos incisos I e II:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

I - 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 13.606, de 2018) (Produção de efeito)

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Vide decisão-STF Petição nº 8.140 - DF)

Pois bem. Primeiramente, vale pontuar que o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional a contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 10.256/2001. O julgamento se deu em 30/03/2017, quando a Suprema Corte analisou o RE 718.874 (Tema 669), com repercussão geral reconhecida e trânsito em julgado em 21/09/2018, tendo sido fixada a seguinte tese:

Tema 669 - Validade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, nos termos do art. 1º da Lei 10.256/2001.

Tese: É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.

A validade do art. 30, IV da Lei nº 8.212, de 1991, como fundamento para a sub-rogação do adquirente nas obrigações do produtor rural pessoa física em face da Resolução nº 15, de 2017 do Senado Federal, **foi expressamente afirmada pelo STF, no julgamento da petição incidental nº 8140, apresentada pela União nos autos do RE nº 718.874.** Vale a leitura de trecho:

Com o advento da Lei nº 10.256, de 2001, já sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98, foi reinstituída a contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física mediante alteração do caput do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, a previsão da responsabilidade por sub-rogação do art. 30, IV, e a alíquota prevista no Art. 25, II, da Lei nº 8.212, de 1991 - que mantinham preservado o seu âmbito de normatividade quanto à contribuição do segurado especial -, passaram novamente a incidir sobre a sistemática de arrecadação da contribuição do empregador rural pessoa física no regime posterior à Lei nº 10.256, de 2001. O entendimento ora explicitado encontra perfeito alinhamento às razões de decidir declinadas quando do julgamento do RE nº 718.874/RS (repercussão geral), no qual o STF pronunciou a constitucionalidade da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física recriada pela Lei nº 10.256, de 2001. A deliberação da Corte teve por fundamento a constitucionalidade do aproveitamento das regras positivadas que permaneciam

aplicáveis à contribuição do segurado especial (base de cálculo e alíquota), dentre elas, obviamente, a própria regra de responsabilidade por sub-rogação.

Ainda no que diz respeito à manutenção da regra da sub-rogação, vale ressaltar a Súmula CARF nº 150 (Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019):

A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.

O questionamento sobre a constitucionalidade da contribuição previdenciária e da sub-rogação retornou ao STF no julgamento da ADI 4395, cujo julgamento ainda não restou finalizado, tendo sido suspenso após o voto do Ministro Dias Toffoli. Isto porque, apesar de o resultado ter sido finalizado reafirmando a tese firmada pelo STF no Tema 669/RG, no sentido de que é “constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei nº. 10.256/2001”, no que diz respeito à constitucionalidade da regra da sub-rogação, restou a dúvida se o Ministro Marco Aurélio teria votado ou não.

O Ministro Dias Toffoli divergiu do Ministro Gilmar Mendes (relator), julgou parcialmente procedente a ação direta para conferir interpretação conforme à Constituição Federal, ao art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91, a fim de afastar a interpretação que autorizasse, na ausência de nova lei dispondo sobre o assunto, sua aplicação para se estabelecer a sub-rogação da contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção (art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/91) cobrada nos termos da Lei nº 10.256/01 ou de leis posteriores. **Portanto, enquanto não for prolatado o resultado de julgamento, não é possível afirmar qual será o posicionamento seguido pelo STF quanto à regra da sub-rogação¹.**

Contudo, o mesmo STF, em decisão proferida no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº. 1.362.763, da relatoria do Ministro Edson Fachin, entendeu que a regra da sub-rogação seria constitucional. A ementa foi publicada em 09/02/2023, no sentido de que, por força do entendimento consolidado anteriormente no Tema 669 em feito submetido à repercussão geral torna-se injustificável o sobrestamento do feito para aguardar o julgamento da ação direta de inconstitucionalidade (ADI 4.395). Há que se destacar que, ainda que com a ressalva do pensamento pessoal da Sua Excelência o Ministro Edson Fachin, **foi afirmado o caráter constitucional do art. 30, IV, da Lei n.º 8.212 que trata da sub-rogação.** Vale o destaque:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. RECEITA BRUTA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. LEI 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUB-ROGAÇÃO. ART. 30, IV, DA LEI 8.212/1991. CONSTITUCIONALIDADE. TEMA 669 DA REPERCUSSÃO GERAL. DESPROVIMENTO DO AGRAVO.

¹ Os autos chegaram a ser incluídos na pauta do dia 03/08/2026, porém, ainda não foram julgados.

1. Esta Corte consolidou entendimento pela constitucionalidade formal e material da contribuição social do empregador rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, a partir da reintrodução desse sujeito passivo pela Lei 10.256/2001.

2. O reconhecimento da inconstitucionalidade dessa exação na forma prevista em leis anteriores à EC 20/1998 (Lei 8.540/1992 e a Lei 9.528/1997) não retirou do ordenamento jurídico todo o conteúdo do art. 25 da Lei 8.212/1991 e nem as demais disposições legais deste texto normativo, que continuaram a servir de base para a cobrança da contribuição devida pelo segurado especial.

3. É constitucional a responsabilidade tributária prevista no art. 30, IV, da Lei 8.212/1991.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

Em seu voto, o Ministro Edson Fachin, se posicionou da seguinte forma:

Com efeito, é de se aplicar ao caso dos autos a orientação predominante na Corte, consolidada no julgamento do Tema 669 da repercussão geral, com a fixação da seguinte tese: “É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.” É que, uma vez reconhecida a constitucionalidade dessa exação, é de se atribuir o mesmo entendimento à previsão de responsabilidade tributária da empresa adquirente de reter essa contribuição, nos termos do art. 30, IV, da Lei 8.212/1991, que não foi declarada inconstitucional para a contribuição recolhida pelo segurado especial e pode ser aproveitada para o empregador rural pessoa física, a partir da Lei 10.256/2001.

(...)

Diante do entendimento consolidado em feito submetido à repercussão geral, injustificável o sobrestamento do feito para aguardar eventual julgamento de ação direta de inconstitucionalidade [o recorrente falava da impossibilidade de existir uma sub-rogação para o recolhimento da exação e ponderou que “Sobre o tema, ..., está prevista para julgamento, ..., a leitura do voto-vista do Senhor Ministro Dias Toffoli na ADI 4.395, cuja votação encontra-se empatada”].

Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.

Portanto, existe dúvida se a jurisprudência será reafirmada e se será reconhecida como constitucional a regra da sub-rogação, de modo que, até que seja proclamado o resultado final, e *enquanto não transitar em julgado a ADI 4.395, estando definitivamente julgada, inclusive em relação a eventual modulação de seus efeitos, e enquanto não for revogada ou orientada a não aplicação da Súmula CARF n.º 150, que é de aplicação obrigatória e vinculante aos Conselheiros do CARF, inclusive por ato ministerial no caso específico da referida súmula (Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020), não é possível adotar entendimento diverso do enunciado*

sumular. (Acórdão nº. 2202-009.803, Conselheiro Relator Leonam Rocha de Medeiros, sessão de 05/04/2023).

Sendo assim, há que ser mantida a exigência.

3.2 DA BASE DE CÁLCULO ADOTADA PELA FISCALIZAÇÃO

O recorrente ainda reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação, quanto aos supostos equívocos cometidos pela fiscalização na apuração da base de cálculo. Os erros seriam os seguintes:

A – Alega que apenas deveriam ser consideradas as Notas Fiscais de **CFOP 1101** (compras para industrialização ou produção rural do estado) excluindo-se as notas fiscais **CFOP 2101** (compras para industrialização ou produção rural de outros estados). Alega, ainda, que a fiscalização não teria considerado notas fiscais e trânsito interno de mercadorias.

Não assiste razão à recorrente.

Tal argumento foi analisado pela fiscalização em fase de diligência e como se vê, a exigência das contribuições deve se dar sobre todas as compras de pessoas físicas produtores rurais, não importando se se tratam de operações interestaduais:

Informação Fiscal (e-fls. 833/853)

4 Durante a fiscalização foram identificadas no sistema SPED as seguintes aquisições de produção rural de pessoa física, com CFOP 1101, ao contrário do que informa o contribuinte. Saliente-se que esta informação foi prestada pelo próprio contribuinte:

(...)

7 Em relação a alegação do contribuinte de que não poderiam ser utilizadas as notas fiscais com CFOP 2101, mas apenas as notas fiscais com CFOP 1101, com a alegação de que as notas fiscais com CFOP 2101 seriam de compras para industrialização ou produção rural de outros estados, tal observação não procede, pois o fato gerador é a compra de pessoa física, o que foi o caso, conforme podemos verificar pela informação do CPF do participante, independentemente deste ser do mesmo estado do comprador ou não.

(...)

8 As contribuições devem ser recolhidas pelo adquirente da produção, independentemente da operação ter se realizado diretamente com o produtor ou com o intermediário pessoa física (art. 30, III e IV, da Lei nº 8.212, de 1991).

O adquirente tem a obrigação acessória de informar as compras efetuadas dos produtores rurais no campo próprio da GFIP identificado como Comercialização da Produção – Pessoa Física.

DA ARRECADAÇÃO E RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

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

...

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

Em sede de recurso, a empresa não traz outros documentos ou rebate a análise realizada pela decisão de piso, apenas reitera seus argumentos, sem apontar quaisquer erros na listagem de operações consideradas pela fiscalização. Dessa forma, com base no artigo 114², § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

Inicialmente, não houve a determinação para que a fiscalização se manifestasse no que pertine às operações registradas no CFOP 2.101, embora tenha tecido considerações a respeito na sua manifestação. Isto porque o CFOP 2.101 registra compras para industrialização ou produção rural de outros estados, ao passo que o CFOP 1.101 registra compras para industrialização ou produção rural do estado. Ora, tenho para mim que a tese aventada pelo contribuinte, embora a fiscalização tenha se manifestado sobre ela (item 7 da Informação Fiscal de fls. 833/853), é absolutamente irrelevante à incidência tributária sobre a comercialização da produção se a aquisição se deu dentro do Estado-membro ou fora dele. **Para as duas hipóteses a incidência de contribuição é a mesma, dado que se trata de norma de tributação aplicável em âmbito nacional, pouco importando a proveniência ou destino das mercadorias, ao contrário dos impostos estaduais cuja origem e destino podem afetar as alíquotas de incidência. Portanto, neste aspecto, não há qualquer reparo a ser feito no lançamento.**

² “Art. 114. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e”

Em relação às operações de trânsito interno, o argumento apresentado não possui relevância no contexto dos autos. Isto porque os fatos geradores apurados consistem na aquisição, pelo contribuinte, de produção rural de pessoas físicas, sob o regime de sub-rogação, **e não na comercialização da produção própria da pessoa jurídica. Outrossim, como a fiscalização descreve e demonstra que somente operações de pessoas físicas constantes da contabilidade do contribuinte foram adotadas, fica fácil deduzir que não foram computadas notas fiscais por ele mesmo emitidas. Sem razão, neste aspecto, portanto, o contribuinte.** (sem grifos no original)

Diante do exposto, não vejo reparos a fazer na decisão de piso, neste ponto.

B - Notas fiscais em duplicidade

A recorrente também reitera o argumento de que teriam sido consideradas notas fiscais em duplicidade. Contudo, tal argumento foi descartado pela fiscalização na diligência realizada. Vale o destaque:

11 Em relação à alegação de que a auditoria considerou notas fiscais em duplicidade, como a dos itens 1 a 15 e 31 a 44, a extração de nova listagem com a chave da nota fiscal eletrônica, indica a princípio, de que se tratam de notas fiscais distintas:

(...)

12 No entanto, no campo “Observações”, consta que as notas fiscais emitidas no mês de agosto/2014 referem-se ao fornecimento de cana do mês de maio/2014. **Desta forma, foram solicitados esclarecimentos sobre a origem e motivo de contabilização em duplicidade de compra para industrialização, informando qual a data correta das notas que devem ser consideradas como base de cálculo;**

13 Na resposta à intimação, o contribuinte apresentou outras alegações, divergentes, parcialmente, da apresentada durante a defesa. Do montante utilizado como base de cálculo, no valor de R\$ 26.100.868,93, que gerou um débito de R\$ 600.319,99, o contribuinte reconhece a base de cálculo no valor de R\$ 14.822.956,52, que originaria um débito de R\$ 340.928,00

(...)

14 O débito de R\$ 340.928,00, reconhecido pela empresa, foi contabilizado na conta 21205003 – INSS sobre Cana de Fornecedores, anexado pelo próprio contribuinte na defesa, na página 745:

(...)

14 Pela planilha anexada ao e-mail, a diferença entre o valor lançado pela fiscalização e o valor reconhecido pelo contribuinte, seria decorrente de **descontos concedidos pelos fornecedores de cana de açúcar e de devolução do produto adquirido pela empresa**, sintetizado na seguinte planilha:

(...)

A recorrente apenas reitera o argumento no sentido de que as mesmas notas teriam sido lançadas em duplicidade, porém, **não há comprovação de que trataram-se das mesmas notas**, como bem destacou a fiscalização, por meio da análise do SPED, as notas indicadas são notas diferentes.

De acordo com o artigo 37 do Código de Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbindo deste ônus. Sendo assim, simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Dessa forma, entendo que tal argumento também deve ser rejeitado.

C - Antecipações

Alega, o recorrente que foram considerados na base de cálculo antecipações feitas aos produtores e custos de transporte, que não deveriam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Não assiste razão à recorrente.

Como bem analisou a fiscalização, em sede de diligência, o que o recorrente chamou primeiramente de descontos e informou, em momento posterior, tratar-se de adiantamentos feitos aos produtores rurais, não podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições:

17 Em reunião com o contador Cezar Munford, foi explicado que **os descontos na verdade se tratam de antecipação de pagamentos da empresa União Açucareira para os fornecedores, seja através de empréstimos, seja através da realização de serviços pela União Açucareira na plantação de cana-de-açúcar de seus fornecedores. Em grande parte dos casos, o agricultor, sem condições de arcar com todos os serviços para cultivar a cana de açúcar ou colher, recebe em dinheiro ou em serviço, parte do valor da cana de açúcar.**

18 Posteriormente, quando vende a cana de açúcar para a empresa União Açucareira, **esse valor adiantado é descontado do valor do produto, sob a forma de descontos.**

19 Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 2, o próprio contribuinte, no dia 14/12/2018, informa:

(...)

21 **O que o contribuinte chama de “acréscimos”, na verdade, são adiantamentos ao fornecedor.**

22 **A questão levantada pela empresa, é que apenas o valor líquido (valor da cana-de-açúcar – adiantamentos) foi considerado pelo contribuinte como base de cálculo para a tributação, o que não pode ser aceito, pois tal operacionalização de compra não pode ser utilizada para essa finalidade (dedução da base de cálculo tributável através da redução de adiantamentos de**

pagamento ao fornecedor por custos que, conforme o próprio contribuinte afirmou, são dos fornecedores).

23 Se assim fosse, haveria duas formas de se obter a base de cálculo:

I) Quando o fornecedor arca com todos os custos da produção de cana de açúcar (no caso das notas fiscais sem desconto);

II) Quando o fornecedor aceita, antecipadamente, pagamentos sob a forma de adiantamento, de parte do valor do produto (notas fiscais com desconto).

24 A empresa apresentou uma planilha, anexada a esse processo, onde demonstra que houve descontos que totalizam R\$ 9.380.802,81.

25 Sob o ponto de vista da fiscalização, os descontos concedidos pelos fornecedores, não podem ser utilizados para reduzir a base de cálculo tributável, pois não alteram o valor do produto, mas caracteriza apenas uma antecipação do pagamento da cana-de-açúcar. (grifos acrescidos)

A DRJ destacou que os valores antecipados deveriam ser mantidos na base de cálculo das contribuições por compor o valor da venda de cana de açúcar:

Realmente, o contribuinte deixa claro em sua impugnação complementar que:

O preço do produto constante da nota fiscal corresponde, em verdade, ao produto cana acrescido dos custos assumidos pelo adquirente com CCT.

... omissis ...

Acontece que o custo "CCT" é de responsabilidade do produtor rural, sendo que o adquirente do produto antecipa esse valor, para garantia a entrega da mercadoria e, após, desconta esses "adiantamentos" de "valores e serviços" justamente para recompor o preço exato da "CANÁ", que corresponde ao montante destacado no total da nota.

Ora, se se trata de uma obrigação dos produtores rurais, por óbvio, que o seu custo integra o próprio valor do produto comercializado. Tanto é assim, que o adquirente, ao antecipar o valor do CCT, não presta um serviço gratuito, mas, ao contrário, adianta parte do próprio valor da comercialização da produção porque inequivocamente o CCT é um custo que deve ser integrado a ela. O fato dos produtores rurais pessoas físicas não arcarem de imediato com isto nada tem a ver com a questão. A um, porque, quando for quitada a nota fiscal, será quitada a parte que "resta", isto é, o "valor pelo qual foi definida a operação de compra da produção" (-) o "valor antecipado a título de CCT", de forma que não há um desconto propriamente dito, mas sim um adiantamento, que, à toda evidência, integra o valor total da operação.

A dois, se o adquirente não fizesse o CCT, quem o faria? Os produtores. Então, neste caso, não haveria adiantamento pelo adquirente, de forma que a operação de comercialização se daria pelo mesmo valor que a soma do "valor antecipado a título de CCT" (+) o "valor que resta".

Note-se que não há qualquer peculiaridade que faça sentido no que toca à dedutibilidade proposta pelo contribuinte. Se ele pagasse um valor à parte da venda, para a realização do CCT, sem descontar nada dos adquirentes, a questão seria outra; mas não, ele antecipa e depois desconta; se desconta, é porque o fato subjacente não é de sua responsabilidade, mas sim de outrem, tendo o adquirente descontado pelo serviço que realizou em favor do alienante. Se fosse uma responsabilidade própria do adquirente, não descontaria, porque não integraria, via de regra, a operação de comercialização da produção.

Veja-se que o CCT não constitui uma etapa fora da comercialização da produção, mas a integra; porém, é executado por outra pessoa que não o alienante, mas às expensas deste, que sofrerá o desconto relativo quando da quitação da operação pelo adquirente.

Destarte, conforto-me em manter o lançamento no que tange aos **descontos feitos por antecipação** do contribuinte em face dos produtores rurais pessoas físicas. (grifos acrescentados)

Pelas mesmas razões acima expostas entendo que os valores das antecipações feitas aos fornecedores de cana de açúcar, incluídos nas notas fiscais de compra da cana como descontos, devem ser considerados como valor da venda e assim, base de cálculo das contribuições.

D - Devoluções

Por fim, a recorrente alega que teriam sido mantidas na base de cálculo notas fiscais de mercadorias devolvidas e que, estas deveriam ser excluídas da base de cálculo.

Neste ponto, a fiscalização confirmou a existência de devoluções e elaborou uma planilha apurando os valores:

26 Intimada a apresentar as notas fiscais de devolução, a empresa apresentou as seguintes notas fiscais com operação de devolução:

(...)

27 A consolidação mensal das notas fiscais com operação de devolução é a seguinte:

Mês	Notas fiscais com operação de devolução
jan/14	-
fev/14	-
mar/14	-
abr/14	
mai/14	
jun/14	
jul/14	456.758,94
ago/14	1.440.350,66
set/14	
out/14	
nov/14	1.322.606,99
dez/14	165.807,97
Total	3.385.524,56

28 Devido à impossibilidade de considerar uma base de cálculo negativa para a competência 07/2014, as devoluções desse mês, foram consideradas como devolução da competência 05/2014, como demonstrado no item 25, adiante.

29 Desta forma, excluindo-se da base de cálculo as notas fiscais devolvidas, **o novo cálculo para o auto de infração** é o seguinte:

Mês	Base de cálculo anterior	Cálculo Previdência Social (2%) anterior	Cálculo SAT (0,1%) anterior	Cálculo Outras Entidades e Fundos (0,2%) anterior	Nova base de cálculo	Novo cálculo Previdência Social (2%)	Novo cálculo SAT (0,1%)	Novo cálculo Outras Entidades e Fundos (0,2%)
jan/14	-	-	-	-	-	-	-	-
fev/14	-	-	-	-	-	-	-	-
mar/14	-	-	-	-	-	-	-	-
abr/14	74.770,80	1.495,42	74,77	149,54	74.770,80	1.495,42	74,77	149,54
mai/14	1.897.109,60	37.942,19	1.897,11	3.794,22	1.440.350,66	28.807,01	1.440,35	2.880,70
jun/14	-	-	-	-	-	-	-	-
jul/14	-	-	-	-	-	-	-	-
ago/14	13.050.620,23	261.012,40	13.050,62	26.101,24	11.610.269,57	232.205,39	11.610,27	23.220,54
set/14	3.782.570,86	75.651,42	3.782,57	7.565,14	3.782.570,86	75.651,42	3.782,57	7.565,14
out/14	909.538,96	18.190,78	909,54	1.819,08	909.538,96	18.190,78	909,54	1.819,08
nov/14	2.252.155,24	45.043,10	2.252,16	4.504,31	929.548,25	18.590,97	929,55	1.859,10
dez/14	4.134.103,24	82.682,06	4.134,10	8.268,21	3.968.295,27	79.365,91	3.968,30	7.936,59
Total	26.100.868,93	522.017,38	26.100,87	52.201,74	22.715.344,37	454.306,89	22.715,34	45.430,69

Neste ponto, a DRJ discordou da fiscalização e houve por bem manter as devoluções na base de cálculo das contribuições por falta de previsão legal, seguindo a Solução de Consulta COSIT nº. 650/2017. O relator ressaltou seu entendimento contrário, contudo, houve por bem manter a autuação por dever de ofício. Vale o destaque:

Destarte, o entendimento da RFB, materializado na Solução de Consulta COSIT nº 650/2017 é textual no sentido de, à falta de previsão normativa específica, não se permitir a dedução das devoluções em relação à receita proveniente da comercialização da produção rural.

Outrossim, apesar de meu entendimento contrário ao entendimento da Solução de Consulta COSIT nº 650/2017, forçoso reconhecer que, por dever de ofício, devo a ela me submeter, nos exatos termos do artigo 9º. da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16/09/2013, que assim determina:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

Em vista de todo o exposto, manifesto claramente meu entendimento pessoal, alinhado ao entendimento da fiscalização, em acolher a tese do contribuinte no sentido da dedutibilidade das devoluções operadas no que toca à aquisição de produção rural de pessoa física, mas, por força do entendimento vinculante da Receita Federal do Brasil, desacolho a proposta de retificação do lançamento nesta parte, mantendo-o íntegro quanto à sua base de cálculo.

Vejo que neste ponto há que se dar razão à recorrente.

Como bem destacou a fiscalização e o relator do voto recorrido, as devoluções não devem ser consideradas base de cálculo da contribuição substitutiva por não corresponderem ao conceito de receita bruta.

Trecho do acórdão em que o relator expõe seu posicionamento ressalta a existência de outra Solução de Consulta para o mesmo tema sobre CPRB, que merece destaque:

Aliás, em caso semelhante, mas relativo à agroindústria, já me manifestei neste Colegiado nos seguintes termos (a citação não acompanha a identificação do processo no qual houve o Voto para efeito de preservação do sigilo fiscal):

Particularmente, entendo que a questão relativa à dedução das devoluções na determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva definida pela agroindústria, antes de ser um enunciado normativo, passa pela regra inexorável da lógica dos fatos.

Realmente, a contribuição sobre a comercialização da produção rural pela agroindústria foi um dos primeiros modelos de contribuição substitutiva que se deu no âmbito das contribuições previdenciárias. Atualmente, a contribuição patronal sobre a receita bruta (CPRB), definida na Lei nº 12.546/2011 e seus consectários normativos, apenas definiu e ampliou, como uma forma autônoma, o referido modelo, ampliando a segmentos outros.

Pois bem, a contribuição incidente sobre a comercialização da produção própria ou adquirida de terceiro tem como fundamento essencial considerar como tributável o rendimento bruto auferido pela agroindústria como substituição da remuneração dos segurados ao seu serviço. Nesse sentido, pode parecer, à primeira vista, que a expressão "receita bruta" seria um termo abrangente a não permitir as óbvias operações de mercado que, naturalmente, podem influenciar a composição da receita bruta. Nesse sentido, ao se falar em receita bruta não se está cogitando apenas do ingresso financeiro ao contribuinte, mas se deve, por óbvio, segundo penso, aferir se o ingresso financeiro decorrente da comercialização da produção realmente constituiu um ingresso definitivo ou não. E isto pela razão lógica de que uma venda cuja mercadoria seja devolvida, e não substituída, mediante a devolução pelo contribuinte do respectivo valor de aquisição, implica uma diminuição na receita bruta, pois o valor relativo à devolução não permanece como tal, mas sim como um valor de venda que deve ser estornado.

É dizer, antes de uma previsão legal, penso que a dedução das devoluções não substituídas, isto é, aquelas nas quais a operação de compra e venda é desfeita em termos retroativos, voltando as partes (agroindústria e adquirente) ao status quo ante, constitui uma premissa lógica que dispensaria uma previsão normativa. Assim, penso que a questão não é de definição da base de cálculo, propriamente dita, mas sim de definição de fato tributável, à semelhança de que a propriedade de uma bicicleta não é fato gerador do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, por exemplo.

A lei, como fundamento de validade à instituição de tributos em geral, é o marco percuciente da definição dos elementos constitutivos da relação jurídico tributária. Assim, pelo primado da legalidade, ou da estrita legalidade, como preferem alguns doutrinadores, o aplicador da lei tributária, e neste conceito se inserem tanto o agente fiscal, como o contribuinte, deve respeitar os elementos definidores do sujeito passivo, sujeito ativo, fato gerador, ocorrência do fato gerador, base de cálculo etc. Neste ponto, a definição da base de cálculo, embora seja um elemento atinente à função normativa, não se destoa ou se esquece dos naturais e inerentes fenômenos de fato que podem influenciar a sua composição. Se fosse assim, a lei deveria descrever a cada fato e circunstância a sua natureza e característica, o que, embora seja recomendado sob o prisma da segurança jurídica, mostra-se impraticável, notadamente quando o assunto é a prática comercial, que não se amolda a conceitos fixos, mas se fundamenta em costumes e práticas que evoluem ao anseio do mercado e da sociedade. Assim, a devolução de uma mercadoria, é inegável a quem quer que seja, representa um estorno financeiro, um fato comercial de inegável aplicação nas mais variadas operações, constituindo uma diminuição da receita que antes dela se operava.

Em termos de legislação, é comum no Brasil que a lei e atos normativos de hierarquia subordinada a esta, acabem por descrever situações pontuais, algumas delas, obviamente, que não precisariam ser descritas, porque decorrem de uma lógica inegável. Veja-se as disposições citadas pelo preclaro Relator no que concerne à Solução de Consulta nº 40, de 2014, relativamente à composição da base de cálculo da CPRB, e Resolução CGSN nº 94/2011, relativamente à composição da base de cálculo para efeito do Simples Nacional. Ainda, é interessante observar que tanto a Lei nº 12.546/2011, como a Lei Complementar nº 123/2006, como a própria Lei nº 8.212/91, utilizam o mesmo termo na definição das suas bases de cálculo, confira-se:

... omissis ...

E isto sem mencionar outros tributos que também definem a receita bruta como base de cálculo.

Portanto, segundo entendo, o termo "receita bruta" é uno, não comportando variação justificável de sua extensão em relação a este ou àquele tributo. Com efeito, a definição dos elementos da base de cálculo pode considerar conceitos jurídicos ou outros. No caso dos conceitos jurídicos, dada a variedade de efeitos dos atos e negócios jurídicos, a cada emprego do conceito pode-se ampliar ou restringir a sua amplitude. No caso de outros conceitos, há que se ter cautela no emprego de fórmulas de ampliação ou restrição, sob pena de implicar violação à lógica. É o caso.

Note-se que não há lógica ou sentido de razoabilidade em se permitir que o conceito de receita bruta seja um para efeito de composição da base de cálculo da CPRB e do Simples Nacional, e outro para efeito da contribuição da agroindústria, nos moldes da Lei nº 8.212/91. E isto porque:

a) a receita bruta é uma só, pouco importando se para um ou outro tributo, o fato tem uma única aceção e dimensão; e,

b) tanto o Simples Nacional, e neste ponto, também o seu antecessor Simples Federal³, como a Lei nº 12.546/2011, tratam de regimes substitutivos à contribuição prevista no artigo 22 da Lei nº 8.212/91, tal qual o artigo 22-A do mesmo normativo.

Assim, ambos têm em comum o mesmo fundamento de nascimento, qual seja, instituírem regimes de tributação baseados na receita bruta (não é o faturamento) em afastamento à folha de pagamento; Diante disso, penso não haver fundamento para que situações idênticas sob o ponto de vista material sejam tratadas de forma distinta, na exata medida em que os conceitos são aplicados de forma única. Outrossim, no que toca à previsão normativa, é fato que tanto a Lei nº 12.546/2011 como a Lei Complementar nº 123/2006, expressamente preveem a exclusão das devoluções da base de cálculo, empregando a expressão "vendas canceladas", menção que não se tem na Lei nº 8.212/91.

Neste aspecto, com a devida vênia, a mera não previsão na Lei nº 8.212/91, ao meu ver, não justifica que não se considere esta dedução. A Lei nº 12.546/2011 e a Lei Complementar nº 123/2006 apenas, por excesso de zelo, tiveram o cuidado de prever expressamente esta dedução, mas isto não significa que a receita bruta para efeito de tributação deva abster-se da dedução das vendas canceladas, na medida em que, cancelada uma venda, por devolução, o valor a ela respectivo retorna ao adquirente da produção e a própria produção retorna ao alienante, no caso, a agroindústria.

A vingar entendimento contrário, como consta da Solução de Consulta COSIT nº 650, de 27/12/2017, tem-se uma tributação sobre uma operação que foi desfeita e cujo ingresso financeiro e respectiva alienação da produção não se efetivaram, embora em um primeiro momento tenham sido operacionalizados. Reitero, embora tenha havido uma venda e esta tenha representado um ingresso financeiro ao alienante da produção, compondo sua receita bruta, a devolução que origina o cancelamento da venda promove o natural estorno da operação que deve ser considerado, sob pena de se manter uma tributação sobre o fato que não se materializou ao final da operação.

Ademais, este entendimento, segundo penso, não implica considerar as regras integrativas da analogia ou da equidade para efeito de isentar-se ou dispensar o tributo. Ao contrário, trata-se de somente aplicar o conceito ordinário de uma operação para dele fruir os efeitos naturais que lhe são corolários. Se uma receita bruta é composta pelo conjunto de operações de vendas realizadas é natural, lógico, harmônico e até obrigatório, com a devida vênia, que as operações de vendas canceladas por devolução não possam ser consideradas como fenômenos que componham a receita bruta.

³ Também a revogada Lei nº 9.321/96, que é posterior à Lei nº 8.212/91, mencionava a "receita bruta" como base de cálculo (artigo 5º).

É que no caso, a devolução da mercadoria configura um defeito na compra ou no objeto da compra, capaz de resolver o negócio jurídico da compra e venda, com efeitos retroativos à data da sua realização. Ora, se há defeito na compra, porque, por exemplo, o alienante entregou algo que não correspondia àquilo que foi adquirido em espécie, qualidade ou quantidade, é nítido que a operação não pode ser considerada como existente, seja no plano do comércio, seja no plano do tributo.

Sobre o tema, apresento decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF neste sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. EXCLUSÃO DA RECEITA BRUTA. AGROINDÚSTRIA.

No cômputo da base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta da agroindústria devem ser excluídas as devoluções de vendas.

... omissis ...

Da Devolução de Mercadorias

... omissis ...

Em que pese caberem aqui as considerações já vertidas no tópico sobre os depósitos judiciais, acerca da inexistência de vinculação do julgador administrativo relativamente às conclusões tecidas pela autoridade lançadora em decorrência de diligência fiscal, necessário frisar que na legislação relativa às contribuições, como, por exemplo, o PIS e a Cofins o art. 1º, inciso V, alínea 'a' das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 existe disposição que concerne à exclusão das vendas canceladas da base de cálculo do tributo.

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

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

VENDA CANCELADA. DEVOLUÇÃO DE VENDA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O valor do cancelamento de vendas decorrentes de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência da CPRB, poderá ser excluído na determinação da sua base de cálculo no período de ocorrência da devolução. No tópico dessa Solução que trata especificamente da matéria, é consignado:

17. A venda cancelada corresponde a uma das hipóteses de exclusão da receita bruta para fins de apuração da base de cálculo da CPRB, conforme determina o

art. 7º, caput, da Lei nº 12.546, de 2011, já reproduzido; no entanto, a legislação nada menciona sobre a devolução de venda.

18. Como visto anteriormente, o conceito de receita bruta, para fins de apuração dessa base de cálculo, deve guardar consonância com a legislação dos demais tributos federais. Assim, pode-se adotar o mesmo entendimento dado à Contribuição para o PIS e à Cofins apuradas no regime cumulativo, que, assim como a CPRB, têm como base de cálculo a receita bruta e apresentam como hipótese de exclusão, entre outras, a venda cancelada, nada mencionando sobre a devolução de venda, conforme o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

19. Ao analisar o assunto, através da Solução de Consulta Cosit nº 11, de 19 de junho de 2002, a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit – exarou orientação de que o cancelamento de vendas pode ocorrer por vários motivos, inclusive pela devolução de mercadorias. A seguir reproduz-se a ementa da citada Solução de Consulta: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins Ementa: EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO VENDAS CANCELADAS POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS.

O valor do cancelamento de vendas decorrente de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência da Cofins, poderá ser excluído na determinação da base de cálculo, no período de ocorrência da devolução. O valor do eventual excesso de vendas canceladas pela devolução de mercadorias, em determinado período, em relação à receita bruta já submetida à incidência da Cofins, poderá ser excluído na determinação da respectiva base de cálculo e em períodos subsequentes. Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ementa: EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO VENDAS CANCELADAS POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS.

O valor do cancelamento de vendas decorrente de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência do PIS/Pasep, poderá ser excluído na determinação da base de cálculo, no período de ocorrência da devolução. O valor do eventual excesso de vendas canceladas pela devolução de mercadorias, em determinado período, em relação à receita bruta já submetida à incidência do PIS/Pasep, poderá ser excluído na determinação da respectiva base de cálculo em períodos subsequentes. Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º. 20. Dessa forma, conclui-se que o valor do cancelamento de vendas decorrentes de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência da CPRB, poderá ser excluído na determinação da sua base de cálculo no período de ocorrência da devolução. Tal conclusão se deve, logicamente, ao fato de que a devolução de uma mercadoria cuja venda já tenha sido tributada quando da saída do produto da empresa, traduz-se, na prática, em "estorno de venda", pois a receita anteriormente gerada foi cancelada pela devolução correspondente.

Saliente-se que a contribuição devida pela agroindústria consubstancia-se em espécie do gênero contribuição substitutiva, à semelhança da multicitada CPRB. Isso, porque mediante a aplicação de um percentual sobre a receita bruta da comercialização da produção, consoante regra o art. 22-A da Lei nº 8.212/91, deixa-se de recolher àquelas contribuições devidas sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos seus segurados empregados e trabalhadores avulsos, prevista nos incisos I e II do art. 22 desse mesmo diploma.

Dessa maneira, tratando o presente caso de contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta da empresa agroindustrial, lhe é igualmente aplicável o raciocínio desenvolvido na SC Cosit nº 40/14, de modo a que sejam consideradas passíveis de exclusão da base de cálculo da exigência as devoluções de venda. Em decorrência, devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores informados no demonstrativo de fls. 348/350 a título de devolução de vendas de mercadorias.

Portanto, com a devida ressalva dos autos se tratar de comercialização de produção rural por pessoas físicas, a mesma lógica deveria ser aqui aplicada.

Destaca-se que o CARF já se debruçou sobre o tema anteriormente, o que evidencia as ementas abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

PRODUTOR RURAL. 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 na legislação previdenciária vigente.

(...)

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. EXCLUSÃO DA RECEITA BRUTA. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA.

No cômputo da base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta do produtor rural pessoa jurídica devem ser excluídas as devoluções de vendas anteriores sobre as quais já tenha incidido o tributo.⁴

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

AGROINDÚSTRIA. DETERMINAÇÃO DA BASE-DE-CÁLCULO. RECEITA DECORRENTE DO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE DIVERSA DAS ATIVIDADES RURAIS E INDUSTRIAIS.

⁴ CARF. Acórdão nº. 2402-005.808, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 2ª Seção. Conselheiro Relator Ronnie Soares Anderson, sessão de 09/05/2017.

A receita obtida com o exercício de atividade econômica diversa das atividades rural ou industrial, como aquela decorrente da revenda de mercadorias, integra a base de cálculo da contribuição social previdenciária substitutiva (incidente sobre a receita bruta), exceto no caso das operações relativas à prestação de serviços a terceiros

(...)

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. EXCLUSÃO DA RECEITA BRUTA. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA.

No cômputo da base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta do produtor rural pessoa jurídica devem ser excluídas as devoluções de vendas anteriores.⁵

Em síntese, a incidência da contribuição sobre valores correspondentes a operações posteriormente desfeitas implicaria tributar receita que, ao final, não se incorporou ao patrimônio do produtor rural. A devolução da mercadoria, com o consequente cancelamento da venda e estorno dos respectivos valores, retira da operação justamente o elemento material que autoriza sua inclusão na base de cálculo: a existência de receita bruta decorrente da comercialização da produção.

Essa compreensão, além de coerente com a natureza econômica e jurídica da operação, harmoniza-se com os precedentes deste Conselho que afastam da receita bruta as vendas objeto de devolução.

Dessa forma, considerando que a própria fiscalização identificou as devoluções, apurou os respectivos valores e procedeu ao recálculo da exigência, devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores informados no demonstrativo de e-fls. 850 a título de devolução de vendas de mercadorias, conforme recálculo elaborado pela fiscalização às e-fls. 851.

4 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício e de conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer dos argumentos relacionados à constitucionalidade das exigências e dos questionamentos sobre ICMS, alheios à lide, e na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo das contribuições os valores referente à devolução de mercadorias, nos termos da planilha elaborada pela fiscalização às e-fls. 851 dos autos.

Assinado Digitalmente

⁵ CARF. Acórdão nº. 2402-010.858, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 2ª Seção. Conselheiro Relator Gregório Rechmann Junior, sessão de 08/11/2022.

ACÓRDÃO 2101-003.920 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10580.722178/2018-12

Ana Carolina da Silva Barbosa

DOCUMENTO VALIDADO