



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

Processo n° 10880.721179/2012-70
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2202-004.818 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes RAIZEN ENERGIA S/A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA.
NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício contra decisão de primeira instância que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa no valor inferior a R\$ 2.500.000,00, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c o artigo 1º da Portaria MF nº 63/17, a qual, por tratar-se de norma processual, é de aplicação imediata.

CONTRIBUIÇÕES SUBSTITUTIVAS DEVIDAS PELA
AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.
ATIVIDADES ECONÔMICAS AUTÔNOMAS.

O art. 201-B do Regulamento da Previdência não exige a caracterização da atividade econômica autônoma, mas apenas estabelece que a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria não se altera pelo fato de ela eventualmente exercê-la.

LANÇAMENTO. ABATIMENTO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS
PARCIAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Prestando-se a servir como garantia do juízo, e não se constituindo modalidade de extinção do crédito tributário, descabe abater do lançamento os montantes correspondentes a depósitos judiciais parciais.

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.

CONTRIBUIÇÕES SUBSTITUTIVAS DEVIDAS PELA
AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. MERCADORIAS

RE VENDIDAS. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DO REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.

1. Este Conselho não tem competência para declarar a ilegalidade do Decreto regulamentar, vez que o art. 62 do seu Regimento Interno expressamente estabelece ser vedado aos membros das turmas de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

2. Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO IPI E DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DA AGROINDÚSTRIA.

Não cabe excluir o IPI e o ICMS da receita bruta de comercialização da produção, base de cálculo das contribuições previdenciárias da agroindústria, à míngua de previsão normativa específica, ou de reconhecimentos dessa possibilidade por parte da administração tributária.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS PELA AGROINDÚSTRIA. OPERAÇÕES RELATIVAS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS. CONTRIBUIÇÕES NÃO SUBSTITUTIVAS. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO.

1. A autoridade fiscal se baseou nos próprios demonstrativos apresentados pelo sujeito passivo em meio magnético, os quais retrataram a existência de receitas com serviços prestados.

2. Diante da negativa da empresa, em prestar os esclarecimentos necessários, a autoridade procedeu à aferição indireta, a fim de apurar a remuneração da mão de obra distinta daquela utilizada na atividade agroindustrial.

3. Não há nulidade a ser declarada.

4. O sujeito passivo não apresentou prova que pudesse infirmar as conclusões do relatório fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, e, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para fins de excluir da base de cálculo das contribuições os valores informados a título de devolução de vendas de mercadorias no demonstrativo de fls. 348/350. Vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto, Júnia Roberta Gouveia Sampaio e José Alfredo Duarte Filho (suplente convocado), que deram provimento parcial em maior extensão. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o conselheiro Martin da Silva Gesto. Entretanto, findo o prazo regimental, o conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ronnie Soares Anderson, Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Jorge Henrique Backes (suplente convocado), Júnia Roberta Gouveia Sampaio e José Alfredo Duarte Filho (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) - DRJ/RPO, que julgou parcialmente procedente impugnação vertida contra os seguintes autos de infração (fls. 2/84):

I) AIOP/DEBCAD nº 37.365.736-6 constitutivo de contribuições devidas à Seguridade Social, quota patronal, decorrente da comercialização (venda) da produção rural e revenda de mercadorias, ambas no mercado interno, no período compreendido entre 01 a 11/2008;

II) AIOP/DEBCAD nº 37.365.737-4, constitutivo de contribuições devidas à Seguridade Social, quota patronal, decorrente da comercialização (venda) da produção rural e revenda de mercadorias, ambas no mercado interno, na competência 12/2008;

III) AIOP/DEBCAD nº 37.365.738-2 constitutivo de contribuição devida ao SENAR decorrente da comercialização (venda) da produção rural e revenda de mercadorias, ambas no mercado interno, no período compreendido entre 01 a 12/2008;

IV) AIOP/DEBCAD nº 37.365.739-0 constitutivo de contribuições devidas à Seguridade Social, quota patronal, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) decorrente da prestação de serviços a terceiros no período compreendido entre 01 a 11/2008, valores obtidos por aferição indireta da mão-de-obra empregada.

V) AIOP/DEBCAD nº 37.365.740-4 constitutivo de contribuições devidas à Seguridade Social, quota patronal, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) decorrente da prestação de serviços a terceiros na competência 12/2008 valores obtidos por aferição indireta da mão-de-obra empregada.

VI) AIOP/DEBCAD nº 37.365.741-2 constitutivo de contribuição devida ao SENAR decorrente da prestação de serviços a terceiros no período compreendido entre 01 a 11/2008, valores obtidos por aferição indireta da mão-de-obra empregada.

VII) AIOA/DEBCAD nº 37.365.742-0 decorrente da apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

VIII) AIOP/DEBCAD nº 37.365.747-1 constitutivo de contribuição devida ao SENAR decorrente da prestação de serviços a terceiros na competência 12/2008, valores obtidos por aferição indireta da mão-de-obra empregada.

A instância de piso deu parcial provimento (fls. 676/702) à impugnação (fls. 227/247), para fins de:

1. Exclusão das multas de ofício e mora atinentes aos DEBCAD n^{os} 37.365.736-6, 37.365.737-4 e 37.365.738-2 por se tratarem de lançamentos preventivos de decadência dada a existência de ação judicial;

2. Retificação de ofício da base de cálculo dos DEBCAD n^{os} 37.365.738-2 e 37.365.736-6 considerando dados informados pela fiscalização em resposta a diligência solicitada pela autoridade julgadora;

3. Anular os DEBCAD n^{os} 37.365.740-4, 37.365.742-0 e 37.365.747-1;

4. Manutenção integral dos DEBCAD n^o 37.365.739-0 e n^o 37.365.741-2.

Atingindo a desoneração promovida pela decisão valor superior ao limite de alçada para tanto, foi interposto recurso de ofício.

De sua parte, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 18/09/2013 (fls. 720/781), arguindo, em síntese, que:

- os autos de infração n^{os} 37.365.736-6, 37.365.737-4 e 37.365.738-2 são nulos, uma vez que foram lavrados com base na acusação de que a atividade de revenda de mercadorias, pelo recorrente, teria sido desenvolvida “de forma contínua, habitual e envolvendo valores expressivos”. Assim, a fiscalização não comprovou que tal atividade teria sido desenvolvida de forma autônoma, em contrariedade à legislação aplicável;

- não há dúvida de que a fiscalização adotou critérios equivocados para examinar os fatos do caso e, com efeito, deixou de comprovar os requisitos essenciais para caracterização da atividade econômica como autônoma. Trata-se de procedimento que contraria o artigo 142 do CTN, o que implica a nulidade dos autos de infração;

- a decisão da DRJ deve ser reformada, pois, na improvável hipótese de a ação declaratória ser julgada improcedente, os depósitos judiciais realizados pelo recorrente serão convertidos em renda e, ao mesmo tempo, estarão sendo exigidos através desses lançamentos, ocasionando cobrança em duplicidade;

- o Decreto n^o 3.048/99 inova, no art. 201-B, sem fundamento legal, ao prever que a contribuição substitutiva incidiria sobre as receitas auferidas pela agroindústria na exploração de atividade econômica autônoma (em relação à produção rural);

- a própria Instrução Normativa n^o 03/05, art. 66, III, alínea “e”, prevê com clareza que o fato gerador dessa contribuição refere-se à “comercialização da produção rural”, assim como o art. 52, III, alínea “e” da IN n^o 971/09, que tem idêntico conteúdo. Portanto, é indevida a exigência da contribuição sobre a revenda de mercadorias;

- a própria fiscalização reconheceu ser indevida a exigência da contribuição sobre os valores relativos à devolução de mercadorias, à fl. 619;

- de acordo com o Acórdão da DRJ, é incontroversa a não incidência da contribuição em questão sobre o IPI e o ICMS (o que está em conformidade com o Parecer Normativo de n^o 3/2012). No entanto, por suposta ausência de prova da incidência equivocada, a DRJ manifestou o entendimento no sentido de que não seria possível autorizar a exclusão dos valores relativos ao IPI e ao ICMS, conforme pleiteado pela recorrente;

- os autos de infração n^{os} 37.365.739-0 e 35.365.741-2 são nulos, na medida em que a fiscalização, contrariando o art. 142 do CTN, não comprovou a suposta prestação de serviços pela recorrente;

- portanto, não tendo ocorrido prestação de serviços, são inaplicáveis o art. 22-A, §2º, da Lei nº 8.212/1991, o arts. 250, §§ 2º e 7º, da IN nº 03/2005, e o art. 175, § 2º, IV da IN nº 971/2009, devendo todos os lançamentos constituídos sob a falsa premissa de “prestação de serviços” serem julgados improcedentes;

- na hipótese de ser provido o recurso de ofício, insurge-se contra os cálculos relativos à multa constante do auto de infração nº 37.365.742-0.

Em sessão realizada em 11/03/2015 (fls. 1608/1611), considerou-se que foram juntados documentos após a interposição do recurso voluntário, que não foram apreciados pela fiscalização e que, em tese, poderiam alterar o resultado do julgamento.

Assim, tendo em vista as alegações da recorrente para excluir os valores referentes ao IPI e ao ICMS/ST da base de cálculo da contribuição incidente sobre as operações objeto da autuação, bem como os documentos por ela acostados, resolveram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a fiscalização se manifestasse sobre os referidos documentos, verificando se o IPI e o ICMS/ST estavam incluídos na referida base de cálculo.

Em atendimento à diligência, a Delegacia de origem elaborou Informação Fiscal (fls. 1618/1620), na qual (i) asseverou que os valores destacados a título de IPI e ICMS devem estar incluídos na base de cálculo, já que no lançamento foram utilizados os valores contábeis relacionados à receita bruta; (ii) evidenciou, através de demonstrativos, os valores mensais atinentes a tais tributos, a fim de serem eventualmente excluídos do lançamento.

O sujeito passivo foi intimado do teor da citada informação fiscal (fls. 1632 e ss), mas não apresentou qualquer manifestação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

Do recurso de ofício

O recurso de ofício foi interposto visto que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo de crédito tributário (contribuição mais multa) em valor superior a R\$ 1.000.000,00, limite então estabelecido pelo art. 1º da Portaria MF nº 03/08, com amparo no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/72.

Sem embargo, tal limite foi majorado pela Portaria MF nº 63, de 10/2/2017, que revogou a Portaria MF nº 03/08:

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\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Tratando-se de norma de ínsito caráter processual, deve ser ela aplicada de imediato aos julgamentos em curso, nos termos da Súmula nº 103 do CARF:

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.

A decisão de piso modificou 6 (seis) dos 8 (oito) AI/DEBCADs veiculados no processo.

Os AI/DEBCADs nºs 37.365.740-4, 37.365.747-1 e 37.365.742-0, foram anulados, implicando em uma desoneração do somatório de imposto (para os dois primeiros) e multa (para os três) respectiva de R\$ 10.426,57, R\$ 1.863,05 e R\$ 485.136,00 (ver fls. 26, 37, 38 e 702).

Os AI/DEBCADs nºs 37.365.736-6 e 37.365.738-2 tiveram sua base de cálculo retificada, e excluídas as multas de ofício e mora aplicadas, com desoneração respectiva de R\$ 672.746,50 e R\$ 68.356,04 (ver fls. 3, 14 e 702/706).

E do AI/DEBCAD nº 37.365.737-4 foram excluídas as multas de ofício e de mora aplicadas, no montante de R\$ 101.638,50 (ver fls. 9 e 702).

No somatório das exclusões de tributo e multas, atinge-se a cifra de R\$ 1.340.166,66.

Constata-se, portanto, que a exoneração promovida pela vergastada de R\$ 1.340.166,66 foi em montante inferior ao valor de alçada fixado pela Portaria MF nº 63/17, não devendo ser conhecido o recurso de ofício.

Ante o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício.

Do recurso voluntário

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

De plano, cumpre esclarecer que este Conselheiro participou, em 19/01/2017, do julgamento do recurso voluntário desse mesmo contribuinte, envolvendo, basicamente, as mesmas situações de fato e de direito, só que atinentes aos períodos de apuração compreendidos entre jan/2009 e dez/2010 - ver Acórdão nº 2402-005.595. As alegações recursais, por sua vez, também correspondiam, em sua quase integralidade, as ora apresentadas para exame por esta Turma.

À ocasião, acompanhei em grande parte os encaminhamentos propostos pelo ilustre Conselheiro Relator João Victor Ribeiro Aldinucci, motivo pelo qual reproduzirei livremente, com a devida vênia e na sua essência, as razões então expendidas por aquele Conselheiro, com as adaptações necessárias para o caso concreto, de modo a que integrem a presente fundamentação. Acrescento que chamarei a devida atenção no tocante aos pontos em

que tenha revisto meu posicionamento, ou em que tenha, efetivamente, visão dissonante daquela constante na decisão em referência.

Da Nulidade dos Autos de Infração n^{os} 37.365.736-6, 37.365.737-4 e 37.365.738-2

Em sede de recurso voluntário, a recorrente alega que os autos de infração n^{os} 37.365.736-6, 37.365.737-4 e 37.365.738-2 são nulos, vez que os motivos apresentados pelo agente fiscal não seriam condizentes com a realidade.

No seu entender, o agente fiscal teria lançado crédito tributário sobre receitas de vendas de mercadorias, mas não teria apresentado provas de que tal atividade teria sido desenvolvida de forma autônoma, como exigiria a norma.

Segundo o art. 201-B do Regulamento da Previdência Social, as agroindústrias estão sujeitas às contribuições substitutivas, ainda que explorem, também, outras atividades econômicas autônomas, nos mesmos ou em estabelecimentos distintos, hipótese em que as contribuições incidirão sobre o valor da receita bruta delas decorrentes.

Para fins de interpretação, transcreve-se o dispositivo:

Art.201-B. Aplica-se o disposto no artigo anterior, ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

Como se vê, a norma estabelece que aplica-se a contribuição substitutiva, ainda que a agroindústria explore outra atividade econômica autônoma.

O uso da conjunção subordinativa concessiva "*ainda que*" indica que o verbo da oração principal ("*aplica-se*") aceita uma concessão, admitindo uma contradição, um fato que seria inesperado, ou uma quebra de expectativa. Noutra giro, a conjunção concessiva introduz uma oração que expressa uma idéia que normalmente seria contrária a da principal, sem, contudo, impedir a sua realização.

O fato inesperado admitido pela norma é a aplicação da contribuição substitutiva também para as atividades econômicas autônomas, as quais, a rigor, estariam sujeitas às contribuições sobre os totais das remunerações.

Com viés fortemente interpretativo, a norma deixa claro que as contribuições atinentes a tais atividades autônomas têm como base de cálculo a receita bruta, e não as remunerações pagas. Se as atividades econômicas não fossem autônomas, com maior razão a base de cálculo continuaria sendo aquela aplicável à agroindústria.

Nesse contexto, entende-se que o art. 201-B não exige a caracterização da atividade econômica autônoma, mas apenas estabelece que a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria não se altera pelo fato de ela eventualmente exercê-la.

Por tal razão, igualmente se entende que o agente fiscal não teve a intenção de fazer tal caracterização, mas apenas de demonstrar a aplicabilidade das contribuições substitutivas para as receitas provenientes da venda de mercadorias.

Nessa toada, nega-se provimento ao recurso neste ponto, não havendo qualquer nulidade a ser declarada.

Dos depósitos judiciais

A recorrente alega que os valores dos depósitos judiciais devem ser excluídos do lançamento, conforme reconhecido em sede de diligência, devendo ser reformada a decisão recorrida.

Analisando-se a informação fiscal de fls. 617/624, verifica-se que a autoridade autuante assim se manifestou:

5.3- Em relação aos depósitos judiciais, é certo que se referem a recolhimentos parciais relacionados às contribuições exigidas nos autos (exceto os decorrentes da prestação de serviços). Dessa forma, entendo que devem ser considerados e deduzidos do lançamento. Observe-se ainda, que os depósitos são insuficientes para liquidação da exigência, fato que será demonstrado posteriormente.

Nesse ponto específico, ainda que este relator tenha acompanhado quando do julgamento do Acórdão nº 2402-005.595, já mencionado, o voto do relator no sentido de expurgar do lançamento os depósitos parciais das contribuições exigidas, conforme sugerido pela autoridade diligenciada, ponderação adicional leva-me a mudar o posicionamento no que se refere à questão.

Com efeito, a informação carreada no âmbito de diligência fiscal não se presta a retificar, por si só, o ato administrativo do lançamento, forte no art. 145 do CTN.

Decerto a revisão de ofício, nas hipóteses dispostas no art. 149 CTN, autorizaria também a alteração do crédito constituído, mas carece tal revisão de instrumento adequado para ser veiculada, o competente despacho decisório, consoante esclarece o Parecer Normativo Cosit nº 8/2014, não servindo de sucedâneo informação fiscal em diligência suscitada por DRJ.

Então, a partir do momento em que instaurado o contencioso, é de competência da autoridade julgadora proceder as reformas na autuação, servindo a diligência para ajudar na formação do convencimento do julgador sobre determinados aspectos da lide.

À evidência, concordando com os apontamentos da autoridade lançadora, poderá o julgador efetuar as modificações no crédito tributário em conformidade com as conclusões daquela, mas, repita-se, se e somente se houver essa concordância.

Na espécie, constatou-se que a recorrente realizou depósitos parciais relacionados às contribuições exigidas nos autos, conforme tabela de fl. 619.

Tais depósitos parciais tem o condão tão somente de garantir o juízo na medida em que efetuados, e, correspondendo apenas a parte dos valores discutidos, consoante informa o Fisco, é duvidoso que se possa considerá-los sequer como aptos à suspender a exigência do crédito tributário veiculado no presente processo, não se revestindo da qualidade extintiva, nos termos do art. 156 do CTN, para fins de serem abatidos da autuação.

Eventualmente, caso logre sucesso na esfera judicante, poderão ser tais depósitos convertidos em renda em favor da contribuinte, sem cogitar-se de prejuízo nessa situação.

Sem razão, assim, a recorrente nessa postulação.

Das Mercadorias Revendidas

Nesse particular, a recorrente tece considerações sobre a base de cálculo definida pelo art. 201-B do Regulamento da Previdência Social, que, no seu entender, teria inovado ao estabelecer a incidência das contribuições sobre a receita bruta proveniente de atividades estranhas à atividade rural.

Ocorre que, a despeito do bem fundamentado recurso, entende-se que este Conselho não tem competência para declarar a ilegalidade do Decreto regulamentar, vez que o art. 62 do seu Regimento Interno expressamente estabelece ser vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Como sabido, ainda, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, *ex vi* de sua Súmula nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Isto é, a verificação de que a norma implicaria infringência ao desenho constitucional da exação tributária exacerba a competência originária desta Corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Nessa toada, fica mantida a incidência das contribuições, na forma lançada pelo agente fiscal, por força do art. 201-B retro mencionado, negando-se provimento ao recurso nesse quesito.

Da Devolução de Mercadorias

A recorrente alega que foi acertada a conclusão da autoridade fiscal, em sede de diligência, de reconhecer a exclusão da base de cálculo dos valores atinentes a devolução de mercadorias, por não integrarem o conceito de receita bruta.

Sobre essa questão, a autoridade autuante assim se manifestou (vide fl. 619):

6. Por sua vez, em relação “...aos valores apontados pelo contribuinte como decorrentes de devolução de vendas de mercadorias...”, informo que realmente não foram considerados, face ausência de informações nos demonstrativos do contribuinte, bem como na DIPJ, ficha 64 – Informações Previdenciárias. Todavia, em consulta a contabilidade constatei as devoluções de mercadorias. Assim, devem ser excluídas da base-de-cálculo os valores informados no demonstrativo de fls. 348 a 350.

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 n 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.

Do IPI E ICMS/ST

Alega a recorrente ser inaceitável incluir na base de cálculo das contribuições parcelas relativas ao IPI e ICMS/ST, tendo em vista não integrarem a receita bruta decorrente da comercialização da produção.

Conforme relatado, nos Autos de Infração Debcad n^{os} 37.365.736-6, 37.365.737-4 e 37.365.738-2 são exigidas as contribuições substitutivas devidas pelas agroindústrias, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, inclusive a receita obtida com revenda de mercadorias.

Considerando as alegações da recorrente, bem como os documentos por ela acostados, resolveram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a fiscalização se manifestasse sobre os referidos documentos, verificando se o IPI e o ICMS/ST estariam incluídos na referida base de cálculo.

Em atendimento à diligência, a Delegacia elaborou a "*INFORMAÇÃO FISCAL*" de fls. 1479/1486, na qual (i) asseverou que os valores destacados a título de IPI e ICMS devem estar incluídos na base de cálculo, já que no lançamento foram utilizados os valores contábeis relacionados à receita bruta; (ii) evidenciou, através de demonstrativos, os valores mensais atinentes a tais tributos, a fim de serem eventualmente excluídos do lançamento.

Pois bem, foi visto no tópico anterior, referente às devoluções de vendas, que a própria administração tributária vem admitindo a exclusão delas do conceito de receita bruta para fins de incidência das contribuições previdenciárias, ainda que não haja preceito legal expresso assim o prevendo. Natural, daí, que tal raciocínio possa estender-se e ser aplicável não só à CPRB, à Cofins e ao PIS, mas também a contribuições tais como a ora examinada.

Sem embargo, inexistente manifestação em sentido similar no tocante ao IPI e do ICMS, para os casos em que a legislação não contemple explicitamente sua exclusão da base de cálculo - e, na espécie, as normas que regem a contribuição previdenciária da agroindústria não veiculam tal previsão.

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.

E, tratando-se de tema pertinente à exclusão de parte da base de cálculo de tributos, entende-se estar tolhido ao julgador administrativo, à míngua de amparo normativo, ou de eventual reconhecimento da administração tributária nesse sentido, promover interpretação extensiva que abarque situações não previstas na legislação de regência.

Anote-se que já à ocasião do julgamento do Acórdão nº 2402-005.595, havia este Conselheiro divergido do encaminhamento de voto do D. relator, favorável às postulações da recorrente. Vale acrescentar, por outra via, que a DRJ em momento algum manifestou concordar com a exclusão tratada no presente tópico, como insinuado no recurso, apenas buscou frisar a falta de documentação relacionada ao feito, como pode ser lido às fls. 691/692.

Sob essas razões, não prospera a pretensão recursal no particular.

Do lançamento sobre receitas de prestação de serviços

Em seu recurso, a contribuinte questiona os autos de infração DEBCADs nºs 37.365.739-0 e 35.365.741-2, nos quais são exigidas as contribuições não substitutivas devidas à seguridade social, adicional GILRAT e contribuições destinadas as outras entidades ou fundos, tendo em vista a existência de operações relativas à prestação de serviços a terceiros.

A recorrente sustenta sua tese nos seguintes pontos:

Da Preliminar de Vício Material

Em preliminar, o sujeito passivo afirma que a autoridade fiscal apenas alegou a existência de prestação de serviços, sem ter feito a efetiva comprovação dessa circunstância, o que implicaria nulidade do lançamento, por violação ao art. 142 do CTN e ao art. 9º do Decreto 70.235/72.

Todavia, o Relatório Fiscal, em seu item 9.2, fl. 57, apresenta a seguinte afirmação:

9.2- *No entanto, em atendimento a fiscalização, como já informado, apresentou em meio magnético, vários demonstrativos que apresentaram também, receitas com serviços prestados, as quais serviram de base para a aferição indireta da remuneração, em conformidade com as Instruções Normativas SRP nº 03, de 14 de julho de 2005 e a partir de 13/11/2009, a Instrução Normativa RFB nº 971.*

Como se vê, a autoridade fiscal se baseou nos próprios demonstrativos apresentados pelo sujeito passivo em meio magnético, os quais retrataram a existência de receitas com serviços prestados.

A existência desses demonstrativos, a propósito, não foi negada pela recorrente. *A contrario sensu*, a própria recorrente, em sede de impugnação, confirmou a sua existência. Veja-se (fl. 243):

Não foi solicitado pelo fisco contratos, ou melhor, detalhamento do que são os chamados "serviços" constantes no "Demonstrativo das Receitas com Serviços".

E, diante da negativa da empresa, em prestar os esclarecimentos necessários, a autoridade procedeu à aferição indireta, a fim de apurar a remuneração da mão de obra distinta daquela utilizada na atividade agroindustrial.

É elucidativo, nesse contexto, transcrever os seguintes itens do Relatório Fiscal (fls. 58/59):

9.5- *Diante do exposto, indagamos também a empresa, via os TIPF, entre outros, se houve tributação, em relação às contribuições previdenciárias, sobre as receitas com serviços prestados e se houve folha de pagamento específica.*

9.6- *No entanto, nas petições de esclarecimentos apresentadas, é certo que não respondeu às indagações.*

9.7- *Face o relatado, não restam dúvidas de que não recolheu as contribuições incidentes sobre os serviços prestados, eis que não emitiu folhas de pagamento e recolhimentos vinculados. Assim, forçoso a aplicação das disposições da Lei 8.212/91, "verbis":*

[...]

9.8- *Tratando de aferição indireta, que no caso se objetiva apurar mão-de-obra distinta daquela utilizada na atividade de produção agroindustrial, informa-se o que as diretrizes também foram estabelecidas na Instrução Normativa SRP nº 03, de 14 de julho de 2005 (a partir de 13/11/2009, a IN RFB nº 971), destacando-se:*

[...]

Vale acrescentar, ainda, o seguinte trecho da decisão recorrida, que passa a integrar o presente acórdão como razão de decidir (fl. 694):

Consoante acima já relatado, o sujeito passivo tem, entre os objetivos sociais definidos em seu Estatuto Social, a prestação de serviços para terceiros. No entanto, tendo sido formalmente intimado a identificar as incidências tributárias específicas atinentes ao feito bem como acerca das folhas de pagamento específicas, absteve-se de responder, de sorte que os débitos tributários foram constituídos pela técnica da aferição indireta das bases-de-cálculo, estas tomadas das informações prestadas pelo próprio contribuinte acerca das receitas com os serviços prestados, às quais se aplicou o percentual equivalente à mão-de-obra embutida em notas fiscais de serviços prestados, consoante preconizado nas normatizações de regência (remuneração correspondente a 20 ou 40%, conforme o serviço prestado de acordo com as informações do contribuinte).

Logo, não houve qualquer infringência aos dispositivos suscitados pela recorrente, negando-se provimento ao recurso nesse particular.

Da Inexistência de Prestação de Serviços

A contribuinte assevera que "ainda se a autoridade fiscal quisesse comprovar a ocorrência de prestação de serviço, não conseguiria, pois esta não ocorreu".

Muito embora a contribuinte, em sede de impugnação, não tenha negado a existência de prestação de serviços com a mesma ênfase demonstrada em grau recursal, o que conduziria ao não conhecimento do recurso, *ex vi* dos arts. 14 e 17 do Decreto 70.235/72, fato é que tangenciou essa questão, razão pela qual se analisa o mérito recursal.

De toda forma, e no mérito, o recurso também deve ser desprovido.

Como dito acima, a autoridade fiscal se baseou nos próprios demonstrativos apresentados pela recorrente em meio magnético, os quais teriam retratado a existência de receitas com serviços prestados.

A existência desses demonstrativos não foi negada pela recorrente, a qual confirmou a sua existência à fl. 243.

Diante da negativa da parte, em prestar os esclarecimentos necessários, a autoridade procedeu à aferição indireta, a fim de apurar a remuneração da mão de obra distinta daquela utilizada na atividade agroindustrial.

Na impugnação e no recurso, o sujeito passivo não se dignou de apresentar qualquer prova que pudesse infirmar as conclusões do relatório fiscal, valendo transcrever, outrossim, as seguintes conclusões do acórdão recorrido, que passam a integrar este acórdão como razões de decidir:

É o que temos aqui.

Instado a manifestar-se acerca das rendas auferidas em prestação de serviços, o contribuinte forneceu planilha identificando seus valores por competência e por unidade prestadora. Ocorre que não foi capaz de fornecer as folhas de pagamento específicas, tampouco os recolhimentos pertinentes, de sorte que outra alternativa não havia à fiscalização que não tomar-se os valores informados, inclusive discriminados pelo tipo dos serviços prestados, e constituí-los com base de

incidência tributária nos percentuais preconizados na normatização de regência.

[...]

Ora, diz ele, e se os serviços foram prestados em parceria, ou em propriedades arrendadas, ou mesmo para empresas do mesmo grupo econômico? Ocorre que tais assertivas encontram-se desprovidas de quaisquer documentos que lhes emprestem validade, nenhum contrato é apresentado, nenhuma nota fiscal ou fatura, nenhuma menção às planilhas por ele formuladas em que discrimina as rendas relacionadas aos serviços, como se compuseram e de que maneira seriam afetadas.

Ora, em sede do contencioso administrativo tais argüições são vazias, porquanto desprovidas de quaisquer documentos que as embase. Vale aqui, antigo brocardo jurídico que diz que alegar e não provar é mesmo que não alegar, em consonância com a inversão do ônus da prova preconizada no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, que dá sustentabilidade ao feito, veja-se:

[...]

Havendo, portanto, recusa ou sonegação de apresentação de documentos e informações atinentes aos serviços prestados, a Autoridade Fiscal arbitrou os valores devidos com base nas informações planilhadas prestadas pelo próprio sujeito passivo. Caberia a ele, portanto, infirmar a base tributária em fatos e relacioná-los às próprias planilhas, de maneira a demonstrar a incidência excessiva do lançamento fiscal. Em não o fazendo, impossível concordar com o postulado.

Por fim, no arremate de suas alegações, diga-se que os serviços prestados nos termos da LC nº 116/2003 afetam os contribuintes ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, não servindo de parâmetro para as contribuições sociais aqui constituídas, de competência da União.

Logo, nega-se provimento ao recurso nesse particular.

Da Conversão do Julgamento em Diligência

Em arremate, a recorrente postula a conversão do julgamento em diligência, mormente para determinar os valores de revenda, de IPI e do ICMS/ST.

Os valores de revenda estão demonstrados à fls. 53/54 do Relatório Fiscal, não havendo necessidade de diligência.

Já os montantes destacados a título de IPI e ICMS/ST foram evidenciados às fls. 1618/1620 da informação fiscal, por força de diligência já determinada por este egrégio Conselho, não sendo necessário nova determinação nesse sentido.

Não carecendo os autos de elementos adicionais para a formação do convencimento do julgador, há que se rejeitar o pedido de diligência.

Ante o exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, e por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para fins de excluir da base de cálculo das contribuições os valores informados a título de devolução de vendas de mercadorias no demonstrativo de fls. 348/350.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson