



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720022/2023-91
ACÓRDÃO	2402-012.852 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE VERDE EMPREENDIMENTOS AGRÍCOLAS LTDA- EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OPERAÇÃO DE VENDA COMPROVADAMENTE CANCELADA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Tendo o contribuinte comprovado o cancelamento total ou parcial de nota fiscal perante a administração tributária estadual do seu domicílio, mediante o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela autoridade fazendária, deve ser afastada a tributação das contribuições previdenciárias sobre tais notas, considerando o período de apuração do lançamento, sob pena de se tributar valores que sequer ingressaram como receita do contribuinte

ERRO DE FATO DEMONSTRADO PELO CONTRIBUINTE NA CONTABILIZAÇÃO DE LANÇAMENTO ISOLADO.

A recorrente, em sede de impugnação, demonstrou a existência de um lançamento indevidamente contabilizado como receita de atividade rural, sendo documentalente apurado tratar-se de fato sem correlação com o tributo objeto, de lançamento, de sorte que é necessário reconhecer o cabimento de sua exclusão.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do § 6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de

inconstitucionalidade. Por esta razão, as alegações de inconstitucionalidade não são apreciadas nesta decisão

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. MATÉRIA QUE NÃO SE DISCUTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Nos termos da Súmula CARF nº 28, a matéria relativa à Representação Fiscal para Fins Penais escapa à competência desta Turma de Julgamento, razão pela qual não se toma conhecimento das alegações da impugnante relativas à improcedência do referido processo administrativo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, excluindo da base de cálculo os valores referentes a devolução e cancelamento de vendas de notas fiscais emitidas no ano de 2019, assim como referente a contabilização indevida, no valor de R\$ 5.086,77.

Sala de Sessões, em 1 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (p. 862 a 877) interposto em face da decisão da 6ª Turma da DRJ/05 consubstanciada no Acórdão nº 105-012.226 (p. 841 a 852), que julgou parcialmente improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo em relação ao crédito tributário abaixo especificado:

Do Auto de Infração

Trata-se de Autos de Infração lavrados em nome de Vale Verde Empreendimentos Imobiliários Ltda., para a constituição dos seguintes créditos tributários relativos ao período de 01/2019 a 12/2019:

DESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	VALOR ORIGINAL
Contribuição Risco ambiental/aposentadoria especial sobre comercialização da produção de agroindústria - lançamento de ofício. (Código de Receita 2158)	R\$ 62.653,42
Contribuição Previdenciária sobre comercialização da produção de agroindústria - lançamento de Ofício. (Código de Receita 4863)	R\$ 1.566.330,47
Contribuição para o SENAR – lançamento de ofício. (Código de Receita 2187).	R\$ 156.633,26

De acordo com o Relatório Fiscal, as contribuições objeto do lançamento tiveram como origem as informações contidas na Escrituração Contábil Digital (ECD), baixada do repositório nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Sobre a contribuição apurada foi realizada a efetiva dedução das contribuições declaradas nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWEB).

Diante da análise dos documentos digitais baixados do SPED, a fiscalização da Receita Federal do Brasil identificou que parte da contribuição previdenciária patronal e para o financiamento do SENAR deixaram de ser informadas nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWEB), conforme dispõe o art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Sobre a base de cálculo apurada foram aplicadas as alíquotas abaixo, conforme enquadramento nos respectivos Fundos da Previdência e Assistência Social (FPAS 7444) e na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE 1071-6/00 – FABRICAÇÃO DE AÇÚCAR EM BRUTO):

- Contribuição Previdenciária Patronal = 2,5%
- Contribuição Previdenciária Patronal - GILRAT = 0,1%
- SENAR = 0,25%

Foram deduzidas as contribuições declaradas na DCTFWeb, conforme quadro fls 23

Mês/Ano	Base de cálculo	CP Patronal Art. 22A, I, Lei nº 8.212/91, alíquota 2,5%	CP Patronal Declarada na DCTFWEB	Contribuição Patronal Devida	CP Patronal Gilrat Art. 22A, I, Lei nº 8.212/91, alíquota 0,1%	CP Patronal GILRAT Declarada na DCTFWEB	Contribuição GILRAT Devida	CP Terceiros Senar Art. 22A, § 5º, Lei nº 8.212/91, alíquota 0,25%	CP Terceiros Senar Declarada na DCTFWEB	Contribuição Senar Devida
jan/19	30.401.922,25	760.048,06	656.856,35	103.191,71	30.401,92	26.274,24	4.127,68	76.004,81	65.685,62	10.319,19
fev/19	27.528.118,66	688.202,97	592.341,97	95.861,00	27.528,12	23.693,65	3.834,47	68.820,30	59.234,17	9.586,13
mar/19	53.586.866,59	1.339.671,66	1.087.910,80	251.760,86	53.586,87	43.516,42	10.070,45	133.967,17	108.791,06	25.176,11
abr/19	61.049.370,40	1.526.234,26	1.348.341,04	177.893,22	61.049,37	53.933,63	7.115,74	152.623,43	134.834,08	17.789,35
mai/19	26.499.755,34	662.493,88	490.897,63	171.596,25	26.499,76	19.635,89	6.863,87	66.249,39	49.089,75	17.159,64
jun/19	25.045.959,67	626.148,99	532.030,06	94.118,93	25.045,96	21.281,19	3.764,77	62.614,90	53.202,99	9.411,91
jul/19	29.341.685,46	733.542,14	585.406,73	148.135,41	29.341,69	23.416,26	5.925,43	73.354,21	58.540,66	14.813,55
ago/19	10.171.625,69	254.290,64	253.816,63	474,01	10.171,63	10.152,65	18,98	25.429,06	25.381,65	47,41
set/19	37.157.472,49	928.936,81	919.058,91	9.877,90	37.157,47	36.762,34	395,13	92.893,68	91.905,88	987,8
out/19	57.220.305,71	1.430.507,64	1.187.301,73	243.205,91	57.220,31	47.492,05	9.728,26	143.050,76	118.730,15	24.320,61
nov/19	28.819.024,31	720.475,61	597.440,25	123.035,36	28.819,02	23.897,59	4.921,43	72.047,56	59.744,01	12.303,55
dez/19	51.533.106,89	1.288.327,67	1.141.147,76	147.179,91	51.533,11	45.645,90	5.887,21	128.832,77	114.114,76	14.718,01
Total	438.355.213,46	10.958.880,34	9.392.549,86	1.566.330,47	438.355,21	375.701,81	62.653,42	1.095.888,03	939.254,78	156.633,26

Quanto à multa aplicada sobre a contribuição devida, a Medida Provisória (MP) nº 449/2008, de 03/12/2008, convertida na Lei no 11.941/09, introduziu o art. 35-A à Lei nº 8.212/91, a qual trouxe nova penalidade, remetendo ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 correspondendo, conforme art. 44, inciso I, à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

Formalizado o auto de infração e devidamente intimado, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva:

Da impugnação

O contribuinte foi cientificado do lançamento por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 13/01/2023 (fls. 31). Apresentou impugnação em 13/02/2023, na qual alega em síntese o seguinte:

Erro na base de cálculo

Afirma que houve erro na identificação da base de cálculo, devendo ser excluídos da base de cálculo os valores relativos a lançamento indevido de recuperação de tributo na contabilidade da empresa, valores derivados de nota fiscal denegada e serviços de industrialização indevidamente tributados.

Alegou que o primeiro erro a ser corrigido na apuração se deve a um lançamento contábil equivocado no valor de R\$ 5.086,77, no mês de 01/2019, referente à recuperação de COFINS sobre devolução de Etanol Hidratado Carburante.

Argumenta que a fiscalização incluiu indevidamente no lançamento uma nota fiscal denegada, a saber, a nota fiscal nº 64.370, emitida em 25/07/2019, no valor de R\$ 506,80.

Quando uma nota fiscal é enviada para a avaliação da Sefaz, ela é submetida a determinadas regras de validação, podendo ser aprovada, denegada ou rejeitada. A nota fiscal em apreço foi denegada em razão da identificação de irregularidades do destinatário pela Sefaz, de modo que é vedado o seu faturamento, não sendo passível de correção, cancelamento ou inutilização. O status de denegada é definitivo e o número da nota fiscal eletrônica não pode ser usado para emitir outra nota fiscal ou retransmitir a mesma.

No caso em apreço, tendo havido denegação em razão da situação do destinatário, o valor de R\$ 506,80 não pode ser considerado como receita decorrente da comercialização da produção rural da impugnante, motivo pelo qual deve ser determinada a revisão do lançamento.

SERVIÇO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

A base de cálculo da contribuição previdenciária patronal e da contribuição ao SENAR é a comercialização da produção rural, de modo que não é hipótese de incidência das referidas contribuições as remessas para industrialização, classificadas no CFOP 6124.

EXCLUSÃO DAS DEVOLUÇÕES.

A fiscalização lançou indevidamente as contribuições previdenciária e ao SENAR sobre produtos devolvidos, ou seja, sobre os quais não houve efetivo faturamento, de modo que não podem ser considerados como receita decorrente da comercialização da produção rural.

EXCLUSÃO DO ICMS E DO IPI DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A RECEITA BRUTA DE COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL.

Afirma não se tratar de falta de declaração nas DCTFWEB. A defendente tem ação judicial em curso, que tramita sob o n. 0000433-77.2012.4.01.3505, estando atualmente pendentes de admissibilidade seus recursos especial e extraordinário.

Argumenta que a atual sistemática de apuração da contribuição previdenciária prevista no Artigo 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, que inclui em sua base de cálculo os tributos pagos pela contribuinte, além de onerar inconstitucionalmente o sujeito passivo desta relação, padece de previsão constitucional para garantir legitimidade.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

Alega que, a rigor, não se trata de falta de entrega de declaração, de modo que foi com muita surpresa que o contribuinte recebeu a notícia de que seria formalizada a representação fiscal para fins penais. A jurisprudência do STJ caminha no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não gera, por si só, a responsabilidade do sócio-gerente, entendimento consolidado com a edição da Súmula 430 do STJ.

Requer seja acolhida a impugnação para julgar improcedente o Auto de Infração.

Requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a juntada de novos documentos e a produção de prova pericia

Do acórdão recorrido

O acórdão da 6ª turma da DRJ 05 acolheu parcialmente as considerações trazidas pela ora recorrente, resumidamente na seguinte ementa:

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO. RECEITA BRUTA
COMERCIALIZAÇÃO. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.
EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

As receitas decorrentes da prestação de serviços de industrialização para terceiros não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela agroindústria, devendo as NF a elas correspondentes serem excluídas da base de cálculo das contribuições lançadas.

RECEITA BRUTA. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. DEDUÇÃO DA BASE DE
CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Dada a falta de previsão legal, os valores relativos às devoluções de vendas não podem ser deduzidos da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, para fins de apuração da contribuição previdenciária patronal devida por agroindústria.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE.
ARGÜIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do § 6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Por esta razão, as alegações de inconstitucionalidade não são apreciadas nesta decisão.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. MOMENTO. IMPUGNAÇÃO.
PRECLUSÃO.

Não apresentada a prova documental com a impugnação, preclui o direito de o Sujeito Passivo fazê-lo em momento processual posterior, regra que se excepciona somente nas situações previstas no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Em resumo, foram indeferidos o pedido de diligência, a apresentação de provas em fases subsequentes (ressalvadas as situações previstas), e as exclusões de devolução e contabilização equivocada de COFINS, assim como o questionamento de inconstitucionalidade do ART 22 A da Lei 8212/91.

Conforme apontado nos itens 4 e 5 do voto condutor, os valores remanescentes foram:

DESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	VALOR ORIGINAL LANÇADO	VALOR MATIDO NESTA DECISÃO
Contribuição Risco ambiental/aposentadoria especial sobre comercialização da produção de agroindústria - lançamento de ofício. (Código de Receita 2158)	R\$ 62.653,42	R\$ 62.597,02
Contribuição Previdenciária sobre comercialização da produção de agroindústria - lançamento de Ofício. (Código de Receita 4863)	R\$ 1.566.330,47	R\$1.564.920,93
Contribuição para o SENAR – lançamento de ofício. (Código de Receita 2187).	R\$ 156.633,26	R\$ 156.492,30

A ciência do acórdão ocorreu em 24/11/2023, por meio de DTE

Do Recurso Voluntário

Em síntese, o recurso voluntário, apresentado em 20/12/2023 questiona todos os pontos acerca dos quais considera-se passível o caráter devolutivo:

Destaco a seguir os questionamentos

III.1 – Do erro de apuração da base de cálculo. Etanol Hidratado Carburante – Lançamento contábil no valor de R\$ 5.086,77 referente a recuperação de COFINS sobre devolução de álcool

16. Muito embora o acórdão recorrido tenha excluído os valores das notas fiscais de serviço de industrialização e a nota fiscal denegada, devem ser

excluídos da base de cálculo os valores relativos a lançamento indevido de recuperação de tributo na contabilidade da empresa.

O erro que ainda merece ser corrigido na apuração se deve a um lançamento contábil equivocados no valor de R\$ 5.086,77 (cinco mil e oitenta e seis reais e setenta e sete centavos) no mês de 01/2019, referente à recuperação de COFINS sobre devolução de Etanol Hidratado Carburante, como se infere do relatório analítico em anexo (fls. 237). Destaca que se trata de recuperação de tributo recolhido indevidamente sobre produto devolvido, lançado de forma equivocada na contabilidade da empresa

Da exclusão das DEVOLUÇÕES (vendas desfeitas) da base das contribuições

Sobre este ponto, o acórdão recorrido discorre que não há como se acolher tal o pedido no âmbito do julgamento administrativo de 1ª instância, tendo em vista que a referida matéria já foi objeto de Solução de Consulta, de nº 199, de 11 de junho de 2019, manifestando-se pela impossibilidade de se deduzir a devolução de vendas da receita bruta proveniente da comercialização de produção rural, para fins de apuração da contribuição previdenciária patronal devida por produtor rural pessoa jurídica e por agroindústria.

Defende que as devoluções de vendas devem ser excluídas, sob pena de haver uma bitributação, ou seja, uma cobrança de um mesmo tributo duas vezes sobre um mesmo fato gerador pela União, haja vista que o produto objeto de devolução e cancelamento, será vendido novamente a outro comprador. Aponta precedente da DRJ BHE, sem detalhes específicos do acórdão.

Com a finalidade de comprovar o ocorrido, a empresa demonstrou os termos de desfazimento de compra e venda que frustraram a referida receita (fls. 238/242), de modo que os valores das devoluções não podem ser considerados como receita decorrente da comercialização da produção rural.

Da exclusão do ICMS e do IPI da base das contribuições em cobro (patronal, RAT e Senar)

A recorrente repisa a tese de Inconstitucionalidade do Art. 22 A da Lei 8212/91, em resumo, alegando que a atual sistemática de apuração da contribuição previdenciária prevista no Artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, que inclui em sua base de cálculo os tributos pagos pela contribuinte, além de onerar inconstitucionalmente o sujeito passivo desta relação, padece de previsão constitucional para garantir legitimidade.

Isso porque, ao invés de auferir qualquer vantagem patrimonial (riqueza passível de tributação), o contribuinte é odiosamente compelido a praticar verdadeiro pagamento de tributo sobre tributo.

Diante do exposto, incluir-se na base de cálculo elemento que não reflète a capacidade econômica do sujeito, in casu, valor de tributo, é distorcer a dimensão de sua efetiva aptidão para contribuir, ensejando o aumento indevido de carga tributária.

Traz novamente uma série de argumentos e jurisprudências, sobremaneira em relação a base de cálculo da COFINS, CPRB e questiona decisão de tribunais que colidem com regras aplicadas nos Estados para casos de Substituição Tributária, que é recolhido pelo fornecedor, pode ser excluído do cálculo do PIS e COFINS da empresa revendedora, mesmo que estivesse dispensada de fazer o recolhimento do tributo já antecipado pelo fornecedor na revenda.

Busca interpretação, por similaridade, ao caso em discussão, fazendo juntada de farta jurisprudência.

Repisa o questionamento acerca da ausência de ilícito penal tributário alegando que a declaração foi devidamente prestada e as diferenças apuradas pelo Fisco na autuação se devem a divergência de interpretação sobre a inclusão ou não do ICMS e do IPI na base de cálculo das contribuições.

Sem contrarrazoes da Fazenda Nacional

É o Relatório

VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator:

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

Sem preliminares

Do mérito:

Revisão do lançamento para excluir da base de cálculo valor de recuperação de tributo equivocadamente contabilizada na Conta 3992 – Estabelecimento Vale Verde Itapaci e da Revisão do lançamento vendas canceladas (Devolução)

O voto condutor do acórdão recorrido traz a seguinte ponderação:

A impugnante requer sejam excluídos da base de cálculo os valores relativos à NF de devolução de mercadorias, bem como valores relativos à recuperação da COFINS incidente sobre o volume de etanol devolvido, apresentando os Termos de desfazimento do faturamento antecipado. Contudo, não há como se acatar o pedido no âmbito do julgamento administrativo de 1ª instância.

Isto porque, a referida matéria já foi objeto de Solução de Consulta, de nº 199, de 11 de junho de 2019, pela COSIT - Coordenação-Geral de Tributação - (Publicado(a) no DOU de 17/06/2019, seção 1, página 18) assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS PRODUTORES RURAIS. DEVOUÇÃO DE VENDAS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, os valores relativos às devoluções de venda não podem ser deduzidos da receita bruta proveniente da comercialização de produção rural, para fins de apuração da contribuição previdenciária patronal devida por produtor rural pessoa jurídica e por agroindústria.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, artigo 150, parágrafo 6º; Lei nº. 8.212, de 1991, art. 22-A; Lei nº. Lei nº. 8.870, de 15 de abril 1994, artigo 25; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, artigos 171, 173 e 175.

Em apertada síntese, a Solução de Consulta afirma que não há dispositivo de lei que autorize a redução da base de cálculo, conforme determinado pela Constituição Federal, no § 6º do artigo 150

Nestes dois casos, entendo *que assiste razão à recorrente*:

Na hipótese de devolução ou cancelamento de venda, a empresa acaba estornando sua operação, que simplesmente não se efetiva.

Assim, a **análise da situação fática importa, necessariamente, em inoccorrência de venda e, conseqüentemente, em ausência de receita auferida, situação que descaracteriza a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.** Neste sentido, entendo que a análise da Solução de Consulta invocada trata de situações as quais ocorreriam deduções (e só seriam devidas as previstas em lei). Ora, o lançamento contábil equivocado e o negócio desfeito (cancelamento parcial de notas, conforme observado no caso em análise), uma vez demonstrados e comprovada a inexistência da transação econômica no mundo real.

Neste contexto, empresto conceito do professor José Marion, acerca da Receita Bruta:

“ compõem a Receita Bruta a venda de produtos e subprodutos (na indústria), de mercadorias (no comércio) e prestações de serviços (empresa prestadora de serviços), incluindo todos os impostos cobrados do comprador e não excluindo as devoluções de mercadorias (ou produtos) e os abatimentos concedidos (grifamos). O objetivo de incluir devoluções e abatimentos na receita bruta é o de indicar o grau de eficiência dos departamentos de produção e venda, ou seja, prestar informações relevantes para análise do usuário externo [v.g., o analista de balanço].”

Ou seja, o valor desta informação, acerca de devoluções ou retificações é de fato contábil-gerencial, a fim de demonstrar a qualidade dos controles internos e de gestão de processos da organização. Diferente do debate acerca da avaliação acerca do impacto de tributos na Receita Bruta, a devolução e o erro formal de lançamento não são geradoras de receita de fato.

Desta forma, entendo necessário que os valores relativos a devolução e ao cancelamento de vendas cujas notas fiscais tenham sido emitidas no ano de 2019 (objeto da autuação, observado que o lançamento ocorre por regime de competência) conforme documentos fls. 241 e 242 sejam excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária, assim como a nota indevidamente contabilizada, no valor de R\$ 5.086,77(cinco mil e oitenta e seis reais e setenta e sete centavos) seja também excluída da base de cálculo no mês de 01/2019.

Da exclusão do ICMS e do IPI da base das contribuições previdenciárias e ao SENAR

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

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

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

Inicialmente, cumpre destacar que o art. 195, inciso I, da Constituição Federal, em sua redação originária, atribuía à União Federal competência para instituir contribuições à Seguridade Social incidentes sobre a folha de

salários, o faturamento e o lucro do empregador, da empresa ou da entidade a ela equiparada¹.

Ao eleger o “faturamento” como uma das materialidades sobre as quais poderiam incidir contribuições à Seguridade Social, o constituinte originário assimilou o conceito em sua noção jurídica preexistente, qual seja, o conjunto de valores recebidos em contraprestação por operações de venda ou prestação de serviços.

Posteriormente, o Congresso Nacional editou, em 15 de dezembro de 1998, a Emenda Constitucional nº 20, passando, a partir de então, a erigir a receita bruta como hipótese para a instituição de contribuições à Seguridade Social. Essa a redação atualmente em vigor do art. 195, I, da CF/88:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

b) a receita ou o faturamento;

(...) (grifo nosso)”

Com a nova redação conferida ao art. 195, I, “b”, da CF/88, foi instituída, por meio do art. 1º da Lei Ordinária nº. 10.256/01, a contribuição decorrente de receita bruta da comercialização da atividade rural (Funrural, RAT e SENAR), prevista no Artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, considerando o permissivo oriundo da referida emenda constitucional.

Tal argumento, questionando a constitucionalidade de norma legal imposta tem sua análise afastada neste colegiado, por imposição da Sumula CARF 02.

Portanto, não há previsão legal para a exclusão do valor de tributos, que eventualmente componham a receita bruta da comercialização da produção, da base de cálculo.

¹ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; (...)”

De mais a mais, no Tema 281 da Repercussão Geral do STF, na análise do RE 611.601, cuja descrição retrata “[recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 150, II; 154, I; e 195, I e §§ 4º ao 13, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 1º da Lei nº 10.256/2001, que introduziu o art. 22A na Lei nº 8.212/91, o qual prevê contribuição para a seguridade social a cargo das agroindústrias com incidência sobre a receita bruta em caráter de substituição à contribuição sobre a remuneração paga, devida ou creditada pela empresa”, inclusive prevendo também a contribuição ao SENAR na forma do §5.º do art. 22A da Lei 8.212, foi firmada a Tese segundo a qual: “É constitucional o art. 22A da Lei nº 8.212/1991, com a redação da Lei nº 10.256/2001, no que instituiu contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição ao regime anterior da contribuição incidente sobre a folha de salários”.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo, e também sepultada a tese exposta nos itens 33 a 45 do recurso voluntário, onde busca, por similaridade, comparar a condição fática deste caso à análise da Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, tratado pela Suprema Corte na análise do tema 69, para fins de repercussão geral. Em que pese toda a vitalidade argumentativa, as decisões impostas aos casos foram distintas.

Destaca, escorreitamente, que o caso em tela não guarda similaridade com julgado acerca da CPRB, e repisa que, por força do princípio da capacidade contributiva, o legislador só pode fazer incidir a tributação onde haja efetiva sinalização de riqueza pelo contribuinte.

No que tange a tal manifestação, concordamos que não se pode tecnicamente pretender equiparar os institutos da CPRB da Lei nº 12.456 com o regime do art. 22A por serem distintos em sua normatividade e aplicação, mas que não é o objeto fulcral da análise em questão.

Todavia, em que pese o esforço e significativa argumentação apresentada, tanto na fase de impugnação quanto na apresentação do recurso, não aponta decisão ou jurisprudência vinculante para o caso em debate.

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 específico deste processo, que, reitero, é distinto da extensa jurisprudência acostada e, sendo pertinente à exclusão de parte da base de cálculo de tributo, 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.

Cabe salientar apenas para fins de esclarecimento, neste sentido, manifestação do CARF em Outubro de 2023 em tema análogo, conforme acórdão a seguir transcrito, no voto do relator, conselheiro Leonam Rocha de Medeiros:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA PATRONAL. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. AGROINDÚSTRIA. REGIME DO ART. 22A DA LEI Nº 8.212 COM REDAÇÃO DA LEI Nº 10.256, DE 2001.

As contribuições previdenciárias patronal (art. 22A, I e II) e as de Terceiros ao SENAR (art. 22A, § 5º) devidas pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção. A receita bruta corresponde ao valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, incluindo aquela decorrente da revenda de mercadorias.

Por ausência de previsão normativa, não se exclui os tributos ICMS, ISS, PIS/COFINS da base de cálculo da receita bruta do regime do art. 22A da Lei nº 8.212, com redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, que corresponde ao valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, incluindo aquela decorrente da revenda de mercadorias. Inaplicável o Tema 69 (RE 574.706) da Repercussão Geral do STF por distinção da tese, a qual, aliás, se aplica no caso da exclusão do ICMS para a base de cálculo das contribuições do PIS/COFINS e apenas a partir de 15/03/2017,(grifei) por força de modulação. Ainda que o regime do art. 22A seja obrigatório tratando de receita bruta da comercialização da produção, diferentemente da CPRB da Lei nº 12.456 com regras próprias e facultativas ao contribuinte por ser regime optativo, instituto com o qual não deve se confundir a normativa do art. 22A (cogente), e mesmo que possa ser sustentado haver uma lógica sistemática em relação ao cômputo da base de cálculo do regime do art. 22A com o regime de apuração do PIS/COFINS (em ambos, de certo modo, receita/faturamento), inexistente disposição legal ou pronunciamento do STF para validar a exclusão do ICMS da base de cálculo composta pelas receitas brutas da comercialização da produção (faturamento) para os fins do regime do art. 22A, não competindo ao contencioso administrativo fiscal adotar posição conflituosa com a legislação infraconstitucional não autorizativa da exclusão. Não se pode tecnicamente pretender equiparar os institutos da CPRB da Lei nº 12.456 com o regime do art. 22A por serem distintos em sua normatividade, inclusive quanto a facultatividade do primeiro e a obrigatoriedade do segundo, ademais, considerando que o recorrente pretende a equiparação, o STF para a CPRB, no RE 1.187.264, Tema 1.048 da Repercussão Geral, firmou que “É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB”

Acórdão nº 2202-010.365 –03/10/2023

Em especial, no debate acerca da exclusão do IPI e do ICMS-ST, destaco existirem posições distintas neste conselho², sendo que este relator tem acompanhado em sua análise as manifestações abaixo destacadas, onde, para este quesito, a decisão

² 2402005.595

CONTRIBUIÇÃO. AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES. A contribuição previdenciária devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta, que é o produto da venda de bens nas operações de conta própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, não havendo previsão de exclusão relativa ao IPI.

Acórdão 2201-010.532 , em 06/04/2003

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. ICMS, IPI, PIS e COFINS As contribuições previdenciárias das agroindústrias prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, incide sobre a receita bruta, que é integrada por tributos. Não há norma jurídica a afastar a aplicação do conceito legal.

Acórdão 2201-010.532, em 06/04/2003

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. ICMS, IPI, PIS e COFINS As contribuições previdenciárias das agroindústrias prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, incide sobre a receita bruta, que é integrada por tributos. Não há norma jurídica a afastar a aplicação do conceito legal.

Acórdão 2301.006.512, em 08/10/2019

Considero, pois que tal entendimento encontra aderência aos conceitos adotados em recente julgado do Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário (RE) 611601) sobre esta temática, no voto do eminente Relator, Ministro Dias Toffoli, de onde extraímos os seguintes excertos, onde foi afirmada a constitucionalidade do artigo 22A:

“A análise se dá a partir dos seguintes aspectos. **O primeiro deles refere-se à adequação da base econômica “receita bruta da comercialização” às bases constitucionalmente previstas “receita ou faturamento”.**(grifei) O segundo refere-se à viabilidade de se instituir contribuição substitutiva antes da EC nº 42/03. O terceiro, à investigação da possibilidade de incidência de múltiplas contribuições para a seguridade social sobre mesma base, considerando-se que pessoa jurídica empregadora também é contribuinte da contribuição ao PIS e da COFINS. Ademais, será analisada a alegada violação da isonomia”

(...)

É sabido que a carga tributária sobre a folha de salários e outros rendimentos pagos pelo empregador às pessoas físicas que lhe prestam serviço, com ou sem vínculo empregatício, é elevada, o que estimula a informalidade nas relações de trabalho. Com isso, há muito, o legislador ordinário vem substituindo as contribuições sobre o pagamento de empregados e avulsos por novas contribuições sobre a receita bruta relativamente a diversas atividades.

No período anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, cito a Lei nº 8.870, de 1994, a qual dispôs que a contribuição do empregador pessoa jurídica que se dedicasse à produção rural não mais incidiria sobre a folha de salários (art. 25), mas sim **sobre a receita bruta decorrente da comercialização de sua produção**. Recordo que, no § 2º do citado art. 25, adotou-se a mesma técnica de substituição para as agroindústrias - assim entendida a pessoa jurídica dedicada à produção agroindustrial - determinando-se, quanto à folha de salários de sua parte agrícola, a incidência da contribuição mediante o pagamento de percentual aplicado sobre o valor estimado de sua produção própria, considerado seu preço de mercado.

Na ADI nº 1.103/DF, a Corte declarou a inconstitucionalidade do citado § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94, o qual, de modo simétrico ao promovido pelo art. 1º da Lei nº 10.256/01, também pretendeu substituir a incidência da contribuição sobre a 'folha de salários' das agroindústrias por mais uma contribuição incidente sobre a receita bruta, definida naquele contexto legal como sendo valor estimado da produção.

Na ocasião do julgamento da ADI nº 1.103, o Tribunal concluiu, por maioria, que a norma original do inciso I do art. 195 da Constituição, que cuidava de "faturamento", não poderia ser confundida com "valor estimado da produção agrícola própria" a que se referia o art. 25 da Lei nº 8.870/94. Tinha-se, na visão da maioria, contribuição nova ou instituição de nova fonte de custeio, devendo ocorrer com observância da técnica residual da União (art. 195, § 4º, c/c o art. 154, inciso I, da CF)

(....)

Registro, em primeiro lugar, que a Lei nº 10.256/01, quanto à contribuição devida pelas agroindústrias, atendeu os requisitos da Lei Complementar nº 95/98. Em relação à Lei nº 8.212/91, a lei impugnada acrescentou o art. 22-A para incluir, definitivamente, a agroindústria no setor rural, e não apenas seu setor agrícola, como previa o § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94, declarado inconstitucional pela Corte.

Note-se, ademais, que na **ADI nº 1.103/DF**, conquanto a Corte tenha declarado a inconstitucionalidade da contribuição das agroindústrias incidente sobre o “valor estimado da produção” (art. 25, § 2º, Lei 8.870/94), dada a inadequação com o conceito de “faturamento” previsto na redação original do art. 195, inciso I, alínea b, da Constituição, ela não rompeu com o entendimento consagrado de que “receita bruta” equivale a “faturamento”. Além do mais, tal questionamento não se coloca em relação à base de cálculo prevista originalmente na Lei nº 10.256/01, editada após a EC nº 20/98

Assim, se no passado existia um debate sobre a constitucionalidade da aplicabilidade desta legislação ao segmento agroindustrial, ela fora afastada.

Mas entendo que resta-nos um debate relevante. **Se, nos procedimentos contábeis, a exclusão de parte dos tributos da composição da Receita Bruta é prática histórica, de onde o julgador trouxe para a esfera do direito tributário conceito distinto?**

No julgamento do RE 1187264 / SP, o redator designado para o Acórdão, **Exmo. Ministro Alexandre de Moraes, resgata em seu voto os conceitos tributários pare definição da Receita Bruta, a seguir transcritos:**

O Decreto-Lei 1.598/1977, por sua vez, que regulamenta o Imposto sobre a Renda, após alteração promovida pela Lei 12.973/2014, trouxe definição expressa do conceito de receita bruta e receita líquida, para fins de incidência tributária.

Nesse sentido, o artigo 12 do Decreto-Lei dispõe que:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

De acordo com a legislação vigente, se a receita líquida compreende a receita bruta, descontados, entre outros, os tributos incidentes, significa que, contrario sensu, a receita bruta compreende os tributos sobre ela incidentes (grifei).

Entendo, pois, dada a clareza da definição trazida no voto, acertado o entendimento dos acórdãos supramencionados, de modo que nada resta a prover no tocante às exclusões demandadas pelo recorrente para este item.

Da Representação Fiscal para fins Penais

Neste sentido, não cabe qualquer reparo ao voto condutor da decisão recorrida, a seguir transcrita

A matéria relativa à Representação Fiscal para Fins Penais escapa à atribuição desta Turma de Julgamento, razão pela qual deixo de tomar conhecimento das alegações do impugnante relativas à improcedência do respectivo processo administrativo.

Destaque-se que a emissão da representação é ato vinculado do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil ao constatar que as irregularidades encontradas caracterizam, em tese, crime ou contravenção penal. O auditor apenas dá notícia dos fatos, não formando qualquer juízo de valor acerca da culpabilidade do autor, atribuição esta do representante do Ministério Público.

Nesse sentido é a súmula nº 28 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

De acordo com o art. 10 da Portaria RFB nº 1.750, de 2018, a representação fiscal para fins penais deverá permanecer no âmbito da unidade responsável pelo controle do processo administrativo fiscal até a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Assim, a suspensão do trâmite da representação para fins penais opera-se por força da mencionada Portaria, sem que seja necessária qualquer decisão dessa Turma de julgamento nesse sentido.

Observe-se, em resumo, que a formalização de RFFP constitui obrigação legal do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, bem como somente será encaminhado tal documento à autoridade competente (do Ministério Público), para a tomada das medidas que entender cabíveis, após o trânsito administrativo do presente processo. E, nos termos definidos pela Sumula 28, não cabe ao CARF se pronunciar em tais controvérsias, uma vez que cabe apenas ao Ministério Público, órgão que detém a titularidade privativa da ação penal pública, posicionar-se sobre a procedência ou não da Representação Fiscal Para Fins Penais encaminhada pelo agente tributário.

Do pedido de produção de diligência/perícia afastada pelo acórdão recorrido, que transcrevo a seguir:

A impugnante requer a realização de perícia, a fim de que se verifique se devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições lançadas os valores por ela indicados na sua impugnação. Os artigos 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, determinam que:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

No presente caso, entendeu o julgador de piso que não há nos autos questões de fato cuja compreensão ou interpretação demande conhecimento técnico especializado.

Mesmo assim a recorrente demandou a conversão do feito em diligência para que o revisor responda aos seguintes quesitos:

- (i) se, com base nos fundamentos lançados pela recorrente, devem ser excluídos da base de cálculo os valores relativos a devoluções, o lançamento contábil equivocado de recuperação de tributo recolhido indevidamente e a ICMS/IPI, todos incluídos indevidamente no lançamento; e
- (ii) se há saldo remanescente após as referidas exclusões e, em caso positivo, de quanto seria o saldo remanescente do lançamento

Ante o exposto, saliento, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de perícia, ou mesmo de diligência, que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível. No caso em tela, o argumento que demanda a realização de diligência não está

vinculado a questão de fato, na quantificação do lançamento, mas sim a questão de mérito, já afastada, tanto pelo julgador de piso quanto nesta análise revisional.

Conclusão

Dadas as considerações acima elencadas, voto por conhecer do recurso voluntário interposto, ressalvada matéria na qual a recorrente alega inconstitucionalidade da aplicação de norma legal, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, excluindo da base de cálculo os valores referentes a devolução e cancelamento de vendas de notas fiscais emitidas no ano de 2019, assim como referente a contabilização indevida demonstrada pela recorrente, no valor de R\$ 5.086,77.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria