



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720440/2023-98
ACÓRDÃO	2401-012.687 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	06 de agosto de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	SANTA JULIANA BIOENERGIA LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

ACÓRDÃO RECORRIDO. APRECIAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO DO CONTRIBUINTE. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça (STJ), a autoridade julgadora não fica obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações do recorrente, nem a todos os fundamentos indicados por ele ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

AUTUAÇÃO POR AUTORIDADE COMPETENTE QUE PERMITE O PLENO EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA. RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA. MANUTENÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE INOVAÇÃO.

Não padece de nulidade a autuação lavrada por autoridade competente que contém os elementos necessários e os fundamentos que permitem o exercício pleno do direito de defesa. Não há que se falar em nulidade quando os esclarecimentos prestados pela Fiscalização em virtude de diligência demandada pelos órgãos de julgamento administrativo prestam-se exclusivamente a esclarecer dúvidas por eles suscitadas, que levam à redução da base de cálculo do lançamento sem que tenham ocorrido alterações nos fundamentos jurídicos.

RECURSO DE OFÍCIO.

Estando as exclusões no lançamento devidamente efetuadas pela autoridade julgadora, com base em questões de fato verificadas e expostas pela própria autoridade fiscal autuante, deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE INAPLICÁVEL.

A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de modo que inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso de ofício e negar-lhe provimento. Por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para excluir do lançamento: a) em relação à contribuição social – patronal, a competência 03/2019; b) em relação à GILRAT a competência 05/2019, e c) em relação ao SENAR as competências 03/2019, 05/2020 e 06/2020.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sáteles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcio Henrique Sales Parada, Leonardo Nunez Campos, Andre Barros de Moura e Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Em desfavor do contribuinte acima identificado foram lavrados Autos de Infração relativos à contribuição social sobre a comercialização de produção rural, no valor de R\$ 12.065.073,31; à contribuição relativa à incapacidade laborativa resultante de riscos ambientais - GILRAT, no valor de R\$ 409.539,68 (folha 38), e contribuição relativa a Terceiros (SENAR), no valor de R\$ 563.280,52 (folha 47), sendo todas as exigências acrescidas de juros de mora e multa proporcional de 75%.

No **Relatório Fiscal** que consta das folhas 409 e seguintes, narra a autoridade fiscal autuante que no período fiscalizado de 01/2019 a 12/2020, apurou créditos relativos às contribuições não declaradas ou não recolhidas, na forma do artigo 30, incisos III e IV da Lei nº 8.212, de 1991.

A empresa dedica-se a diversas atividades cadastradas, destacando-se o cultivo de cana de açúcar e a produção de álcool. O fato gerador das contribuições, conforme apontado pela Autoridade Fiscal, foi a comercialização de produção rural – sem subrogação – da agroindústria, aplicando-se as alíquotas de 2,5% sobre a receita bruta para a contribuição social, 0,1% para a GILRAT e 0,25% para a contribuição ao SENAR. Diz ainda que serviram de base para o lançamento as notas fiscais de produtos rurais obtidas por meio da Escrituração Fiscal Digital declaradas pelo contribuinte no SPED (folha 414).

Entre as folhas 52 e 402, existe uma listagem com os “fatos geradores” de 2019 e 2020, com o número da NF, data, CFOP, valor e descrição da mercadoria. Nas folhas 403 a 408 existem planilhas com a apuração das contribuições.

Regularmente cientificada da exigência fiscal, a contribuinte apresentou **impugnação** ao lançamento, nas folhas 424 e seguintes, onde alega, em resumo, que a lei prevê tratamento diferenciado às agroindústrias e que a fiscalização transformou as contribuições substitutivas devidas pela agroindústria em novas contribuições incidentes sobre a receita bruta. Apresenta os seguintes tópicos:

- a) Nulidade do Auto de Infração por falta de motivação, com cerceamento de defesa;
- b) Imunidade das receitas oriundas das operações de exportação (artigo 149, da CF/88);
- c) Não incidência de contribuições sobre as operações decorrentes de doação de álcool e máscaras respiratórias – crise da Covid/19;
- d) Não incidência das contribuições sobre a chamada “quebra de açúcar” no processo de exportação, sendo as Notas Fiscais mera exigência documental;
- e) Não incidência das contribuições sobre as devoluções e vendas canceladas
- f) Necessidade de conversão do julgamento em diligência para identificação de excessos na cobrança;

g) Ilegitimidade da incidência de juros sobre a multa.

Analizando a impugnação do contribuinte, a DRJ06 (folha 577) proferiu um Despacho de **Diligência** onde disse que *“da análise prévia da documentação apresentada, há indícios que algumas Notas Fiscais foram indevidamente incluídas na base de cálculo da empresa”* e determinando que *“para evitar qualquer tipo de cerceamento do direito de defesa, faz-se necessário que a DRF de origem verifique as alegações (de fato) trazidas na impugnação e os documentos apresentados e manifeste-se conclusivamente”*.

A autoridade fiscal autuante elaborou o **primeiro Relatório de diligência** (folha 580) dizendo que intimara a empresa a apresentar documentação que comprovasse a inclusão indevida de receitas na base de cálculo das contribuições. Em resposta, foram-lhe encaminhadas planilhas. Analisando as planilhas, decidiu excluir da base de cálculo da autuação fiscal diversos valores relativos a *receitas da exportação; doações efetuadas e quebra técnica de açúcar*. Em relação a *devolução de mercadorias*, entendeu que não assistia razão à impugnante, pois tais NF não tinham sido incluídas no lançamento.

Assim, procedeu à retificação das bases de cálculo das contribuições devidas conforme tabelas das folhas 582/3.

O contribuinte manifestou-se nas folhas 593 e seguintes, alegando nulidades na autuação e a existência de excessos nas bases de cálculo.

A DRJ06 determinou **nova diligência** apontando períodos específicos (12/2019 e 04, 05 e 06/2020) onde verificou indícios da necessidade de revisão do lançamento fiscal.

Em um **segundo Relatório de diligência** a autoridade fiscal dizendo que em relação a 12/2019, a impugnante questiona que a base tributável deveria ser “maior” que o apurado pela fiscalização. Assim, não deveria ser feita alteração. Apenas em relação ao SENAR, estavam comprovados recolhimentos para o período e o lançamento deveria ser revisto. Em relação ao período 04/2020, houve uma redução temporária na alíquota do SENAR e nesse ponto o lançamento deveria ser revisto. Elaborou nova tabela (folha 623).

A DRJ06 verificou que o contribuinte não havia sido cientificado desse novo Relatório e determinou o retorno dos autos a DRF de origem para que tal providência fosse tomada (folha 627). A Unidade competente anexou avisos de recebimento nas folhas 628/9 e devolveu os autos para continuidade do julgamento.

A contribuinte novamente manifestou-se nas folhas 633 e seguintes, onde questiona a profundidade da diligência e a inclusão das notas fiscais que se referem a operações já questionadas na impugnação.

Houve então uma **terceira** determinação da DRJ06 (folha 654) para que a fiscalização anexasse planilhas com os valores analisados e eventualmente expurgados do lançamento, citadas no Relatório Fiscal de folhas 580 a 584.

A listagem consta das folhas 656 e seguintes. Na folha 1337, a DRJ06 mais uma vez verificou que o contribuinte não havia sido cientificado dessa listagem e determinou a providência, tendo sido anexados avisos de recebimento nas folhas 1339.

Em **Acórdão** que consta das folhas 1342 e seguintes, o DRJ06 decidiu por **dar provimento parcial** à impugnação do contribuinte, pelas seguintes razões, em suma:

- a) O Auto de Infração possui os elementos essenciais de validade, estando revestido das formalidades legais, portando sem vícios que ensejem a nulidade;
- b) A Autoridade Tributária retificou as planilhas de cálculo conforme informações fiscais de diligência, não havendo erro de direito ou modificação de critérios jurídicos adotados;
- c) A Instrução Normativa RFB nº 971/2009, art. 170 estabelecia que nos casos de **exportações**, diretas ou indiretas, não há incidência de Contribuição Previdenciária, sendo devida apenas a contribuição ao Senar;
- d) A **quebra técnica de açúcar** consiste na perda de peso do produto armazenado devido à fatores naturais, portanto, assim como as **doações** não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias;
- e) Procedentes as alegações do contribuinte em relação ao **recolhimento** do SENAR, devendo ser corrigido conforme Relatório de Diligência Fiscal Complementar folha 623;
- f) Manteve a cobrança de juros sobre a multa, conforme Súmula nº 108, do CARF;
- g) Indeferiu pedidos de anexação de documentos e nova diligência.

Foram elaborados quadros demonstrativos com os valores mantidos em exigência, nas folhas 1360/1.

A DRJ06 efetuou **recurso de ofício**.

O contribuinte foi cientificado da decisão de 1ª instância em 09/09/2025, conforme registro na folha 1370, em sua caixa postal eletrônica, apresentando recurso voluntário em 09/10/2025, conforme registro na folha 1373.

Em sede de **recurso voluntário** (folhas 1376 e seguintes), o contribuinte aduz, em suma, que apesar de apontar as Notas Fiscais que teriam embasado a autuação, a fiscalização não apresentou a motivação do lançamento, o que representa um vício material. Além disso, diz que foram incluídas na base de cálculo da autuação notas referentes à doação de álcool e máscaras; lotes para exportação; “quebra do açúcar” e devoluções de mercadorias, indevidamente. Apresenta os seguintes tópicos:

- a) Preliminarmente, a necessidade de nova diligência para correção dos valores mantidos pela DRJ, porque:

- a.1) a Recorrente verificou que no mês de **março/2019** as notas fiscais referentes à devolução de mercadorias não foram consideradas para abater os valores das notas fiscais de venda emitidas anteriormente (folha 1393);
- a.2) Em relação à competência **maio/2019**, o recorrente diz que não houve a consideração de receitas da venda de energia elétrica nem a consideração de devolução de etanol. Além disso, incidiu a parcela relativa a GILRAT sobre “*notas fiscais de formação de lote*”. Na apuração do SENAR, além da desconconsideração de receitas das operações de venda de energia elétrica a Fiscalização descon siderou, por exemplo, a receita das operações realizadas sob o CFOP 7504;
- a.3) Em relação a **novembro e dezembro/2019**, diz que não foram consideradas receitas da venda de energia elétrica, que foram tributadas; não foi promovido o abatimento das notas devolvidas e não foram excluídas notas relativas à venda futura e “quebra do açúcar” (folha 1398);
- a.4) em relação a **maio/2020** diz que as operações de venda de energia elétrica foram descon sideradas pela fiscalização e que foi descon siderado um recolhimento de R\$ 16.795,30;
- a.5) em relação a **junho/2020** diz que a fiscalização erroneamente replicou a base tributária de maio/2020 em relação ao SENAR, descon siderando o recolhimento efetuado;
- a.6) em relação a **junho de 2019, julho, setembro e outubro de 2020**, diz que houve manutenção da contribuição para o SENAR, porque a fiscalização descon siderou as receitas da venda de energia elétrica
- b) nulidade dos autos de infração por falta de motivação, pois o trabalho foi precário e existem vícios na regra de incidência tributária. Diz que houve uma errônea qualificação do crédito tributário;
- c) a Fiscalização excluiu da recomposição da base tributável valores que foram efetivamente tributados pela Recorrente e assim existe erro na formação da base de cálculo, consistindo em erro material;
- d) fala da imunidade das receitas da exportação e que a mesma imunidade também se aplica ao SENAR;
- e) repisa que as exigências questionadas veiculam cobrança de contribuições sobre vendas canceladas e devoluções de vendas;
- f) diz ser ilegítima a incidência de juros sobre a multa.

PEDE a conversão do julgamento em diligência para que sejam corrigidos os valores mantidos pela DRJ; alternativamente, que seja anulado o Acórdão recorrido. Pede a anulação do auto de infração. Subsidiariamente, requer o afastamento da incidência de juros

sobre a multa de ofício. Pede que o processo seja incluído em pauta de julgamento presencial na modalidade síncrona para que lhe seja oportunizada a sustentação oral.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcio Henrique Sales Parada**, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, conforme relatado e, atendidas as demais formalidades legais, dele toma-se conhecimento.

RECURSO DE OFÍCIO

Considerando o valor originalmente lançado e as exclusões efetuadas no julgamento de 1ª instância, a autoridade julgadora recorrida efetuou recurso de ofício nos seguintes termos:

Em face do valor de alçada, previsto no art. 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, c/c o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, este acórdão se submete a recurso de ofício.

No entanto, observa-se que as exclusões foram feitas com base em dois relatórios de diligência a pedido do Julgador recorrido, elaborados pela própria autoridade fiscal autuante que reconheceu como devidas as seguintes correções no lançamento (folhas 582 e 622):

- 1) Em relação ao questionamento de **formação de lote para exportação**, realmente a empresa comprovou que as notas fiscais relacionadas na planilha intitulada “Item 2 1 formacao lote.xlsx” (em anexo) deverão ser expurgadas da base de cálculo apurada....
- 2) Em relação ao questionamento sobre **mercadorias doadas**, realmente a empresa comprovou que as notas fiscais relacionadas na planilha intitulada “Item 2 2 doacao.xlsx” (em anexo) deverão ser expurgadas da base de cálculo apurada.
- 3) Em relação ao questionamento sobre a chamada **quebra técnica do açúcar**, realmente a empresa comprovou que as notas fiscais relacionadas na planilha intitulada “Item 2 3 NFs quebra.xlsx” (em anexo) deverão ser expurgadas da base de cálculo apurada....

(...)

(ii) Em relação a questionamentos sobre possíveis **recolhimentos existentes** sobre o SENAR, realmente, na competência 12/2019, a impugnante comprova que o valor declarado na DCTF corresponde corretamente ao devido.

Assim sendo, haverá a retificação do valor do SENAR para esta competência conforme tabela a seguir.

(iii) Em relação à **redução temporária da alíquota do SENAR em 2020**, realmente há que se fazer a retificação somente para a competência de **04/2020 (pois em 05/2020 e 06/2020 não há diferença cobrada) ...**

Assim, entende-se que as exclusões estão devidamente efetuadas, pelas razões acima expostas pela própria autoridade fiscal autuante, e que deva ser negado provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Preliminares

Desde a impugnação o recorrente insiste em nulidades, no processo.

Apesar de já terem sido determinadas duas diligências, onde o Julgador de 1ª instância verificou indícios de excesso nas bases de cálculo das contribuições e mais o Acórdão recorrido ter se manifestado sobre todos os pontos controversos levantados na impugnação, ainda há o pedido de nulidades, anulações e novas diligências.

Há muito que já se sabe que o julgador não está obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações da parte, nem as rebater uma a uma, quando já encontrou motivos suficientes para formar sua convicção. Basta que exponha esses motivos, de forma a permitir ao contribuinte conhecê-los e assim exercer seu direito ao contraditório.

É o que se percebe da leitura do Acórdão recorrido e do recurso apresentado, ou seja, o Acórdão permitiu ao contribuinte identificar suas razões e questioná-las. O que o recurso não se conforma é com o resultado do Acórdão, que é questão de mérito.

Vejamos, à guisa de exemplos, na jurisprudência do CARF:

Acórdão 192-00.057, sessão de 06 de outubro de 2008

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF EXERCÍCIO: 2001, 2002, 2003
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRECIÇÃO DA DEFESA DO CONTRIBUINTE, Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça (STJ), a autoridade julgadora não fica obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações do recorrente, nem a todos os fundamentos indicados por ele ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006).

Acórdão 2302-002.854, sessão de 19 de novembro de 2013

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. LIVRE CONVENCIMENTO. O julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a

responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

E na Jurisprudência do STJ:

REsp 2034977 / MG, julgado em 14/08/2024

SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO 13. Preliminarmente, constato que não se configurou a ofensa ao art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução.

Assim, a DRJ primeiro analisou as argumentações do contribuinte em relação à inclusão de notas fiscais que se referem a exportações, devoluções, “quebra do açúcar” e doações, uma vez que determinou a realização de diligências para suas exclusões. No Acórdão, encontram-se refletidas essas alegações, que foram todas analisadas, o que resultou na redução significativa das exigências tributárias.

O contribuinte questiona aspectos materiais do Acórdão, que foram sintetizados na planilha que o conclui. Verifica-se que se encontram preservados os princípios necessários ao contraditório e à ampla defesa.

Não se vislumbra, portanto, necessidade de anulação do Acórdão recorrido.

O contribuinte pleiteia também a anulação dos autos de infração por vício material, uma vez que teriam sido incluídas parcelas indevidas na base de cálculo das contribuições exigidas e por ausência de motivação do lançamento.

No Relatório Fiscal de folhas 410 e seguintes, diz a autoridade fiscal que:

Na presente ação fiscal, estão sendo lançadas as contribuições devidas no presente auto de infração, por não terem sido informadas na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos – DCTFWEB.

O presente lançamento encontra-se amparado, em relação a cada infração, nos dispositivos legais citados neste Relatório, bem como, na legislação constante da “DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR” e “DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL – CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS”.

Analiticamente, por infração e competência, encontram-se discriminados nos relatórios “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

DA EMPRESA E DO EMPREGADOR” e “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO – CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS”, as formas de apuração, as bases de cálculo, com os respectivos valores devidos por item (Empresa e GILRAT), alíquotas aplicadas e o percentual da multa de ofício cabível.

(...)

Serviram de base para levantamento dos débitos as notas fiscais de produção de produtos rurais – pessoa jurídica (Anexo Fatos Geradores) obtidas por meio da Escrituração Fiscal Digital ICMS IPI, declarado pelo próprio contribuinte no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, declarada no SPED Contábil.

Nos autos de infração encontra-se a descrição da infração e os enquadramentos legais. Também, parece clara a motivação do lançamento e a forma de apuração. Tanto é que o contribuinte pode apresentar notas fiscais demonstrando a inclusão de parcelas específicas nas bases de cálculo, que já foram analisadas e julgadas em 1ª instância.

Verifica-se, de fato, que existe um erro no procedimento no que diz respeito à ciência do resultado da segunda diligência e das planilhas anexadas nas folhas 656 a 1334. A DRJ determinara o retorno dos autos à Unidade de origem para que o contribuinte fosse cientificado, mas os avisos de recebimento que foram em seguida anexados aos autos contêm datas anteriores a esse despacho da DRJ e incompatíveis com a cronologia do processo, como apontado no recurso.

Porém, em sede de recurso voluntário o contribuinte mostra que tomou ciência de todos os documentos e manifesta-se sobre o resultado dessa diligência, demonstrando que a falha, enfim, não prejudicou seu conhecimento no curso do processo. Não havendo prejuízo à defesa, não é caso de ser anulada a autuação. Cite-se do recurso voluntário:

Item 52 do recurso, folha 1389 - A Recorrente apenas teve conhecimento das referidas planilhas quando de sua intimação acerca do v. acórdão proferido pela DRJ, oportunidade em que verificou que os mesmos equívocos anteriormente mencionados não foram corrigidos pela D. Fiscalização e tampouco pela DRJ, com todas as vênias.

Portanto, não padece de nulidade a autuação fiscal lavrada por autoridade competente e que permite ao contribuinte saber o que lhe está sendo exigido e exercer o seu direito ao contraditório no curso do processo.

O Recorrente pede a realização de nova diligência, mas com base nos artigos 28 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, entende-se que seja desnecessária, pois é possível verificar, com os documentos que já constam dos autos, (i) as alegações que ele traz de supostas inconsistências entre as motivações da DRJ, a tabela que concluiu seu julgamento e os relatórios de diligências efetuadas pela autoridade fiscal e (ii) aquilo que compõe o mérito das parcelas ainda em exigência.

Assim, indefere-se o pedido de nova diligência.

Mérito

Há quatro questionamentos básicos levantados pelo contribuinte no decorrer do processo, que versam sobre: i) inclusão de notas fiscais referentes a “formação de lotes para a exportação”, ii) inclusão de notas fiscais referentes a doações; iii) inclusão de notas fiscais relativas à chamada “quebra técnica do açúcar”, representativas de perdas do produto no processo de exportação e iv) consideração das notas fiscais relativas a devoluções e cancelamentos.

Observa-se que por ocasião da primeira diligência, o relatório fiscal que consta das folhas 580 e seguintes assevera que foram consideradas as planilhas apresentadas pela empresa então impugnante, relacionando todas as notas fiscais nas situações acima referidas. Vejamos:

Em atendimento às solicitações, lavrei Intimação Fiscal (em anexo), solicitando apresentação de documentação que comprove as alegações feitas.

Em resposta à Intimação Fiscal, a empresa impugnante enviou 4 (quatro) planilhas em Excel, relacionando **todas as notas fiscais** que supostamente deveriam ser excluídas da base de cálculo apurada. (destaquei)

Concluiu a autoridade fiscal que as notas fiscais relacionadas a formação de lote para a exportação deveriam ser todas excluídas da base de cálculo apurada. Igualmente para as notas fiscais relativas às mercadorias doadas e para as notas fiscais que continham a chamada “quebra técnica do açúcar”.

O único ponto em que a autoridade fiscal ainda divergiu das pretensões da contribuinte autuada foi em relação ao questionamento sobre devolução de mercadorias, onde disse que:

... devolução de mercadorias ou vendas canceladas, **a empresa não tem razão neste ponto**, pois pode-se verificar facilmente que as notas fiscais relacionadas na planilha intitulada “Item 2 4 devolucao mercadorias.xlsx” (em anexo) não foram utilizadas para apuração da base de cálculo. Assim, neste ponto não há ajuste a ser feito.

Na folha 582/3 constam 3 (três) tabelas com os valores que deveriam permanecer em exigência, após as considerações acima descritas, respectivamente, para a i) parte patronal, ii) GILRAT e iii) SENAR.

Em nenhuma delas, por exemplo, existe contribuição em exigência para o mês de março/2019 (03/2019). Assim, a autoridade fiscal não mais incluiu essa competência em suas exigências. Para o mês de maio/2019 (05/2019), a autoridade fiscal já havia “zerado” as diferenças encontradas no lançamento.

Posteriormente, em segunda diligência, a autoridade fiscal alterou o valor de contribuição para o Senar, nos meses 12/2019 e 04/2020. E reconheceu que nos meses de 05 e 06/2020 também cabiam alterações, porém assentou que (folha 622):

Em relação à redução temporária da alíquota do SENAR em 2020, realmente há que se fazer a retificação somente para a competência de 04/2020 (**pois em 05/2020 e 06/2020 não há diferença cobrada**), conforme tabela a seguir. (destaquei)

Feitas essas observações, em virtude de alegações do recurso que foram aqui relatadas, foram elaboradas as tabelas a seguir para se chegar às contribuições ainda em exigência, depois das duas diligências e do julgamento da DRJ:

CS - patronal				
	AI (folha 41)	Diligência 1 (fl. 582/3)	Diligência 2 (fl. 622)	DRJ (fl. 1360)
mar/19	14.965,61	não existe	não existe	14.965,61
abr/19		0,00	0,00	
mai/19		0,00	0,00	
jun/19		0,00	0,00	
jul/19		0,00	0,00	
ago/19		0,00	0,00	
set/19		0,00	0,00	
out/19		0,00	0,00	
nov/19	917.894,56	97.898,56	97.898,56	97.898,56
dez/19	287.419,26	69.387,51	69.387,51	69.387,51
mar/20		0,00	0,00	
abr/20		0,00	0,00	
mai/20		0,00	0,00	
jun/20		0,00	0,00	
jul/20		0,00	0,00	
ago/20		0,00	0,00	
set/20		0,00	0,00	
out/20		0,00	0,00	
nov/20		0,00	0,00	
dez/20		0,00	0,00	

Em relação ao mês de março de 2019, no relatório de primeira diligência essa competência já não aparece mais. Porém a DRJ a “recuperou” em sua planilha final no Acórdão. Entretanto, isso não é possível, porque o contribuinte fora cientificado do resultado da diligência sem essa exigência (folhas 582 e 593).

Assim, deve ser excluída a exigência da contribuição social – patronal, no mês 03/2019.

GILRAT				
	AI (folha 41)	Diligência 1 (fl. 583)	Diligência 2 (fl. 622)	DRJ (fl. 1360)
mar/19	598,63	não existe	0	0
mai/19	2.396,62	0,00	0,00	2.396,62
jun/19		0,00	0,00	

out/19		0,00	0,00	
nov/19	36.715,79	3.915,95	3.915,95	3.915,95
dez/19	11.496,77	2.775,50	2.775,50	2.775,50
mar/20		0,00	0,00	
abr/20		0,00	0,00	
mai/20		0,00	0,00	
jun/20		0,00	0,00	
jul/20		0,00	0,00	
ago/20		0,00	0,00	
set/20		0,00	0,00	
out/20		0,00	0,00	
nov/20		0,00	0,00	
dez/20		0,00	0,00	

E
m relação
ao
GILRAT,
no mês
de maio
de 2019
(05/2019)
, a
autoridade
e fiscal já

havia retirado das exigências desde o primeiro relatório de diligência, como se pode observar na folha 583. Uma vez retificada a base de cálculo, a autoridade fiscal verificou que o valor que estava declarado na DCTF Web era um pouco maior que o valor então apurado, não havendo mais diferenças a cobrar.

Assim, indevida a inclusão dessa competência na tabela elaborada pela DRJ, devendo ser excluída.

SENAR				
	AI (folha 49)	Diligência 1 (fl. 583)	Diligência 2 (fl. 622)	DRJ (fl. 1361)
mar/19	1.496,56	não existe		1.496,56
mai/19		0,00		3.959,72
jun/19		0,00		41.659,50
nov/19	91.789,46	9.789,86		91.789,46
dez/19	123.893,72	102.090,54	0,00	
mar/20		0,00		
abr/20		11.453,01	0,00	
mai/20		0,00		15.056,84
jun/20		0,00		21.875,56
jul/20		0,00		62.558,35
set/20		0,00		46.481,85
out/20		0,00		30.925,78

Em relação ao SENAR, observa-se que no relatório da primeira diligência, na folha 583, a autoridade fiscal manteve diferenças apenas nas competências 11 e 12/2019 e 04/2020. Posteriormente, no relatório da segunda diligência, na folha 622, as exigências das competências 12/2019 e 04/2020 foram excluídas, restando, assim, apenas a competência 11/2019.

E mesmo a exigência nessa competência 11/2019 havia sido significativamente reduzida no primeiro relatório de diligência (folha 583) para restarem R\$ 9.789,86.

Porém, a DRJ, tratando desse ponto em seu julgamento, dispôs que (folha 1356):

A Instrução Normativa RFB nº 971/2009, art. 170, vigente a época, estabelece que nos casos de exportações, diretas ou indiretas, não há incidência de Contribuição Previdenciária, sendo devida a contribuição ao Senar.

(...)

Sendo demonstrado erro nos lançamentos os valores devem ser expurgados conforme apresentado pelo Auditor Fiscal folhas 582 a 584, **exceto para o SENAR que a contribuição sobre as receitas de exportação é devida.** (destaquei)

Ou seja, a DRJ motivadamente discordou do resultado da diligência no que diz respeito à exclusão de receitas da exportação da base de cálculo da contribuição devida ao SENAR, não obstante tenha concordado em relação à redução temporária da alíquota do SENAR em 2020, reconhecendo que realmente haveria que se fazer a retificação somente para a competência de 04/2020, pois como dissera o auditor fiscal, em “05/2020 e 06/2020 não havia diferença cobrada” (folha 1358).

E disse o julgador recorrido que: “portanto, *procedente as alegações do contribuinte em relação ao SENAR, devendo ser corrigido conforme Relatório de Diligência Fiscal Complementar folha 623.*”

Na elaboração da tabela que manteve parcialmente as exigências para o SENAR, existe a observação inserida pelo julgador de 1ª instância no rodapé (folha 1361), de que “*Para as competências abril, maio e junho de 2020 foi aplicada a alíquota de 0,125% conforme Relatório de Diligência Fiscal Complementar - Medida Provisória nº 932/2020*”, mas no relatório de segunda diligência, conforme acima citado, a autoridade fiscal dissera que não havia diferenças a serem cobradas nas competências 05 e 06/2020.

Assim, preservando-se a racionalidade das diligências e do julgamento de 1ª instância, devem ser excluídas da planilha elaborada pela DRJ as exigências da contribuição para o SENAR nas competências 05 e 06/2020.

Também, entende-se que deva ser excluída, pelo mesmo motivo acima, a competência 03/2019, já que não constou da tabela elaborada pelo Auditor Fiscal (folha 583).

Dessa feita, o que ainda remanesce em cobrança, após as duas diligências e o julgamento da DRJ, com as observações aqui realizadas, é:

- a) Em relação à **contribuição parte patronal**: nov/19 no montante de R\$ 97.898,56 e dez/19 no montante de R\$ 69.387,51;
- b) Em relação a parcela **GILRAT**: nov/19 no montante de R\$ 3.915,95 e dez/19 no montante de R\$ 2.775,50;
- c) Em relação ao **SENAR**:

SENAR	
	DRJ (fl. 1361)
mar/19	

mai/19	3.959,72
jun/19	41.659,50
nov/19	91.789,46
dez/19	
mar/20	
abr/20	
mai/20	
jun/20	
jul/20	62.558,35
set/20	46.481,85
out/20	30.925,78

O recurso (folha 1396) diz que no mês de **maio/2019** não foi considerada a não incidência da GILRAT sobre a formação de lotes, o que já foi corrigido aqui com base nas informações do relatório fiscal de diligência e a exclusão da exigência da GILRAT nessa competência.

A base de cálculo retificada (R\$ 34.095.515,23), que foi considerada pela fiscalização, conforme o relatório fiscal na primeira diligência (folha 583), está inclusive menor que a base de cálculo declarada pelo contribuinte (R\$ 34.246.208,71).

Em relação ao SENAR, no mês de **maio/2019** (recurso, folha 1397), a questão não se refere à não consideração de receitas oriundas de operações de vendas de energia elétrica, como alude o recurso em vários pontos, o que tornaria a base de cálculo e, conseqüentemente, a exigência da contribuição ainda maiores.

Não faz sentido pleitear em sede de recurso uma inclusão de mais receitas na base de cálculo do lançamento, como já registraram a autoridade fiscal e o Julgador de 1ª instância. Vejamos:

Em relação ao alegado sobre a competência 12/2019, curiosamente a impugnante questiona que a base tributável deveria ser um valor MAIOR que o apurado pela Fiscalização. Ou seja, neste caso haveria uma majoração do valor apurado na competência.

(Relatório de diligência, folha 622)

(...)

O contribuinte alega que 12/2019 apurou uma base tributável superior àquela considerada pela fiscalização. Acredita que não foi considerada a receita de venda de energia elétrica oriunda de produção própria e nem as notas fiscais relativas às operações de devolução de etanol.

Sob esse ponto não há qualquer reparo a ser feito no lançamento.

(Acórdão DRJ, folha 1357).

A questão é que o Relatório Fiscal de diligência, considerando todas as notas fiscais que foram apresentadas pela então impugnante, excluiu da base de cálculo não apenas a “quebra do açúcar” e as “doações”, mas também as receitas da exportação.

A DRJ, corrigindo a exclusão das receitas da exportação, recompôs a base de cálculo.

Essa questão da incidência da contribuição para o SENAR sobre receitas decorrentes da exportação é de conhecimento deste Conselho, estando assim orientada a sua jurisprudência:

Acórdão 9202-011.521, Sessão de 15 de outubro de 2024

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE INAPLICÁVEL.

A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de modo que inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

Acórdão 2401-005.991, Sessão de 12 de fevereiro de 2019

CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A jurisprudência iterativa, notória e atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais considera a contribuição ao SENAR como de interesse das categorias profissionais ou econômicas, a afastar a caracterização da imunidade do art. 149, §2º, I, da Constituição.

A DRJ trouxe em sua decisão a Instrução Normativa RFB nº 971/2009, art. 170, vigente a época, que estabelece que nos casos de exportações, diretas ou indiretas, não há incidência de Contribuição Previdenciária, sendo devida a contribuição ao Senar.

A IN RFB nº 971, de 2009, apenas explicitou que, por se tratar de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, a contribuição para o SENAR não está abrangida pela imunidade veiculada no art. 149, § 2º, I, da Constituição.

Assim, concorda-se com a DRJ e com base na jurisprudência supracitada, não há de serem excluídas da base de cálculo da contribuição para o SENAR as receitas decorrentes da exportação.

Em relação a **novembro e dezembro de 2019**, o contribuinte apresenta uma proposta de correção, buscando justificar todas as diferenças encontradas pela fiscalização, a partir de uma base de R\$ 160.270.908,54 em novembro e R\$ 61.830.894,86 em dezembro. Mas essas bases já foram alteradas desde a primeira diligência, como se observa no Relatório de folha 583, para R\$ 127.471.068,54 e R\$ 53.109.624,86, respectivamente:

Mês	Base de Cálculo (DE)	Base de Cálculo (PARA)	Patronal (2,5%) (DE)	Patronal (2,5%) (PARA)	Patronal DCTF Web	Patronal - Diferença
10/2019	86.008.064,51	56.283.134,51	2.150.201,61	1.407.078,36	1.522.144,05	0,00
11/2019	160.270.908,54	127.471.068,54	4.006.772,71	3.186.776,71	3.088.878,15	97.898,56
12/2019	61.830.894,86	53.109.624,86	1.545.772,37	1.327.740,62	1.258.353,11	69.387,51

E nesse mesmo relatório de diligência, o auditor fiscal afirma que foram excluídas as Notas Fiscais relativas à quebra do açúcar, lotes para exportação e doações. E ainda que não haviam sido incluídas na base de cálculo as notas fiscais relativas à devolução de mercadorias.

O valor da base de cálculo originalmente lançada foi substancialmente reduzido pelas motivações apresentadas pelo então impugnante. Mesmo assim, permaneceram algumas divergências, mas não porque não tenham sido excluídas as receitas de exportação, as doações e a quebra do açúcar.

Em relação a **junho de 2019, julho, setembro e outubro de 2020**, mantém-se apenas a exigência em relação à contribuição para o SENAR, haja vista, como já acima detalhado, considerar-se a contribuição ao SENAR como de interesse das categorias profissionais ou econômicas, e afastar a caracterização da imunidade do art. 149, §2º, I, da Constituição. Assim, não há de se excluir da base de cálculo as receitas decorrentes da exportação.

Não se verifica que a fiscalização e a DRJ tenham desconsiderado os valores declarados/pagos pela empresa. Esses valores estão considerados na apuração, como se pode observar no quadro elaborado pela DRJ na folha 1361 (coluna Senar DCTF Web). Ainda assim, registraram-se diferenças a exigir, em função da divergência em relação à não incidência sobre as receitas decorrentes da exportação, que o contribuinte defende no recurso (item 135, folha 1413).

O último tópico do recurso trata da **“ilegitimidade da incidência de juros sobre a multa”**.

Porém, assente na jurisprudência deste Conselho, consubstanciada na Súmula nº 108, de observância obrigatória neste julgamento que:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Em face do todo acima exposto, Voto por negar provimento ao recurso de ofício. Em relação ao recurso voluntário, Voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, por dar provimento parcial para excluir do lançamento (folhas 1360/1): a) em relação à contribuição social – patronal, a competência 03/2019; b) em relação à GILRAT a competência 05/2019, e c) em relação ao SENAR as competências 03/2019, 05/2020 e 06/2020.

ACÓRDÃO 2401-012.687 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13136.720440/2023-98

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

DOCUMENTO VALIDADO