



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.721126/2013-17
ACÓRDÃO	2302-003.908 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MANOEL MARCHETTI S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA.

COMERCIAL EXPORTADORA SEDIADA NO PAÍS. INCIDÊNCIA.

Incidem contribuições previdenciárias sobre as receitas decorrentes de comercialização da produção da agroindústria com empresa comercial exportadora sediada no país, mesmo que esta produção seja destinada à exportação.

AFERIÇÃO INDIRETA. NOTA FISCAL DE SERVIÇO.

FORNECIMENTO DE MATERIAL.

Atende ao princípio da razoabilidade a utilização do percentual 50%

(cinquenta por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, quando o fornecimento de material é inerente à prestação de serviços e o contrato de prestação de serviços e a nota fiscal não discriminam o valor do material contido na prestação dos serviços.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COFINS.

AGROINDÚSTRIA. SUBSTITUIÇÃO PELA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. AUSÊNCIA DE BITRIBUTAÇÃO.

O fato de a empresa ser contribuinte da COFINS sobre a mesma base de cálculo não evidencia bitributação ante a cobrança da contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção rural devida pela agroindústria, uma vez que não ocorre o incremento de nova contribuição, mas sim a efetiva substituição de modalidades tributárias, que tem fundamento de validade na Constituição Federal, por meio do art. 195, I

(redação dada pela EC 20, de 1998) e § 13 da Constituição Federal

(redação dada pela EC 42, de 2003).

AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO RURAL. SENAR. CONTRIBUIÇÃO.

É cabível a cobrança da contribuição da agroindústria ao SENAR, devida pelo produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a

industrialização de produção própria ou adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Freitas de Souza Costa, Joao Mauricio Vital (substituto integral), Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam-se de Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigação tributária principal, correspondente ao lançamento das contribuições previdenciárias, contribuições sociais e os acréscimos legais (juros e multa de ofício) incidentes sobre a comercialização da produção rural não declarada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), referente o período de 01/2009 a 12/2011, e, sob os DEBCAD nº 51.012.070-9, 51.012.071-7, 51.012.072-5 e 51.012.073-3, consolidados em 06/05/2013.

Os lançamentos constates do processo, e seus respectivos levantamentos, podem ser detalhados da seguinte forma, conforme trecho do relatório do acórdão de DRJ:

nº 51.012.070-9, que fundamenta o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, cota patronal e a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

As contribuições lançadas nesse AI referem-se ao seguinte levantamento:

RC – RECEITA COM COMERCIAIS EXPORT (competências do débito 05/2009 e 06/2010): corresponde à cota patronal e à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT incidentes sobre a receita oriunda da comercialização da produção rural contida nas notas fiscais, não considerada na base de cálculo de contribuições previdenciárias, e não declarada na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

nº 51.012.071-7, que fundamenta o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, cota patronal, e a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

As contribuições lançadas nesse AI referem-se ao seguinte levantamento:

BA - BASE DE CALCULO ARBITRADA (competências do débito 01/2009 e 12/2011): corresponde à cota patronal e à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT calculadas com base no arbitramento da comercialização de produtos/materiais contidos em notas fiscais de serviço.

nº 51.012.072-5, que fundamenta o lançamento de ofício da contribuição social destinada a outras Entidades e Fundos (terceiros), qual seja, Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), incidente sobre as remunerações de segurados empregados não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

A contribuição lançada nesse AI refere-se ao seguinte levantamento:

RC – RECEITA COM COMERCIAIS EXPORT (competências do débito 05/2009 e 04/2011): corresponde à contribuição social destinada aos “Terceiros” incidente sobre a receita oriunda da comercialização da produção rural contida nas notas

fiscais, não considerada na base de cálculo da contribuição social, e não declarada na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

nº 51.012.073-3, que fundamenta o lançamento de ofício da contribuição social destinada a outras Entidades e Fundos (terceiros), qual seja, Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), incidente sobre as remunerações de segurados empregados não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

A contribuição lançada nesse AI refere-se ao seguinte levantamento:

BA - BASE DE CALCULO ARBITRADA (competências do débito 01/2009 e 12/2011): corresponde à contribuição social destinada aos “Terceiros” calculada com base no arbitramento da comercialização de produtos/materiais contidos em notas fiscais de serviço.

Extraem-se ainda dos autos os seguintes esclarecimentos:

a) A fiscalizada é enquadrada como agroindústria, com substituição da contribuição previdenciária na forma do artigo 22-A da Lei 8.212/91, tendo como objeto social a industrialização e a comercialização de produtos derivados da madeira, portas de compensado, esquadrias, edificações pré-fabricadas, construção civil, atividades agroindustriais e pastoris, compreendendo a criação de bovinos, suínos, aves e peixes, bem como a industrialização e comercialização de seus produtos, produção, industrialização e comercialização de hortifrutigranjeiros, alimentos e artigos em geral, importação e exportação, transporte rodoviário de cargas, representações comerciais, podendo ainda participar em outras empresas, como meio para alcançar o seu objeto social.

b) Receita com a comercialização da produção com comerciais exportadoras. Levantamento RC – RECEITA COM COMERCIAIS EXPORT.

b.1) Verifica-se que a autuada excluiu da base de cálculo da contribuição previdenciária as receitas de prestação de serviços, de fretes, de exportação direta e vendas à comerciais exportadoras. A não incidência da contribuição previdenciária da agroindústria sobre a comercialização da produção aplica-se exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior. A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

b.2) Conforme demonstrativo apresentado pela empresa (DOC 02, fls.107/110), as vendas para empresas constituídas e em funcionamento no País (Comerciais Exportadoras) no período 05/2009, 08/2009 a 12/2009, 01/2010 a 06/2010 e 03/2011 a 04/2011 não foram computados na base de cálculo.

b.3) Em diversas competências, a partir de julho de 2010, a empresa incluiu na base de cálculo da contribuição da agroindústria sobre a comercialização da

produção as vendas realizadas para as comerciais exportadoras e, portanto, estes valores não foram objeto deste auto de infração.

b.4) Os empregados envolvidos nas etapas (reflorestamento, extração da madeira, transporte, serraria) tem a contribuição previdenciária substituída (contribuição sobre a produção – agroindústria) na forma do artigo 22A da Lei 8.212/1991, incluído pela Lei nº10.256, de 2001.

c) Prestação de serviços a terceiros com fornecimento de materiais.

c.1) Os valores apresentados no “Demonstrativo de Cálculo da Contribuição Previdenciária (anos 2009 a 2011)”, relativos à Receita de Prestação de Serviços a Terceiros, são superiores aos expressos na escrituração contábil (extraída do SPED Contábil – ECD) na conta contábil 3.1.01.02.0003 - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - 25J, conforme quadro demonstrativo produzido pela fiscalização anexado ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 56/58).

c.2) Em resposta à intimação fiscal (DOC. 03), em linha gerais, a empresa admite que houve equívoco na escrituração da receita de prestação de serviços, na medida em que a contabilização da receita de serviço contida nas notas fiscais de prestação de serviços ocorreu de forma parcial por falha de entendimento do setor contábil do contribuinte, em alguns casos, e por falha do sistema de informação (software), em outros. Quanto ao material, a empresa relata que, ou era enviado para a obra através de notas fiscais de simples remessa, nos casos em que o contrato era de serviços com aplicação de material, ou efetivamente eram emitidas notas fiscais de venda de material.

c.3) Esclarece a fiscalização que, através da análise dos documentos apresentados, as divergências expostas no subitem “c.1” ocorreram na contabilização da venda dos pré-fabricados de madeira e dos respectivos serviços montagem e construção de canteiros de obras (refeitórios, alojamentos, escritório da obra, etc, utilizados provisoriamente pelos funcionários das construtoras para execução de grandes obras).

d) No caso da venda de pré-fabricado de madeira sem a montagem, o valor faturado de venda é oferecido integralmente à tributação da contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção. Também não há divergência entre o valor contabilizado e o valor oferecido a tributação da contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção.

e) Quanto à venda de pré-fabricados de madeira com a emissão de notas fiscais de venda de materiais e de prestação de serviço, são emitidas notas fiscais distintas, segregando o valor dos materiais/produtos e o valor dos serviços. Neste caso o valor de venda dos materiais/produtos é oferecido integralmente à tributação da contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção. Somente o valor dos serviços é excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção. Também não há divergência

entre o valor contabilizado e o valor oferecido à tributação da contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção.

f) Pontua a fiscalização que na venda de pré-fabricados de madeira com a emissão apenas de notas fiscais de prestação de serviço (serviços e produtos/materiais englobados em uma única nota fiscal de serviço) não há especificação dos itens faturados.

Esclarece que, em determinado período, Notas de Serviço que continham produto/material tinha a base da retenção reduzida para fins de retenção. A base para retenção dos 11% reduzida era lançada na contabilidade como serviços e a diferença era considerada venda de produtos. Em outro período a empresa registrava na contabilidade esta Nota de Serviço integralmente como venda de produtos. Assim, contabilmente, a empresa registrava parte da nota fiscal de serviços com aplicação de material como venda de produtos e parte como receita de serviços, em um período, e integralmente como venda de produto em outro período.

Para fins de apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre comercialização da produção, os valores integrais da notas fiscais de serviços (com fornecimento de produtos) foram excluídos pela empresa da base com o entendimento que tudo se refere a serviços a terceiros, conforme Planilha de Demonstração das Diferenças Contábeis (DOC 03, fls. 113/116).

Assim, as divergências entre o valor contabilizado e o valor de prestação de serviço informado no “Demonstrativo de Cálculo da Contribuição Previdenciária (anos 2009 a 2011)”, originados deste tipo de faturamento, foram objeto da presente autuação.

g) Arbitramento da base de cálculo. Levantamento BA - BASE DE CÁLCULO ARBITRADA.

g.1) Considerando a situação apontada no subitem “f”, nas demais situações em que a empresa emite apenas nota fiscal de prestação de serviço englobando mão de obra e produtos/material, não é oferecida à tributação da contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção os valores dos produtos contidos nas referidas notas fiscais de serviços.

g.2) Regularmente intimada a apresentar a discriminação dos produtos contidos nas notas fiscais de serviços e seus respectivos valores, a autuada alegou que não há faturamento de produtos/mercadoria, pois se trata de uma prestação de serviços de engenharia civil.

g.3) Diante da impossibilidade de se obter os valores dos produtos/materiais de forma direta, com base no artigo 148 da Lei 5.172/1966 e § 3º do artigo 33 da Lei 8.212/1991 a base de cálculo foi aferida indiretamente/arbitrada.

g.4) A fim de arbitrar o valor dos materiais aplicados incluídos nas notas fiscais de serviços foi utilizado o percentual de 50% estabelecido no § 1º do artigo 451 de Instrução Normativa RFB 971 de 17/11/2009.

g.5) Desta forma, arbitrou-se que em 50% da nota fiscal de serviço está incluída a mão de obra utilizada nos serviços de construção civil (empregados do setor de módulos/edificações que produzem o pré-fabricado na própria empresa e os empregados que montam o pré-fabricado de madeira no canteiro de obra). Tais valores não foram considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a produção (serviços prestados a terceiros). Os outros 50% da nota fiscal de serviço foram arbitrados como produtos/materiais aplicados que devem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção.

g.6) As notas fiscais de serviços que serviram para o arbitramento estão relacionadas no “Demonstrativo da Base de Cálculo – Arbitramento” (DOC 06, fls. 225/228).

g.7) Ressalta-se que somente foi arbitrado o valor do produto/material nos contratos em que a empresa faturou exclusivamente através de notas de prestação de serviço os produtos/materiais aplicados na obra sem a discriminação dos referidos produtos/materiais e seus respectivos valores.

h) A omissão, total ou parcial, de fato gerador de contribuição previdenciária em GFIP configura a ocorrência, em tese, de crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária. Suprimir ou reduzir contribuição social mediante a omissão de informações às autoridades fazendárias, constitui a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária. Tais fatos motivaram a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP.

i) Os dispositivos legais que fundamentam o presente lançamento encontram-se elencados no relatório Fundamentos Legais do Débito (FLD), anexo ao presente AI.

j) As contribuições apuradas, as alíquotas aplicadas, assim como os acréscimos legais aplicados, constam explicitados nos seguintes anexos: Relatório de Lançamentos (RL) e Discriminativo do Débito (DD).

O contribuinte apresentou impugnação na qual argumenta que:

- a) Há imunidade das receitas de exportação intermediadas por trading companies, conforme dispõe o art. 149, §2º, I da CF/88;
- b) Haveria bitributação da COFINS na cobrança feita;
- c) Na sua atividade de construção civil inexistiria comercialização, não se tratando de hipótese de incidência de contribuições previdenciárias;
- d) Arbitramento teria sido feito sem participação do contribuinte, ofendendo os princípios do direito ao contraditório, ampla defesa, e da verdade material;

- e) Há necessidade de perícia nos documentos correspondentes às obras de construção civil.

O acórdão de DRJ decidiu, unanimemente, pela improcedência da impugnação. Mantendo integralmente os lançamentos.

Contribuinte manejou recurso voluntário (e-fls.405 a 440) no qual alega que:

- 1) Os argumentos “a” e “b”, acima, apresentados na impugnação, cancelariam os lançamentos referente aos DEBCAD nº 51.012.070-9 e 51.012.072-5;
- 2) Os argumentos “b”, “c” e “d”, acima, apresentados na impugnação, cancelariam os lançamentos referente aos DEBCAD nº 51.012.071-7 e 51.012.073-3;

Requer, para o caso de não cancelamento dos autos de infração, que seja feita perícia, conforme já solicitado na impugnação.

Por fim, pede para que sejam anulados os quatro autos de infração, extinguindo o crédito tributário e, quando não, a realização de perícia.

Em sessão de julgamento neste CARF, resolveram os membros do colegiado da Turma 2301, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para que a autoridade preparadora intimasse o contribuinte a apresentar os documentos fiscais que comprovassem a remessa da produção para exportação. A Resolução nº 2301-001.025 determinou que a Informação Fiscal deveria ser elaborada informando se:

- a) as notas fiscais apresentadas são hábeis a respaldar as receitas objeto de autuação;
- b) as notas fiscais de venda apresentam como destinatário empresa comercial exportadora;
- c) as notas fiscais de venda apresentam o código do ICMS (Imposto sobre a circulação de mercadorias) CFOP (Código de Operações Fiscais) 6.501, com a descrição "Remessa de produção do estabelecimento com fim específico de exportação" cumprindo as regras estabelecidas pelo Convênio ICMS 113/96, segundo o qual não há incidência de ICMS sobre o valor das notas fiscais de vendas de produtos os quais serão posteriormente destinados a exportação pelo adquirente.

O contribuinte deveria ser cientificado das conclusões da Informação Fiscal, sendo-lhe concedido 30 (trinta) dias para se manifestar, se assim entendesse.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e dele tomo conhecimento.

No recurso voluntário o contribuinte estruturou sua defesa em dois blocos contra os quatro autos de infração. Um bloco com os lançamentos DEBCAD nº 51.012.070-9 e 51.012.072-5, e outro bloco com os lançamentos DEBCAD nº 51.012.071-7 e 51.012.073-3.

Iniciaremos o voto analisando os argumentos do segundo bloco, com os DEBCAD nº 51.012.071-7 e 51.012.073-3, para depois nos debruçarmos sobre o bloco restante.

DEBCAD nº 51.012.071-7 e 51.012.073-3

Conforme o relatório supra, estes DEBCAD têm os seguintes resumos:

nº 51.012.071-7, que fundamenta o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, cota patronal, e a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

As contribuições lançadas nesse AI referem-se ao seguinte levantamento:

BA - BASE DE CALCULO ARBITRADA (competências do débito 01/2009 e 12/2011): corresponde à cota patronal e à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT calculadas com base no arbitramento da comercialização de produtos/materiais contidos em notas fiscais de serviço.

E,

nº 51.012.073-3, que fundamenta o lançamento de ofício da contribuição social destinada a outras Entidades e Fundos (terceiros), qual seja, Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), incidente sobre as remunerações de segurados empregados não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

A contribuição lançada nesse AI refere-se ao seguinte levantamento:

BA - BASE DE CALCULO ARBITRADA (competências do débito 01/2009 e 12/2011): corresponde à contribuição social destinada aos "Terceiros" calculada com base no arbitramento da comercialização de produtos/materiais contidos em notas fiscais de serviço.

Ambos os lançamentos foram feitos sobre bases de cálculo arbitradas, conforme informado nos autos de infração (e-fls.06 a 52) e no Relatório Fiscal (e-fls.232 a 250).

O recorrente repisou os argumentos trazidos na impugnação e enfrentados pelo acórdão de DRJ.

O item 1.2.2 (e-fls. 427 a 436) do Recurso Voluntário, tem suas alegações resumidas na seguinte conclusão do contribuinte:

Portanto, pela afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa ou pela não observância do princípio da verdade real, resta cristalina a irregularidade do procedimento de arbitramento da base de cálculo da contribuição previdenciária, com a consequente nulidade dos Autos de Infração ns. 51.012.071-7 e 51.012.073-3 e a extinção do crédito tributário.

Adicionalmente, para o caso de não ter acolhido seus argumentos, o contribuinte requer realização de perícia.

Não assiste razão ao recorrente, tampouco se faz necessária perícia. As alegações de afronta ao contraditório e à ampla defesa, ou mesmo de não observância do princípio da verdade material, já foram bem enfrentadas pelo voto do acórdão recorrido.

Conforme atestado pelo art. 14 do Decreto 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento

O procedimento de fiscalização, que se dá previamente à fase litigiosa, se configura como procedimento inquisitório, de investigação, de apuração de fatos jurídicos e de suas repercussões tributárias. Esta fase pode dispensar a participação do contribuinte, e não há que se falar em defesa, visto que sequer existe acusação para ser defendida. Ainda assim, houve participação do contribuinte em todo processo, por meio de regulares intimações feitas pelo auditor fiscal e atendidas pelo contribuinte. Houve claramente a oportunidade de esclarecer os fatos questionados nas intimações expedidas. Ao fim do procedimento de fiscalização, houve a devida ciência do sujeito passivo que – a partir de então – pode amplamente se defender, contraditar as acusações, e apresentar as provas que julgasse necessárias à defesa de seu direito, no processo administrativo inaugurado.

O contribuinte exerceu plenamente seu direito não apenas na impugnação, mas também agora em fase recursal. Apresentou todas as alegações e documentos que entendeu, tendo todos sido juntados aos autos do processo administrativo e apreciados na instância inicial e, agora, em fase recursal.

A administração tributária federal, por sua vez, apresentou de forma detalhada a descrição dos fatos ocorridos, seus enquadramentos legais, a fundamentação das exigências, bem como valores que compuseram as bases de cálculo e respectivos documentos que respaldavam esses valores. Às e-fls.16 a 29 está o auto de infração referente ao DEBCAD nº51.012.071-7, contendo discriminativo do débito, fundamentos legais do débito, e relatório de lançamentos. Às e-fls. 39 a 52 está o auto de infração referente ao DEBCAD nº51.012.073-3, contendo discriminativo do débito, fundamentos legais do débito, e relatório de lançamentos. Nas e-fls.232 a 250 o auditor fiscal detalha em seu Relatório Fiscal todo o contexto da autuação.

Pelo Relatório Fiscal é possível verificar que o auditor teve o cuidado de evidenciar as diferentes bases de cálculo e alíquotas utilizadas nos quatro autos de infração. Há menção expressa à motivação do arbitramento, seus fundamentos legais e quais os critérios adotados para o arbitramento. Há a consideração de eventuais casos de aplicação do §2º do art. 22A da Lei 8.212/1991, o qual o contribuinte alega em seu recurso não ter sido levado em conta. Há a indicação item a item de como foi efetuado o arbitramento, planilhas de cálculo e, adicionalmente, ainda há referência a vários documentos (DOC 01 a DOC 07) complementares. Destaque-se, dentre os DOC 01 a DOC 07, o DOC 04 (e-fls.117 a 222) apresentando vários documentos de diferentes obras e, o DOC 06 (e-fls.225 a 228) trazendo planilha com demonstrativo completo da base de cálculo do arbitramento.

Na planilha com o demonstrativo da base de cálculo do arbitramento é possível identificar cada competência, nota fiscal, valor, e até mesmo a obra à qual se refere. Nada disso foi objetivamente questionado pelo contribuinte. O contribuinte se limitou a citar 1 contrato de empreitada por preço global, o qual foi apresentado apenas parcialmente, sem demonstrar vinculação às obras e documentos que embasaram os valores componentes da base de cálculo do arbitramento. Fez alegação genérica, sem apontar quais documentos ou valores tomados estariam equivocados, qual seria o erro, e quê valor entenderia ser o correto.

Em respeito especificamente ao percentual utilizado no arbitramento, o auditor fiscal aplicou como parâmetro o percentual de 50% existente em norma tributária que versa sobre contribuições fiscais. O critério encontrado é dotado de razoabilidade e não foi apresentado pelo contribuinte outro critério que melhor o substituísse.

No item 1.2.3 (e.fls.436 a 439) do recurso voluntário, o contribuinte alega bitributação.

Sem entrar na discussão sobre a diferença entre bitributação e *bis in idem*, acertadamente decidiu o acórdão de DRJ no ano de 2014, visto que, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou entendimento em mesmo sentido.

O STF enfrentou a questão no tema 281 de repercussão geral, tendo como leading case o RE 611.601/RS, com decisão transitada em julgado em 03/05/2023.

O plenário do STF, em 17/12/2022, decidiu por maioria de votos em fixar a tese de repercussão geral de que:

É constitucional o art. 22-A da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 10.256/01, 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

Portanto, neste tópico, não assiste razão à recorrente, conforme entendimento fixado pelo STF.

Passemos à análise dos outros 2 Debcad, os quais envolvem a tributação sobre receitas que alegadamente decorreram de exportações. Para este tópico foi realizada diligência, conforme exposto no relatório deste acórdão.

DEBCAD nº 51.012.070-9 e 51.012.072-5

nº 51.012.070-9, que fundamenta o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, cota patronal e a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

As contribuições lançadas nesse AI referem-se ao seguinte levantamento:

RC – RECEITA COM COMERCIAIS EXPORT (competências do débito 05/2009 e 06/2010): corresponde à cota patronal e à contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT incidentes sobre a receita oriunda da comercialização da produção rural contida nas notas fiscais, não considerada na base de cálculo de contribuições previdenciárias, e não declarada na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

E,

nº 51.012.072-5, que fundamenta o lançamento de ofício da contribuição social destinada a outras Entidades e Fundos (terceiros), qual seja, Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), incidente sobre as remunerações de segurados empregados não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

A contribuição lançada nesse AI refere-se ao seguinte levantamento:

RC – RECEITA COM COMERCIAIS EXPORT (competências do débito 05/2009 e 04/2011): corresponde à contribuição social destinada aos “Terceiros” incidente sobre a

receita oriunda da comercialização da produção rural contida nas notas fiscais, não considerada na base de cálculo da contribuição social, e não declarada na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

Elaborada a Informação Fiscal, à e-fls. 469/472, foi apresentada a seguinte resposta para o item “a” da Resolução:

8. Reitera-se que somente as notas fiscais a partir de 10/2010 foram apresentadas, tais notas constam do repositório do SPED – Notas Fiscais Eletrônicas. No período após 10/2010 houve lançamento da CPRB sobre as receitas destinadas para Comercial Exportadora apenas nas competências 03/2011 e 04/2011.

Para o item “b”, após listar as empresas e fazer referência ao Decreto-Lei nº1.248, de 29 de novembro de 1972, apresentou o seguinte resumo para o item:

11. As empresas acima elencadas não constam do rol atualizado até 31/12/2023 das empresas detentoras do Certificado de Registro Especial.

Sobre o item “c” afirma:

12. As notas fiscais eletrônicas apresentadas indicam que o CFOP (Código de Operações Fiscais) utilizado nas operações para fins de exportação foram:

- a. CFOP 5.501 - Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação
- b. CFOP 6.501 – Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação
- c. CFOP 6.502 - Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação

O contribuinte manifestou-se às e-fls. 585/591 sobre a Informação Fiscal. Sobre o item “a” afirmou que, a despeito dos esforços para cumprir a intimação, apenas conseguiu resgatar o período que se encontra no repositório do SPED – Notas Fiscais Eletrônicas, qual seja, a partir de 10/2010. Sobre os documentos físicos do período anterior, afirma terem sido incinerados “*após o período exigido para sua guarda*”. Apresentou documento, não datado nem qualificados os signatários, sob título de Relação de documentos para descarte (incineração) à e-fl. 592.

Em relação ao item “b” afirma que a legislação indicada pela fiscalização na Informação Fiscal estaria superada por legislação mais atual. Afirma que o decreto-lei citado trataria de *trading companies*, enquanto as empresas comercial exportadoras - não possuidoras de Certificado de Registro especial - estariam previstas no Código Civil. Reitera que entre as duas espécies de empresas exportadoras não há distinção para fins de benefícios fiscais, e cita a Solução de Consulta nº. 40, de 4 de maio de 2012, em trecho que entende suportar suas afirmações.

Sobre o item “c” e os 03 códigos distintos de CFOP indicados esclarece:

Isso se deu ao fato de que nas operações internas o CFOP das Notas Fiscais foram emitidas com o código 5.501, enquanto nas operações interestaduais as Notas Fiscais foram emitidas com o código de n. 6.501/6.502. No entanto, salienta-se que, apesar de possuírem códigos distintos, do mesmo modo, cumprem as regras estabelecidas pelo Convênio ICMS 113/96, segundo o qual não há incidência de ICMS sobre o valor das Notas Fiscais de vendas de produtos os quais serão posteriormente destinados à exportação pelo adquirente.

Para melhor encaminhamento da questão, cabe destacar que a matéria afeta ao Debcad nº 51.012.072-5 é a contribuição social destinada a outras Entidades e Fundos (terceiros), qual seja, Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), incidente sobre as remunerações de segurados empregados não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

O STF enfrentou a questão no tema 674 de repercussão geral, tendo como leading case o RE 759.244/SP, com decisão transitada em julgado em 09/09/2020.

O STF, em Sessão Plenária de 12/02/2020, decidiu por unanimidade fixar a tese de repercussão geral de que:

A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.

Contudo, há de se destacar que tal imunidade não acolhe a contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). A imunidade alcança contribuições sociais e as destinadas à intervenção no domínio econômico. A contribuição ao SENAR, por sua vez, se trata de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, não estando abarcado pela referida imunidade.

Neste sentido tem sido o entendimento deste CARF, consolidado em decisões de sua CSRF, dentre as quais cito o acórdão 9202-004.321, acórdão 9202-007.578 e acórdão 9202-009.529.

A contribuição ao SENAR não é espécie do gênero contribuição social e, por esse motivo, não se encontra albergada pela imunidade constitucional prevista no art. 149, § 2º da CF/88.

O art. 149, § 2º, I, da CF/88 afirma que somente estão acobertados pela imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação as contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico.

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

(...)

§ 2 As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

O caput do art. 149 apresenta três espécies de contribuições (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas) e

logo em seguida seu §2º disciplina que não incidirão sobre as receitas de exportação apenas duas espécies de contribuições (contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico). Logo, a Constituição não afastou a incidência das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas sobre as receitas de exportação.

A Lei nº 8.315/91, art. 1º, criadora do SENAR, dispõe o seguinte:

Art. 1º É criado o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

Parágrafo único. Os programas de formação profissional rural do Senar poderão ofertar vagas aos usuários do Sistema Nacional de Atendimento Socioeducativo (Sinase) nas condições a serem dispostas em instrumentos de cooperação celebrados entre os operadores do Senar e os gestores dos Sistemas de Atendimento Socioeducativo locais.

O texto acima deixa claro que a natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, destinando-se a atender a categoria dos trabalhadores rurais. Portanto, tal contribuição não poderá ser incluída na imunidade prevista no art. 149, §2º, I, havendo incidência da contribuição sobre as receitas decorrentes da exportação. Neste caso, também não haverá diferenciação se a exportação se dá de forma direta ou indireta, haverá incidência em ambos os casos da contribuição SENAR.

Quanto à possibilidade da contribuição SENAR ser considerada como contribuição de intervenção no domínio econômico, adoto como razões de decidir o voto proferido pela Conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz no acórdão nº 9202-006.595:

Para a caracterização das contribuições ao SENAR como contribuição de intervenção no domínio econômico seria necessário entender se elas possuem caráter extrafiscal como nítidos instrumentos de planejamento, corrigindo as distorções e abusos de seguimentos descompassados, e não somente carreando recursos para os cofres públicos.

A mencionada intervenção ocorre com a regulação das atividades econômicas as quais se atrelam, geralmente relativas às disposições constitucionais da Ordem Econômica e Financeira, art. 170, I a IX, e seguintes da Constituição Federal, consoante os princípios abaixo colacionados:

I soberania nacional;

II propriedade privada;

III função social da propriedade;

IV livre concorrência;

V defesa do consumidor;

VI defesa do meio ambiente;

VI defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII busca do pleno emprego;

IX tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

De fato, existem atividades econômicas que precisam sofrer a intervenção do Estado, a fim de que sobre elas se promova um fim fiscalizatório, regulando seu fluxo produtivo para a melhoria do setor beneficiado, não sendo essa a finalidade precípua das contribuições ao

SENAR, cujo objetivo é organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais, servindo como fomento da atividade, por meio da educação.

Cabe acrescentar que o fato gerador da contribuição debatida é a comercialização da produção rural e ocorre com a venda ou a consignação da produção rural; a base de cálculo é a receita bruta proveniente da comercialização de tal produção, o que destoa das demais contribuições destinadas ao Sistema S (SESI, SENAI...), as quais incidem sobre as folhas de salários.

Extraí-se, assim, que a contribuição ao SENAR, sendo esta desenvolvida para o atendimento de interesses de um grupo de pessoas (formação profissional e promoção social do trabalhador rural), inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica.

Ao meu ver, as contribuições de intervenção no domínio econômico são mais abrangentes, no aspecto da sua destinação, que as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, pois aquelas fomentam determinado setor com o fim de incentivar e instigar o mercado, de forma pragmática, principalmente em momentos de crise, contribuindo na regulação da ordem econômica e refletindo políticas do governo que afetam toda a sociedade, e estas têm sua aplicação adstrita ao financiamento das respectivas categorias profissionais ou econômicas, em áreas específicas, apenas para o seu fomento.

No que tange à distinção entre as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições sociais, entendo que estas contribuições também possuem maior abrangência, ao se destinarem ao financiamento social (bem-estar e justiça social), de um modo geral, e não voltado ao interesse de determinadas categorias.

Além disso, outra distinção salutar reside no fato de que os recursos o produto das contribuições sociais gerais que ingressam aos cofres públicos decorrentes da sua arrecadação mantêm o caráter público e serão aplicados conforme sua vinculação (as verbas arrecadadas são mantidas em poder do Estado para sua aplicação finalística), enquanto os produtos das contribuições que ingressam aos cofres do SENAR perdem o caráter de recurso público, como já decidiu o STF (AG .REG. NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA 1.953).

Feitas essas colocações, entendo que; embora reflexamente as contribuições ao SENAR beneficiem a sociedade, no âmbito da educação e assistência aos trabalhadores rurais, bem como causem efeitos na economia, tendo em vista que a educação é pilar relevante no desenvolvimento de um país; em sua essência jurídica tal contribuição se presta, precipuamente, a atender uma categoria econômica específica, qual seja a dos trabalhadores rurais.

Por todo o exposto, entendo pela impossibilidade de se reconhecer a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I da CF também à contribuição ao Senar, mantendo a decisão recorrida por seus próprios fundamentos quanto a esta contribuição, objeto do Debcad nº 51.012.072-5.

Assim, resta analisar se o resultado da diligência fiscal foi hábil a afastar, no todo ou em parte, o crédito tributário lançado sob o DEBCAD nº 51.012.070-9.

O DEBCAD nº 51.012.070-9 possui Discriminativo de Débito – DD (e-fl.07) que informa o seguinte:

LEV: RC - RECEITA COM COMERCIAIS EXPORT

Classificação: Não declarado em GFIP

Período de Apuração: 01/2009 a 12/2011 (Pat)

Período do Débito: 05/2009 a 04/2011

FPAS: 7448

Há débitos lançados para os seguintes estabelecimentos, nas respectivas competências:

- 84.148.436/0002-01: 05/2009, 08 a 12/2009, 03 a 06/2010;
- 84.148.436/0005-46: 09/2009, 11/2009 a 04/2010, 03 e 04/2011.

A Informação Fiscal apresenta quadro à e-fl. 470 que atesta ter o contribuinte apresentado notas fiscais do estabelecimento 84.148.436/0005-46, para as competências 03 e 04/2011, referente ao Debcad nº 51.012.070-9. Contudo, equivocou-se o auditor. Os valores apresentados de R\$196.200,00 (03/2011) e R\$719.412,84 (04/2011) são referentes ao Debcad nº 51.012.072-5, conforme se confere à e-fl. 34, referente ao Discriminativo de Débito do Debcad nº 51.012.072-5.

Conforme já abordado neste voto, a matéria do Debcad nº 51.012.072-5 não goza de imunidade. Logo, não foi apresentada documentação que permitisse alterar o débito lançado no Debcad nº 51.012.070-9.

Desta forma, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa