

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

Processo nº 15215.720004/2013-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.808 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2017
Matéria PRODUTOR RURAL. SUB-ROGAÇÃO.
Recorrente ALCANA DESTILARIA DE ALCOOL DE NANUQUE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO À MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR. PRECLUSÃO.

Face à ausência de contestação de parte das infrações apuradas no lançamento, quando de sua impugnação no julgamento de primeiro grau, a matéria quedou preclusa, sendo vedado à parte inovar no pedido ou na causa de pedir nesta instância recursal.

FALTA DE CIÊNCIA PRÉVIA E DE PRESENÇA DE ADVOGADO. JULGAMENTO PELA DRJ. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Consoante regra o art. 25 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/01, os julgamentos de primeira instância do contencioso tributário federal serão realizados no âmbito das DRJ, órgãos de deliberação interna, sem a participação das partes ou previsão de ciência prévia da data da sessão, sem que isso acarrete prejuízo à defesa, à qual é conferida a devida oportunidade de formular suas razões e carrear provas, motivo pelo qual não há falar em nulidade.

PEDIDO DE PERÍCIA. REJEIÇÃO DEVIDAMENTE FUNDAMENTADA PELA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Concluindo fundamentadamente ser desnecessária a realização de perícia, a decisão de primeira instância atuou nos estritos termos dos arts. 18, 28 e 29 do Decreto 70.235/72, não havendo falar em nulidade pela rejeição do pleito.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APURAÇÃO. EXAME DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PRESUNÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Não configura presunção, quando da apuração das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, a apuração dos respectivos valores a partir do exame da escrita contábil apresentada pelo sujeito passivo.

PRODUTOR RURAL. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE.

A empresa adquirente de produtos rurais fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física produtora rural pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, nos termos e nas condições estabelecidas na legislação previdenciária vigente.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF, sendo órgão do Poder Executivo, não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que amparou o lançamento, de acordo com a Súmula CARF nº 2: "o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. SUBROGAÇÃO.

Tratando-se de contribuição para outras entidades ou fundos que tem a mesma base de incidência das contribuições previdenciárias, a subrogação da contribuição ao SENAR na pessoa do adquirente de produtos de pessoas físicas tem amparo no inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991 e demais normas de regência.

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

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. EXIGIBILIDADE.

A contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA é devida pelas empresas urbanas e rurais, consoante já assentado na Súmula 516 do STJ.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE CUMULAÇÃO DE PENALIDADES.

Tendo por pressupostos fatos e fundamentação jurídica distintos, não há falar em cumulação de penalidades na coexistência de infrações relativas a obrigação principal e acessórias.

MULTA CONFISCATÓRIA. SÚMULA CARF Nº 2.

Quando o questionamento da multa se atém a alegações de índole constitucional, aplica-se a Súmula CARF nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, para fins de que sejam excluídos da base de cálculo do lançamento os valores relativos às devoluções de vendas canceladas.

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo, Presidente

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson, Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Examina-se recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) - DRJ/FNS, que julgou parcialmente procedente autos de infração das obrigações referentes às contribuições previdenciárias incidentes sobre a aquisição de produtos rurais de pessoa física e às destinadas ao SENAR.

O relatório da instância *a quo* bem descreve os termos do lançamento, motivo pelo qual peço a devida vênia para reproduzi-lo, na sua essência (fls. 1695/1696):

Da análise do Relatório Fiscal de fls. 49 a 58, depreende-se que o presente processo trata dos seguintes lançamentos:

Auto de Infração, DEBCAD nº 51.036.7127, no valor de R\$ 5.076.209,30, já acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, referente às contribuições devidas à previdência social, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais a serviço da autuada, bem como as contribuições previdenciárias incidente sobre a comercialização de produção rural própria e as incidentes sobre os produtos rurais adquiridos ou recebidos em consignação de produtores rurais pessoas físicas.

Auto de Infração, DEBCAD nº 51.036.7143, no valor de R\$ 1.092.594,63, já acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, referente às contribuições devidas ao FNDE e ao INCRA, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, aos segurados empregados a serviço da autuada e as devidas ao SENAR incidentes sobre a comercialização da produção rural própria e sobre produtos rurais adquiridos ou recebidos em consignação de produtores rurais pessoas físicas.

Auto de Infração, DEBCAD nº 51.036.7135, no valor de R\$ 1.257.215,98, já acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, referente às contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da autuada, descontada da remuneração paga, devida ou creditada.

Auto de Infração, DEBCAD nº 51.036.7151 (CFL 22), no valor de R\$ 13.414,42, por apresentar a fiscalizada folha de pagamento em meio digital com dados que não correspondem ao valor real da folha de pagamento apresentadas em meio papel.

Auto de Infração, DEBCAD nº 51.036.7160 (CFL 30), no valor R\$ 1.617,12, por deixar a autuada de incluir em folha de pagamento os segurados empregados e contribuintes individuais relacionados na planilha 003.

Auto de Infração, DEBCAD nº 51.036.7178 (CFL 34), no valor de R\$ 16.170,98, vez que a empresa deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, efetuado o registro destas de forma globalizada.

Auto de Infração, DEBCAD nº 51.036.7186 (CFL 38), no valor de R\$ 16.170,98, lavrado em virtude da fiscalizada ter deixado de apresentar vários documentos que serviram de base para os lançamentos contábeis, bem como os

comprovantes de matrícula CEI relativos as obras em andamento, solicitados por meio dos Termos de Intimação nºs 6, 7 e 9.

Auto de Infração, DEBCAD nº 51.036.7460 (CFL 78), no valor de 5.195,00, vez que a empresa apresentou, nas competências 01, 06, 08 a 13 de 2009, GFIP com incorreções ou omissões, não relacionadas aos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Conforme Relatório Fiscal, da análise das informações constantes dos arquivos magnéticos da contabilidade e das folhas de pagamento (resumos geral da folha pagamento em meio papel e documentos contábeis em meio papel), atestados médicos relativos às licenças maternidade, documentações relativas ao salário família e GFIPs enviadas à Receita Federal antes do procedimento fiscal, nas competências de 01 a 12 de 2009, inclusive 13º salário (Planilha nº 002), foram verificadas divergências entre valores lançados em folha de pagamento e não declarados em GFIP. Bem como, foi verificado que houve vários pagamentos a pessoas físicas a título de serviços de auditoria, serviços de terceiros, comissões de venda, honorários de diretoria e em alguns casos não há informação a que tipo de pessoa (física ou jurídica) se refere o pagamento. Diante da falta de comprovação pela empresa tais valores (Planilha nº 003) foram considerados como fato gerador da contribuição previdenciária.

Seguindo a autoridade fiscal informa que empresa apresentou várias Notas Fiscais de entrada, em meio papel, relativas a aquisição de cana-de-açúcar de produtores rurais pessoas físicas. Foi efetuado, através dos balancetes apresentados em meio magnético, o comparativo entre essas Notas Fiscais e os lançamentos contábeis (Planilha nº 004), as diferenças apuradas foram consideradas como base de cálculo.

Também foi lançado como base de cálculo a diferença entre valores informados em GFIP e o apurado no decorrer do procedimento fiscal, relativas ao valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, exceto receitas decorrentes de exportação de produtos e produto originariamente adquirido sem isenção para a revenda.

Em alguns meses não houve comprovação, através da contabilidade e das documentações contábeis, que os produtos foram efetivamente vendidos a clientes do exterior (exportado) e/ou que a aquisição para revenda foi adquirida sem isenção. Os valores contabilizados como exportados e as revendas sem comprovação foram considerados como base de cálculo.

Impugnado o lançamento (fls. 1221/1311), a DRJ/FNS manteve a exigência em sua quase totalidade, retificando apenas algumas competências devido a erro material na autuação (fls. 1693/1720).

O recurso voluntário foi interposto em 9/4/2014 (fls. 1729/1839), sendo arguída, de início:

- a nulidade da decisão de origem, por ter sido exarada em sessão secreta e sem a presença de advogado, e também por ter sido indeferido pedido de diligência.

- ter sido o lançamento lastreado em presunção, sem provas e ter ocorrido indevido arbitramento;

- cerceamento de defesa por ser não ter sido comprovado ser a recorrente efetivamente agroindústria;

Na parte que denomina "O Direito", alega:

- que conforme entendimento do STF, é inconstitucional a subrogação tanto para as contribuições previstas no art. 25 da Lei nº 8.212/91 quanto as destinadas ao SENAR, devendo assim ser aplicado o art. 62-A do RICARF;

- que ainda que o STF assim não tivesse se pronunciado, os arts. 25, I e II, e 30, III e IV da Lei nº 8.212/91 foram revogados pela Emenda Constitucional nº 20/98;

- não prosperar a subrogação para a contribuição destinada ao SENAR, pois não há lei que há preveja, e por desrespeitar a determinação do art. 62 do ADCT;

- não ser agroindústria ou produtora rural, portanto não lhe podem ser exigidas as contribuições previstas no art. 22-A e § 5º da Lei nº 8.212/91, e ainda se assim fosse, então não poderiam ser incluídas as receitas da venda de cana industrializada, e deveria ser observada a repercussão geral sobre o tema no RE nº 611.601/RS;

- ser indevida, como aludido na impugnação a inclusão de certos valores na base de cálculo das contribuições, tais como impostos e devoluções, receita de exportação, provisão de vendas, serviços prestados por produtores rurais pessoas físicas, reembolso de despesas, cheques devolvidos, valores renegociados em virtude de recuperação judicial, provisão Consecana e reserva de retenção rural;

- serem indevidas no seu caso as contribuições para o INCRA e salário educação;

- genericamente, diz que não existem fatos constitutivos das contribuições objeto dos lançamentos realizados com base "no art. 22, inciso III da Lei nº 8.212/91 como aquelas descontadas dos contribuintes individuais e segurados empregados";

- ter havido *bis in idem* na aplicação das multas por descumprimento de obrigação acessória, ser confiscatória a multa de 75%, e não proceder a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, porém dele conheço apenas parcialmente.

Isso porque o simples cotejo entre a impugnação (fls. 1221/1311) e o recurso voluntário (1729/1839) revela que determinados aspectos da autuação não foram contestados quando da impugnação, mas na inconformidade ora enfrentada foram levantados, como a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Além disso, afirma o recorrente não ter sido comprovado pela fiscalização ser a empresa agroindústria, demandando a partir daí a nulidade do lançamento ou ao menos insubsistência de parte deste. Ainda, refere que a contribuição ao INCRA e ao salário-educação seriam indevidas, em decorrência dessa pretensa realidade.

Porém, tal argumentação é completamente nova relativamente à vertida quando da impugnação, como mera leitura dessa peça revela, e, a par disso, trata-se de matéria que envolve reexame de matéria fática. Por oportuno, observe-se em adição que a mera existência de repercussão geral no RE nº 611.601/RS acerca das contribuições devidas pela agroindústria em nada vincula ou condiciona as decisões deste Colegiado, face ao disposto no RICARF.

Tampouco foi ventilado, àquela primeira oportunidade, qualquer óbice vinculado a pretensão arbitramento realizado, o qual teria violado o art. 148 do CTN, ou mesmo foi demandada a exclusão das receitas da venda de cana industrializada da base de cálculo das exações.

Mister notar que o contribuinte não pode modificar o pedido ou invocar outra *causa petendi* (causa de pedir) nesta fase do contencioso, sob pena de violação do princípio da congruência e ofensa aos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, bem como aos arts. 141, 223, 329 e 492 do Código de Processo Civil, mormente quando não há razão para só agora aduzir os questionamentos referidos.

Cumpre, destarte, não conhecer dessas razões recursais, as quais restam preclusas, por força de expressa disposição legal.

No tocante à nulidade aventada em virtude de ter sido realizada sessão "secreta" da DRJ/FNS sem intimação dos advogados do contribuinte, não prospera o arrazoado do recorrente.

Alegações do gênero vêm sendo seguidamente repelidas pelo poder judicante, vide, ilustrativamente, a AC nº 5049862-61.201.4.04.7000/PR, j. 16/9/2015 pelo TRF da 4ª Região, e a AMS 11119 SP 0011119-25.2007.4.03.6100, j. 5/9/2013 pelo TRF da 3ª Região.

Isso porque o art. 25, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/01, definiu que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal são

órgãos de deliberação interna, da qual participam somente os julgadores e não representantes das partes, não havendo tampouco previsão legal para que estas sejam intimadas previamente das sessões decisórias.

De resto, lembre-se que ao contribuinte é facultada ampla oportunidade de apresentar sua defesa previamente ao julgamento, produzir as provas cabíveis face à autuação e ainda recorrer de eventual decisão de primeira instância, da qual é devidamente cientificado, com a qual eventualmente não concorde.

Quanto à nulidade face ao não acatamento do pedido de diligência, deve ser rejeitada, pois a decisão de primeira instância está de acordo com os termos do art. 28 do Decreto nº 70.235/12, havendo sido então considerado que o pedido de diligência não está devidamente fundamentado nos termos do art. 16, inciso IV e § 1º (fl. 1720).

Com razão a DRJ/FNS, até mesmo porque os termos em que formulado o pedido de diligência apontam para mero intento de reexame de prova, ao alegar a ocorrência de erro material. Tal erro foi adequadamente analisado pela recorrida às fls. 1717/1718 com os documentos já constantes nos autos, sem necessidade de retorno destes à origem. Quanto às exclusões da base de cálculo postuladas, foram também devidamente examinadas pela decisão guerreada às fls. 1708/1711, não se prestando diligências para suprir o ônus da prova do recorrente.

Cabe lembrar que a decisão sobre os pedidos de diligência e de perícia está no âmbito da discricionariedade do julgador, conforme regram os arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, sendo que no caso dos autos não se vislumbra a necessidade de conhecimentos técnicos especializados para a formação de convicção acerca dos fatos, devidamente documentados no processo.

Ademais, o autuado demonstrou na peça recursal conhecer perfeitamente o teor das infrações que lhe foram imputadas, não havendo falar em qualquer prejuízo a sua defesa que acarrete a nulidade do lançamento, na forma do art. 59 do mencionado Decreto.

Também o pleito pela nulidade calcado no entendimento de que o lançamento foi efetuado sem provas, e amparado em mera presunções não se sustenta, face às evidências reunidas pelo Fisco. Por bem abordar o tópico, reproduz-se as considerações da decisão vergastada a respeito, pedindo-se a devida vênia para que passem a integrar a fundamentação deste voto:

Isto posto, quantos as alegações da defesa de que a autoridade fiscal teria lavrado os autos de infração ora impugnados segundo as suas conveniências, baseando-se na mera presunção, sem qualquer elemento ou indício de omissão de recolhimento, importante registrar que da análise dos autos verifica-se que não merece credibilidade tais alegações, vez que nos itens 2.5, 2.6 e 2.7.2 do Relatório Fiscal é explicitado, com meridiana clareza, o que segue:

2.5 Ressaltamos que a Empresa foi intimada a prestar esclarecimentos, bem como a apresentar todos os documentos relacionados no Termo de Início de Procedimento Fiscal TIFP, de 19/04/2012 e nos Termos de Intimação Fiscal TIF, nºs 001 a 010 de 20/04/12, 16/05/12, 05/06/12, 06/07/2012, 06/07/2012, 12/07/2012, 06/08/2012, 02/10/2012, 24/10/2012 e 17/12/2012, respectivamente, relativos ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 06100300.2012.002202.

2.6 Os lançamentos fiscais encontram-se baseados nos documentos solicitados pela fiscalização, através do "Termo de Início de Procedimento

Fiscal TIPF" e dos "Termos de Intimação Fiscal" acima mencionados, bem como através das seguintes documentações constantes dos Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil:

- declarações prestadas pela empresa através das GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social e das Guias de Recolhimento GPS. Esclarecemos que a contabilidade e a folha de pagamento foram verificadas nas seguintes documentações:

- Contabilidade 2009 arquivo digital SPED, constante do Banco de dados da Receita Federal do Brasil e dos arquivos digitais entregues pela empresa.

- Folhas de pagamento 2009 entregues em meio magnético.

- Contabilidade 2007 e 2008 arquivos digitais entregues pela empresa.

(...)

2.7.2 - Os fatos geradores apurados através da contabilidade e das folhas de pagamento apresentadas pela Empresa foram comparados com os valores declarados nas Guias de Recolhimento do FGTS e declarações à Previdência Social - GFIP antes do início do procedimento fiscal constantes dos Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil, ficando constatado que o contribuinte apurou bases de cálculo com as seguintes incorreções:

a) Folhas Pagamento x GFIP (2009): Nas competências de jan a 13º sal/2009 foram verificadas divergências entre valores lançados em folha de pagamento e não declarados em GFIP Planilha nº 002.

b) Contabilidade x GFIP (2009) VALORES ENQUADRADOS: A empresa não apresentou diversos documentos contábeis para análise e confirmação da base de cálculo da contribuição previdenciária. Os documentos foram solicitados pela fiscalização tendo em vista que o histórico da contabilidade não possibilita a verificação correta do pagamento. Os lançamentos constam de contas relativas a fornecedores e clientes pessoas físicas, serviços de auditoria, serviços de terceiros, comissões de venda, honorários de diretoria, prestação de serviços e pagamento de despesas e em alguns casos não há informação a que tipo de pessoa (física ou jurídica) se refere o pagamento. Tais valores lançados contabilmente e não comprovados pela empresa estão sendo considerados como fato gerador da contribuição previdenciária nos levantamentos "EE", "EC", "EF" e "EP", cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, com base no § 3º do Art 33 da Lei 8212/91 Planilha nº 003.

c) Produto Rural Adquirido Pessoa Física - 2007 a 2009 - Empresa apresentou Notas Fiscais de entrada, em meio papel, relativas a aquisição de cana-de-açúcar de produtores rurais pessoas físicas. Foi efetuado, através dos balancetes apresentados em meio magnético (anexo "Balancetes Mensais"), o comparativo entre essas Notas Fiscais (anexo "Notas Fiscais") e os lançamentos contábeis Planilha nº 004.

d) Comercialização da Produção Rural PJ - 2007 a 2009 - Base de cálculo da agroindústria: valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, exceto receitas decorrentes de exportação de produtos e produto originariamente adquirido sem isenção para a revenda. Em alguns meses não houve comprovação, através da contabilidade e das documentações contábeis que

os produtos foram efetivamente vendidos a clientes do exterior (exportado) e/ou que a aquisição para revenda foi adquirida sem isenção. Os valores contabilizados como exportado e as vendas que não foram comprovados estão sendo considerados como base de cálculo Planilhas nº 003 e 004.

Como se vê, com a devida vênia da defesa, o texto acima reproduzido não possibilita outra interpretação senão a de que os valores utilizados pela fiscalização como bases de cálculo das contribuições ora lançadas constavam dos documentos contábeis elaborados e apresentados pela própria autuada. Claro, portanto, que não houve, por parte do auditor fiscal, presunção alguma quando da verificação da ocorrência dos fatos geradores, tampouco, qualquer arbitrariedade na estipulação das bases de cálculo das contribuições exigidas, motivo pelo qual a presente alegação deve ser considerada meramente protelatória e, por conseguinte, refutada por este julgador.

Ademais, se a impugnante, tal como alega a defesa, na qualidade de adquirente, estava impedida de fazer a retenção da parcela correspondente a contribuição devida pelos produtores rurais pessoas físicas, incidente sobre a receita bruta decorrente da comercialização dos seus produtos rurais, bastava a requerente ter apresentado à autoridade fiscal e/ou em sede de impugnação as sentenças que obrigavam a adquirente a se abster de proceder a retenção da referida contribuição. Pois, nos moldes do inciso VI, art. 30 da lei nº 8.212, de 1991, a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ficam subrogadas nas obrigações da pessoa física e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

O trecho encimado evidencia, além disso, haverem sido devidamente reunidos os elementos de prova e levantadas as contribuições previstas no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91, bem como aquelas descontadas dos contribuintes individuais e segurados empregados, ao contrário do arguido pela recorrente.

No tocante à constitucionalidade da subrogação das contribuições previdenciárias guerreadas, não são necessárias maiores lucubrações argumentativas para concluir-se que a irresignação em comento não merece prosperar.

É cediço que o STF reconheceu, quando do julgamento do RE nº 363.852/MG (j. 3/2/2010), ratificado pelo acórdão exarado em sede de repercussão geral no RE nº 596.177/RS (j. 29/8/2011), a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, o qual respaldava o art. 25 da Lei nº 8.212/91, no que tange à contribuição social exigida do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

Isso, porque considerou inconstitucional a instituição de nova fonte de custeio por meio de lei ordinária, sem observância de lei complementar para tanto.

Porém a autuação contestada tem supedâneo legal diverso, a saber, os artigos 30, inciso IV, e 25 da Lei nº 8.212/91, este último já com a redação dada pela Lei nº 10.256/01, em consonância com a novel redação do art. 195 da Carta Magna, nos termos da Emenda Constitucional nº 20/98, que acresceu o vocábulo "receita" ao texto do artigo.

A precitada inconstitucionalidade reconhecida sob o rito do art. 545-B do CPC, por conseguinte, não atinge o diploma no qual se amparou o lançamento, valendo frisar que tampouco a sistemática de subrogação, por si só, foi considerada inconstitucional sob qualquer prisma, à luz da precitada decisão do STF.

A par disso, é sabido que a repercussão geral reconhecida em 23/8/2013 no RE nº 718.874/RS, no que diz respeito à redação conferida ao art. 25 da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 10.256/01, já foi devidamente submetida ao Plenário do Pretório Excelso, conforme noticiado no Informativo STF nº 859 (27 a 31 de março de 2017)¹:

DIREITO TRIBUTÁRIO - LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

Contribuição social do empregador rural sobre a receita da comercialização da produção

É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção. Com base nesse entendimento, o Plenário, por maioria, deu provimento a recurso extraordinário em que se discutia a constitucionalidade do art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pelo art. 1º da Lei 10.256/2001, que reintroduziu, após a Emenda Constitucional 20/1998, a contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, mantendo a alíquota e a base de cálculo instituídas por leis ordinárias declaradas inconstitucionais em controle difuso pelo Supremo Tribunal Federal (STF). O Colegiado observou que a Lei 9.528/1997 incluiu no “caput” do art. 25 da Lei 8.212/1991 a contribuição do empregador rural pessoa física, cuja base de cálculo é a receita bruta proveniente da comercialização da produção. Como a receita bruta não figurava no elenco do art. 195, I, da Constituição Federal (CF) como uma base de cálculo possível para a incidência de contribuições sociais, o STF, em dois precedentes, concluiu pela inconstitucionalidade do emprego dessa base de cálculo, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, nos termos do art. 195, § 4º, da CF. Entretanto, com a Emenda Constitucional 20/1998, que incluiu a receita ao lado do faturamento como uma materialidade passível de ser tributada para fins de financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I), passou a ser possível a instituição de contribuição patronal do empregador rural pessoa física com base na receita bruta proveniente da comercialização da produção. Assim, a Lei 10.256/2001 reincluiu a figura do empregador rural pessoa física na disciplina já existente e em vigor para o segurado especial — produtor rural que não tem empregados. A Corte ressaltou que a norma impugnada, ao incluir um novo sujeito passivo no dispositivo de uma lei que já existia e já definia claramente os elementos do fato gerador, a base de cálculo e a alíquota, violou o princípio da legalidade. Ademais, ao dar tratamento diferenciado para o produtor rural, o empregador rural pessoa física e o empregador urbano pessoa física, a lei em questão não ofendeu o princípio da isonomia, pois, se assim fosse, em nenhuma hipótese seria possível desonerar a folha de salários como política tributária. Vencidos os ministros Edson Fachin (relator), Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, que negavam provimento ao recurso. Pontuavam que o art. 1º da Lei 10.256/2001, ao recolocar o empregador rural pessoa física na condição de contribuinte do tributo, sem dispor expressamente sobre os demais elementos da regra-matriz de incidência tributária, de modo a aproveitar do binômio base de cálculo/fato gerador e da alíquota já prevista para a figura do segurado especial, teria vulnerado a CF. Não seria possível conceber técnica legislativa que permitisse o aproveitamento das alíquotas e bases de cálculo de contribuição social com inconstitucionalidade reconhecida pelo STF. Consignavam que a Emenda Constitucional 20/1998 em nada teria alterado essa conclusão, pois inviável reputar a validade de uma norma legal anteriormente considerada inconstitucional, em decorrência de uma alteração formal da CF. Além

¹ Disponível em <www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo.htm>, pesquisa realizada em 13/4/2017.

disso, haveria inconstitucionalidade material da norma impugnada também por patente violação ao princípio da isonomia, em virtude de injustificado tratamento diferenciado conferido aos empregadores pessoa física, a depender da ambiência do labor, se urbano ou rural. Frisavam que também procederia a afirmação de que o empregador rural pessoa física seria duplamente tributado, em razão da incidência simultânea de contribuições sociais, o que atrairia a vedação ao “bis in idem”. **RE 718874/RS, rel. orig. Min. Edson Fachin, red. p/ o ac. Min. Alexandre de Moraes, julgamento em 29 e 30.3.2017. (RE-718874)** (grifos do original)

Firmou-se, assim, a tese de repercussão geral do STF no Tema nº 669²:

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

Constata-se, por conseguinte, já estarem superadas as argumentações do contribuinte, não havendo como prosperar o recurso vertido no particular.

Nesse rumo, há que se rejeitar também a alegação do contribuinte de que não há respaldo normativo para a exigência das contribuições ao SENAR (art. 6º da Lei nº 9.528/97, com a redação dada pela Lei nº 10.256/01) sob a sistemática da subrogação, fundada esta nos incisos III e IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91.

Isso porque essa mesma lei estendia às contribuições destinadas aos terceiros as mesmas condições estabelecidas para as contribuições previdenciárias, conforme dispunha o §1º do seu art. 94. Essa regra permaneceu válida até 2/5/2007, quando entrou em vigor a Lei nº 11.457/07 que trata do tema nos mesmos termos que a norma revogada:

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

§ 1º A retribuição pelos serviços referidos no caput deste artigo será de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do montante arrecadado, salvo percentual diverso estabelecido em lei específica.

§ 2º O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

§ 3º As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial. (grifei)

Não bastasse, cabe apontar que o Decreto nº 566/92 (com a redação dada pelo Decreto nº 790/93), o qual aprovou o Regulamento do SENAR, já previa, na alínea 'a' do § 5º de seu art. 11, o recolhimento dessa contribuição pela via da subrogação:

² Disponível em <www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/abrirTemasComTesesFirmadas.asp>, pesquisa realizada em 13/4/2017.

Art. 11. Constituem rendas do SENAR:

(...)

II - contribuição compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de um décimo por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção da pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;

(...)

§ 5º A contribuição de que trata este artigo será recolhida:

a) pelo adquirente, consignatário ou cooperativa que ficam sub-rogados, para esse fim, nas obrigações do produtor;

(...) (grifei)

Por conseguinte, constata-se que a técnica de arrecadação instituída para as contribuições previstas no art. 25 da Lei n.º 8.212/91, qual seja, a sub-rogação nas obrigações de recolher as contribuições incidente sobre a receita da comercialização da produção rural da pessoa física com empregados e do segurado especial é aplicável à contribuição destinada ao SENAR, conforme dispositivos normativos supramencionados.

De mais a mais, convém mencionar que a contribuição devida ao SENAR não foi objeto de exame de constitucionalidade no precitado RE nº 363.852/MG.

E, de todo modo, a mera leitura da peça recursal desvela que substancial parte dos questionamentos quanto à subrogação das contribuições previdenciárias e ao SENAR, tal como o aventado desrespeito do art. 62 do ADCT cingem-se, de um modo ou de outro, a apontar vícios de inconstitucionalidade em sua matriz legal.

Nessa esteira, impõe-se a aplicação no caso do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e da Súmula CARF nº 2, esta por força do art. 72 do RICARF:

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

No item "IV.4" do recurso voluntário o contribuinte aponta a existência de inconsistências na base de cálculo das contribuições, repisando, literalmente, os termos contidos na impugnação.

À míngua de elementos adicionais de convencimento carreados nesta esfera recursal, e não dissentindo das razões de convencimento do julgado de primeira instância, peço a devida permissão para transcrevê-las no essencial, de maneira a que passem a fazer parte do presente voto (fls. 1708/1711 e 1714/1715):

Serviços Prestados Por Produtores Rurais Pessoas Físicas/Reembolso de Despesas

Reclama a defendente que na base de cálculo das contribuições devidas pelos produtores rurais pessoas físicas a autoridade fiscal incluiu o valor de R\$ 30.324,48,

conforme planilha demonstrativa (doc. 09), referente aos serviços prestados pelo Sr. Mario Shoiti Sato e o valor de R\$ 3.289,19, conforme planilha anexa (doc. 10), pago ao Sr. Alexandre Luiz Reis, a título de reembolso de despesas, vez que, ao mesmo, tempo ele era fornecedor de cana de açúcar e funcionário da impugnante.

Contudo, embora a legislação que versa sobre a contribuição previdenciária incidente sobre o valor da compra de produção rural junto a produtor rural pessoa física disciplinar que o fator gerador desta contribuição é a comercialização da produção rural, considerando-se que a fiscalizada não trouxe aos autos cópia das notas fiscais e/ou dos recibos de prestação de serviços, tampouco dos documentos que comprovam o reembolso de despesas, não há como se afastar da base de cálculo os valores pleiteados escriturados pela própria autuada na conta fornecedores de cana de açúcar.

Ademais, de acordo com planilhas nº 003 e nº 004, elaborada pela fiscalização e acostada aos autos às fls. 1.029 a 1.036, a base de cálculo das contribuições em debate foi apurada com base nas notas fiscais não contabilizadas e os valores constantes da conta “fornecedores de cana de açúcar” (2.1.1.08.001) menos os valores pagos a pessoas jurídicas e os declarados em GFIP, e os valores registrados na conta “fornecedores parceiros”. Enquanto que os valores pagos a título de serviços prestados por pessoa física e reembolso de despesas, embora estes valores tenham sido incluídos na conta “fornecedores de cana de açúcar”, tal como aduz a impugnante, da análise dos balancetes mensais em anexo verifica-se que estes foram escriturados com códigos diferentes dos considerados pela fiscalização, por ex. o valor de R\$ 6.097,15 reclamado como pago a Mario Shoiti Sato, na competência, 11/2009, a título de prestação de serviços, encontra-se registrado na respectiva conta, mas com o código 2.1.1.08.042.

Portanto, da análise dos autos, conclui-se que a autoridade lançadora sequer incluiu as referidas importâncias na base de cálculo das contribuições em debate.

Provisão CONSECANA

A fiscaliza alega que o montante de R\$ 728.160,84, escriturado na conta “fornecedores de cana de açúcar” na competência 11/2009, também deve ser excluído da base de cálculo, vez que este montante representa valores registrados pela impugnante apenas para controle das variações do preço da cana de açúcar pelo método CONSECANA.

Contudo, primeiramente, cumpre registrar que conforme Discriminativo de Débito – DD, de fls. 05 a 15, são os levantamentos EP enquadramento contábil produção rural adquirido de terceiros pessoa física e P2 – produto rural adquirido de terceiros, que abrangem as contribuições incidentes sobre a aquisição de produção rural de terceiros pessoas físicas ora reclamadas.

Assim sendo, para deslinde da questão além do DD foi analisado as planilhas nº 003 e nº 004, elaboradas pela fiscalização para demonstrar quais foram as bases de cálculo consideradas na apuração das contribuições que ora se discute, e os balancetes mensais apresentados pela fiscalizada no decorrer do procedimentos fiscal.

E desta análise observou-se que a base de cálculo das contribuições em discussão são os valores registrados na conta “fornecedores parceiros” e os registrados na conta “fornecedores de cana de açúcar” código 2.1.1.08.001, sucessivamente, enquanto que o montante ora reclamado foi registrado na conta “fornecedores de cana de açúcar” mas com o código nº 2.1.1.08.994.

Deste modo, em que pese as alegações da defesa, neste ponto o presente lançamento não carece de nenhum reparo, vez que, como dito anteriormente, o valor reclamado não foi incluído na base de cálculo pela fiscalização.

Cheques devolvidos /Reserva de retenção contratual

A defendente argumenta ainda que o montante de R\$ 2.627.355,79 (doc. 14), contabilizados na conta "fornecedores de cana de açúcar" também não deve compor a base de cálculo das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural própria vez que estes valores não foram efetivamente retidos para imediato repasse de contribuição aos cofres públicos, mas apenas garantidos para eventual variação do preço pelo método CONSECANA ao final da safra. E que na referida conta também houve a inclusão de registros referentes a cheques da impugnante que não foram compensados, vez que se tratam apenas de um registro contábil de controle da impugnante por conta de um evento inesperado de ausência de compensação do cheque para o pagamento do produtor rural. Assim, ao considerar a totalidade destes lançamentos, a fiscalização duplicou o valor da base de cálculo.

Contudo, em que pese as alegações da defesa, tendo em vista que os valores em debate foram escriturados, por equívoco, em tese, pela própria autuada na conta "fornecedores de cana de açúcar", se os valores de fato não constituem uma nova receita do produtor rural pessoa física, não basta a defendente elaborar uma planilha (doc. 11 e doc.13), relacionando o nome dos produtores rurais pessoas físicas sem apresentar os cheques, ainda que por cópia, supostamente, não compensados e as notas fiscais de entrada dos produtos efetivamente adquiridos dos produtores rurais pessoas físicas, demonstrando de forma clara e precisa a relação dos respectivos valores com os registrados nos balancetes mensais.

Pois, a jurisprudência administrativa não reconhece força probatória na simples juntada de documentos, sem a necessária demonstração do efeito extintivo ou modificativo que estes possam produzir no crédito tributário, conforme se verifica no Acórdão nº 10707882, proferido pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa abaixo transcrevemos:

(...)

Valores renegociados em virtude da recuperação judicial

Também não pode ser excluído da base de cálculo os valores que foram renegociados e perdoados pelos produtores rurais pessoas físicas, em face da aprovação do plano de recuperação judicial, tal como alega a defendente. Vez que conforme relatado ao longo deste voto, o fato gerador das contribuições previdenciárias e as devidas ao SENAR pela requerente na qualidade de subrogado tem como fato gerador a aquisição da produção rural do produtor rural pessoa física, logo, uma vez efetuada a operação de compra e venda os contratos e/ou acordos firmados entre as partes não tem o condão de afastar a incidência do tributo previsto em lei.

(...)

Contribuição incidente sobre a receita proveniente da comercialização de produção rural destinada à exportação

Reclama a contribuinte que as contribuições incidentes sobre as receitas advindas das exportações não encontram respaldo constitucional.

Primeiramente cabe ressaltar que a imunidade alegada pela impugnante encontra respaldo no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição de 1988, *in verbis*:

(...)

A Instrução Normativa SRF nº 971, de 2009, por sua vez, em seu art. 170, disciplina que a produção em apreço deve ser 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.

Verifica-se, portanto, que não pode ocorrer a incidência das contribuições em questão sobre **as receitas decorrentes de exportação**, somente, quando a comercialização for realizada diretamente com empresa cujo domicílio não seja brasileiro.

No caso em concreto, conforme informações contidas no Relatório Fiscal não restou comprovado, por meio de documentos hábeis, que os valores contabilizados como exportados, planilhas nº 003 e 004, foram efetivamente vendidos à clientes do exterior (exportado) e/ou que a aquisição destes tenha sido adquirida sem isenção.

Sendo que da análise das notas fiscais juntadas aos autos às folhas 1.604 a 1.609, por cópia pela defesa, verifica-se que embora conste do campo “natureza da operação” a informação de que se trata de venda de produto com fins específicos para exportação, a produção, de fato, foi vendida no mercado interno para futura exportação, vez que a adquirente, conforme consulta feita ao sítio da Receita Federal do Brasil, é empresa constituída e em funcionamento no país.

Portanto, em que pese as alegações da defesa, tais receitas, advindas de operação de venda no mercado interno, não encontram abrigo na imunidade contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal de 1988, logo, devem ser incluídas na base de cálculo tal como procedeu a autoridade lançadora. (grifos do original)

Em resumo, as pretensas inconsistências verificadas na apuração da base de cálculo estão lastreadas, basicamente, apenas em planilhas e alegações sem respaldo normativo ou probatório, como ilustram as aduções acerca do reembolso de despesa, cheques devolvidos e receitas de exportação. Isso, quando os valores a que se referem sequer constaram da autuação, como a provisão Consecana.

Já no que tange às devoluções de vendas, impostos e provisão de receita de vendas, a instância *a quo* assim expôs suas razões:

Devoluções/Impostos/Provisão de Receita de Vendas

Argumenta a defesa que quando se busca a conceituação de receita bruta da atividade rural, obviamente não se enquadram neste conceito os impostos cobrados em cascata, o IPI, o FUNRURAL (contribuição previdenciária), o ICMS e devoluções de vendas canceladas constantes da planilha e notas fiscais de devolução - doc. 06.

Aduz também que na escrita contábil da autuada consta a conta ‘provisão de receita de vendas’, no valor de R\$ 926.448,69, na qual são registradas como provisões as receitas de vendas antecipadas com entrega futura, por exemplo, onde era emitida nota fiscal para simples faturamento e, por ocasião da efetiva saída, a

nota fiscal com destaque do imposto, logo, se os eventos de venda não se concretizam não há receita tributável.

Destarte, em que pese o fato do conceito de **receita bruta**, para fins tributários, ter diferentes composições, para efeito de apuração da contribuição previdenciária e a destinada ao SENAR, incidente sobre a comercialização da produção rural, nos termos do art. 173 da Instrução Normativa SRF nº 971, de 2009, abaixo transcrito, a **receita bruta** é constituída pelo valor resultante das vendas dos produtos oriundos da atividade rural, explorada pelo próprio produtor rural pessoa jurídica e/ou agroindústria e dos adquiridos de terceiros, industrializada ou não, pela agroindústria.

(...)

Enquanto que a investigação da base de cálculo relacionada à comercialização da produção rural, é norteadada pelos registros e documentos fiscais instituídos e normatizados pelas Fazendas Estaduais, quais sejam, notas fiscais de vendas. As principais operações que podem representar fato gerador de contribuição previdenciária constam da Tabela CFOP de abrangência nacional, instituída pelo convênio S/Nº, de 15/12/1970, atualizado ao longo do tempo, sendo a última realizada pelo ajuste SINIEF nº 04, de 09/07/2010.

Deste modo, conclui-se que a base de cálculo das contribuições sociais em debate são os valores constantes das notas fiscais, uma vez emitida a nota fiscal de venda do produto considera-se ocorrido o fato gerador.

Sendo que nos moldes do art. 280, do Decreto nº 3000, de 1999, as devoluções e vendas canceladas, os descontos concedidos incondicionalmente, os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas são deduzidos da receita bruta quando da apuração da receita líquida.

Assim, não há como se deduzir da receita bruta resultante da comercialização da produção própria e/ou adquirida de terceiros as devoluções de vendas e os impostos tal como pretende a autuada, vez que estas deduções são cabíveis na apuração da receita líquida, e esta, como demonstrado acima, não é a base de cálculo das contribuições em debate.

Seguindo o mesmo raciocínio as provisões de receita de vendas também não podem ser afastadas da base de cálculo, vez que tal como alegado pela defesa, nas operações que deram origem à respectiva conta, era emitido a nota fiscal de venda.

Ainda que acompanhe das conclusões do julgado de primeiro grau quanto a impostos e provisão de receita de vendas, tenho entendimento diverso quanto às devoluções de venda, consoante já manifestei quando relator do Acórdão nº 2402-005.502, j. 20/9/2016, nos termos que aqui novamente compartilho.

É fato que a legislação do imposto de renda, no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 (reproduzido no art. 280 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99 - Decreto nº 3.000/99) prevê que as vendas canceladas estão compreendidas no conceito de receita bruta, sendo que a redação dada a essa norma pela Lei nº 12.973/14 explicita que as devoluções de venda também se incluem naquela definição.

Por outro lado, necessário frisar que na legislação relativa às contribuições vem sendo dado tratamento diverso ao tema, sendo que, quanto às contribuições PIS e Cofins,

no art. 1º, inciso V, alínea 'a' das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, existe disposição expressa da exclusão das vendas canceladas da base de cálculo do tributo.

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

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

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

O valor do cancelamento de vendas decorrentes de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência da CPRB, poderá ser excluído na determinação da sua base de cálculo no período de ocorrência da devolução.

No tópico dessa Solução que trata especificamente da matéria, é consignado:

17. A venda cancelada corresponde a uma das hipóteses de exclusão da receita bruta para fins de apuração da base de cálculo da CPRB, conforme determina o art. 7º, caput, da Lei nº 12.546, de 2011, já reproduzido; no entanto, a legislação nada menciona sobre a devolução de venda.

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

19. Ao analisar o assunto, através da Solução de Consulta Cosit nº 11, de 19 de junho de 2002, a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit – exarou orientação de que o cancelamento de vendas pode ocorrer por vários motivos, inclusive pela devolução de mercadorias. A seguir reproduz-se a ementa da citada Solução de Consulta:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO VENDAS CANCELADAS POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS.

O valor do cancelamento de vendas decorrente de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência da Cofins, poderá ser excluído na determinação da base de cálculo, no período de ocorrência da devolução.

O valor do eventual excesso de vendas canceladas pela devolução de mercadorias, em determinado período, em relação à receita bruta já submetida à incidência da Cofins, poderá ser excluído na determinação da respectiva base de cálculo em períodos subsequentes.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO VENDAS CANCELADAS POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS.

O valor do cancelamento de vendas decorrente de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência do PIS/Pasep, poderá ser excluído na determinação da base de cálculo, no período de ocorrência da devolução.

O valor do eventual excesso de vendas canceladas pela devolução de mercadorias, em determinado período, em relação à receita bruta já submetida à incidência do PIS/Pasep, poderá ser excluído na determinação da respectiva base de cálculo em períodos subsequentes.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º .

20. Dessa forma, conclui-se que **o valor do cancelamento de vendas decorrentes de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência da CPRB, poderá ser excluído na determinação da sua base de cálculo no período de ocorrência da devolução.** (grifei)

Tal conclusão se deve, logicamente, ao fato de que a devolução de uma mercadoria cuja venda já tenha sido tributada quando da saída do produto da empresa, traduz-se, na prática, em "estorno de venda", pois a receita anteriormente gerada foi cancelada pela devolução correspondente.

Saliente-se que a contribuição devida pelo produtor rural pessoa jurídica, a qual encontra seu esteio no art. 25 da Lei nº 8.870/94, consubstancia-se em espécie do gênero contribuição substitutiva, à semelhança da multicitada CPRB.

Isso, porque mediante a aplicação de um percentual sobre a receita do produtor, deixa-se de recolher àquelas contribuições devidas sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos seus segurados empregados e trabalhadores avulsos, prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Dessa maneira, tendo em vista o dever de coerência na interpretação dos conceitos normativos - tais como a "receita bruta" - que deve reger a administração tributária, e tratando o presente caso de contribuição previdenciária substitutiva sobre a receita bruta do produtor rural, lhe é igualmente aplicável o raciocínio desenvolvido na SC Cosit nº 40/14, de modo a que sejam consideradas passíveis de exclusão da base de cálculo da exigência as devoluções de venda.

Em decorrência, devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias em tela as devoluções de venda.

No que diz respeito à contribuição ao INCRA, registre-se que as empresas urbanas e rurais estão sujeitas ao seu recolhimento, de acordo com entendimento já pacificado pelo STJ no seguinte enunciado sumular, publicado em 2/3/2015:

Súmula 516 STJ - A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis ns. 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS.

Vale consignar, no pertinente ao RE nº 630.898/RS, que ainda que o STF tenha reconhecido em 3/11/2011 a repercussão geral da questão constitucional suscitada - a saber, a referibilidade e natureza jurídica da contribuição para o INCRA, em face da EC nº

33/01 - o recurso ainda não foi julgado por aquela corte, estando os autos conclusos ao relator desde 8/5/2013.

Com referência à aventada duplicidade de penalidades ou *bis in idem*, não merece prosperar o arrazoadado da recorrente, pois foram aplicadas sanções distintas a fatos distintos, com supedâneo em prescrições legais diferenciadas.

Conforme bem explicado pela vergastada (fls. 1702/1704), nos autos de infração nº 51.036.7151 (CFL 22), 51.036.7160 (CFL 30), 51.036.7178 (CFL 34), 51.036.7186 (CFL 30) e 51.036.7400 (CFL 78) se discute a ocorrência de várias infrações a várias obrigações acessórias, as quais, a teor do que disciplina o art. 113, § 2º, do CTN, decorrem da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, não se perquirindo a existência de dolo ou culpa, nem se confundindo com a obrigação principal de recolher o tributo. O relatório fiscal (itens 3.1 ao 3.7 e subitens) demonstra à exaustão como se aplicaram as multas nos referidos lançamentos, bem como traz consignado qual o fundamento legal que deu supedâneo aos respectivos autos de infração, inexistindo qualquer reparo a ser feito também neste particular.

Cada uma das infrações, repita-se, possui embasamento legal próprio, correspondendo a fatos diferentes previstos nas respectivas hipóteses de incidência. Acrescente-se que um dos acórdãos do CARF trazido à colação no recurso é atinente à concomitância de multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimentos de estimativas sob a ótica do imposto de renda pessoa jurídica, tema bastante distinto do ora tratado.

As alegações acerca do caráter confiscatório da multa não merecem melhor sorte, pois também atraem a incidência do enunciado consubstanciado na já citada Súmula CARF nº 2, sendo de valia mencionar, ainda, que este órgão da administração fazendária pauta sua atuação no princípio da legalidade, não lhe sendo facultada a apreciação de questões de constitucionalidade das normas em vigor.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, para fins de que sejam excluídos da base de cálculo do lançamento os valores relativos às devoluções de vendas canceladas.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson