



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15868.720018/2018-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.532 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2023
Recorrente UNIALCO S/A ÁLCOOL E AÇÚCAR EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O cerceamento do direito de defesa só pode ser considerado se o contribuinte não consegue se defender de forma satisfatória ou não entende as razões pelas quais foi autuado e não é o que se verifica nos autos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL E RAT. SENAR. AGROINDÚSTRIA.

A contribuição previdenciária patronal e a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), bem como a contribuição devida ao SENAR pela agroindústria, incidem sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

AGROINDÚSTRIA. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECEITAS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Agroindústria é a produtora rural pessoa jurídica, que desenvolve atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros.

Na venda para entrega futura de mercadorias a receita deve ser reconhecida no momento da celebração do contrato, quando o negócio se aperfeiçoa e o comprador torna-se proprietário dos referidos bens, e não no momento da transmissão da posse das mercadorias vendidas.

CONTRIBUIÇÃO. AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES.

A contribuição previdenciária devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta, que é o produto da venda de bens nas operações de conta própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, não havendo previsão de exclusão relativa a qualquer tributo.

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. NÃO APLICAÇÃO.

A contribuição ao SENAR na comercialização da produção rural com o mercado externo é devida, não lhe sendo aplicável a imunidade prevista no

artigo 149 da Constituição Federal de 1988, por possuir natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário da decisão de fls. 516/539 que manteve o Auto de Infração lavrado.

Peço a vênha para transcrever parte do relatório produzido pela decisão recorrida.

Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte identificado em epígrafe, referente ao período de 01 a 12/2014, compreendendo contribuições sociais previdenciárias e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural/SENAR devidas pelo produtor rural pessoa jurídica, incidentes sobre a receita bruta da comercialização de sua produção (própria/terceiros), cujos fatos geradores não foram declarados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social/GFIP, conforme consta do Relatório Fiscal, fls. 50/60.

Relata a fiscalização que a empresa é uma Agroindústria, de acordo com o art. 22-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 10.256/2001, e se enquadra no CNAE Classificação Nacional de Atividades Econômicas 1931400 “fabricação de álcool”.

Durante a ação fiscal foi constatado que a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural (própria/terceiros) não foi declarada em sua totalidade nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social/GFIP.

A fiscalização verificou na análise das notas fiscais eletrônicas (NF-e) a realização de vendas ao mercado externo (exportações) sem que houvesse recolhimento ao SENAR, ressaltando que por não ser espécie de contribuição previdenciária propriamente dita, referida contribuição destinada a terceiros não está abrangida pela imunidade constitucional prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Os valores base para a apuração das contribuições devidas, bem como os valores já declarados em GFIPs, contam discriminados nas planilhas Anexo A-1 (vendas no mercado interno) e Anexo B-1 (vendas no mercado externo). Sobre as bases devidas (bases devidas menos as bases já declaradas em GFIPs) foram aplicadas as seguintes alíquotas:

- alíquota de 2,5% - cota patronal referente a venda no mercado interno;

- alíquota de 0,1% - GIL/RAT - Financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, referente às vendas no mercado interno;

- alíquota de 0,25% - Outras Entidades – SENAR, referente às vendas no mercado interno e/ou externo.

Os anexos A-2; A-3; A-4 e B-2 que integram o relatório fiscal, detalham as origens das bases informadas nos anexos A-1 e B-1:

Anexo	Histórico	fls.
A-1	Totalização mensal das NF-e ref. vendas mercado interno	62
A-2	Relação das NF-e referentes às vendas no mercado interno	64
A-3	Identificação dos participantes/adquirentes em rel.CPF/CNPJ	398
A-4	Identificação dos códigos CFOP	408
B-1	Resumo Mensal das NF-e referentes às exportações	410
B-2	Relação das NF-e referentes às exportações	412
C-1	Telas das GFIP por amostragem	419

Aplicou-se a multa de ofício de 75% sobre as contribuições devidas, com base na Lei nº 11.941/2009 e art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, que visa apenas de forma conjunta tanto o não pagamento (parcial ou total) da contribuição devida, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata.

A omissão de fato gerador em GFIP, aliada à falta do recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes constitui, em tese, crime contra a ordem tributária tipificada no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, sendo formalizada Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhada à autoridade competente.

Constam como elementos de provas na constituição do crédito tributário:

- NF-e referentes a comercialização dos produtos industrializados da produção rural própria ou da produção rural própria mais as adquiridas de terceiros;
- Informações prestadas em GFIPs.

Da Impugnação

Irresignado com o lançamento, impugna-o o sujeito passivo, que aduziu, em síntese:

Após ciência pessoal da autuação em 21/05/2018, o contribuinte apresenta defesa, fls. 435/451, alegando em síntese o que segue.

Esclarece que durante o procedimento fiscal foram emitidos vários Termos de Intimação e dentre os cinco termos lavrados somente no emitido em 13/11/2017 houve a solicitação de documentos fiscais relativos às operações do contribuinte.

Ressalta que em atendimento ao termo elaborou planilha de todas as notas fiscais de saída com informações sobre a natureza das operações na coluna "M" como "Nat Oper" em que informados o CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) acrescido de subcódigos utilizados internamente pela empresa para determinar o registro e contabilização de cada operação, e ainda na coluna "N" como "Denominação-complementar" informando a descrição da operação. Sobre estas operações nada mais foi solicitado, apenas Atas e Estatuto Societário.

Passa a demonstrar a nulidade de cada auto de infração.

Auto de Infração - Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador sobre a comercialização da produção rural e Auto de Infração - Contribuição para outras entidades e fundos - SENAR - mercado interno.

Referindo-se ao Anexo A-1 do relatório fiscal que contém as bases das notas fiscais do mercado interno, alega que a fiscalização considerou todas as notas fiscais emitidas com o Código CFOP 5652-6652 e 5922-6922, contudo, muitas referem-se a remessas de produtos, seja remessa para entrega futura e remessa do produto faturado antecipadamente enquanto que no CFOP 5922/6922, ocorreu Venda para Entrega Futura e Faturamento Antecipado.

Alega que a identificação dos Códigos CFOP 5652 e 6652 no Anexo A-4 está incompleta e em desacordo com o quanto disciplina o RICMS 2000 atualizado até o Decreto nº 63.342, de 06/04/2018, ou seja, estas naturezas não são exclusivamente de "vendas" (receitas), mas englobam também as utilizadas para remessa do produto que foi faturado antecipadamente, não podendo ser reconhecido como receita.

Demonstra o equívoco cometido pela fiscalização em planilha demonstrativa extraída do Anexo A-1 em que acrescenta colunas e demonstra os valores que correspondem as remessas para entrega futura e faturamento antecipado e indica a composição desses valores com indicativo de todas as notas fiscais.

Conclui que os autos de infração lavrados sobre as "vendas ao mercado interno" são nulos de pleno direito, pois ofereceu a tributação todas as receitas que efetivamente auferiu no período, exatamente nos termos lançados em GFIP.

Discorre sobre a venda para entrega futura que representa uma venda efetivamente concluída, porém por conveniência ou necessidade do adquirente as mercadorias serão efetivamente entregues em data posterior, sendo que a receita deve ser reconhecida no momento da transação em conta de Receita Bruta de Vendas, em que pese a transferência da posse se dar ulteriormente.

Explana sobre o faturamento antecipado em que o vendedor ainda não dispõe das respectivas mercadorias em função destas ainda virem a ser produzidas ou adquiridas, e a distinção desta sobre a venda para a entrega futura em que a mercadoria fica à disposição do adquirente, enquanto no faturamento antecipado isto não ocorre.

Acrescenta que na venda para entrega futura deve-se reconhecer a receita de imediato, jamais quando da emissão da nota de remessa como faz exigir a fiscalização, pois houve a transmissão da propriedade, enquanto que no faturamento antecipado a vendedora apenas assumiu um compromisso de disponibilizar o produto futuramente, sob pena de declinar a operação, sendo utilizado para documentar adiantamentos efetuados pelo cliente, pois a receita somente será realizada quando houver a transmissão do produto.

No âmbito tributário em relação às vendas para entrega futura a receita é reconhecida no ato da emissão da nota fiscal de venda e não na emissão das notas fiscais de remessa, e na hipótese de faturamento antecipado, a receita será reconhecida para fins de tributação quando da efetiva entrega do bem, havendo equívoco nas atuações por exigir a tributação de receitas não realizadas. Transcreve Solução de Consulta e acórdão do Conselho de Contribuintes sobre o tema.

Explana sobre a Receita de venda para entrega futura que será reconhecida independentemente da entrega da mercadoria ao comprador, ou seja, deverá ser contabilizada e tributada no momento em que houve o faturamento, pois a mercadoria já está à disposição do comprador e também, conforme o regime de competência que trata a Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993.

Aduz que referidas receitas foram contabilizadas e oferecidas a tributação pela impugnante desde o seu faturamento, e, no período em que consta dos Autos de Infração, houve tanto a Receita (Venda para Entrega Futura) quanto as Remessas de tais produtos. As receitas propriamente ditas e efetivamente incorridas foram devidamente oferecidas à tributação e constam expressamente das respectivas GFIPs.

Explana sobre a Receita de faturamento antecipado em que o reconhecimento das receitas não se dá pela emissão da nota e sim quando o vendedor efetuar a produção ou compra da mercadoria, ficando a mesma a disposição do comprador, como ainda não há produtos a serem negociados, não poderá ser reconhecida a receita, pois o que existe é somente o compromisso sobre uma venda a ser realizada futuramente.

Descreve aspectos da Solução de Consulta Cosit nº 507/2017 que dispõe para fins de apuração do PIS/Cofins pelo regime não cumulativo, bem como para a contribuição previdenciária, que as agroindústrias que negociam suas mercadorias para entrega futura decorrentes da industrialização de sua própria produção, devem reconhecer as receitas, quando da realização do contrato, pois nesse momento o negócio se aperfeiçoa e o

comprador torna-se proprietário dos referidos bens, e não no momento da transmissão da posse das mercadorias vendidas.

Resta claro que compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária (2,6%) e do SENAR (0,25%), em relação às Vendas para Entrega Futura e de Faturamentos Antecipado as seguintes operações: a) CFOP 5922/6922 - Venda para Entrega Futura e b) CFOP 5652/6652 – Remessa de Faturamento Antecipado.

Ressalta que em resposta à intimação emitida em 13/11/2017 informou na descrição da operação se esta se referia a venda, venda para entrega futura, faturamento antecipado, remessa de venda para entrega futura ou remessa de faturamento antecipado, sendo que a fiscalização utilizou-se para a apuração da "hipotética e equivocada receita" de um arquivo de notas eletrônicas, anexado ao processo como Anexo A-2, cujo indicativo do assunto é: "Relação das NF-e Referente às Vendas no Mercado Interno".

No referido Anexo A-2 há indicativo do Código CFOP, sem utilização do subcódigo utilizado pela contribuinte e no campo "Descrição CFOP", a informação "VIDE ANEXO A-4", porém este está incompleto quanto a descrição dos CFOP, ou seja, a fiscalização desconsiderou o detalhamento da descrição das operações ocorridas nas notas fiscais de saídas, tratando todas as operações como venda pura e simples e como receitas incorridas no período.

Esclarece que utilizou-se da mesma planilha enviada no atendimento à diligência para elaborar o “Anexo 1-Base de Cálculo Contribuinte”, com informações vinculadas às notas fiscais do relatório e anexa ainda a planilha origem das informações acrescida com o resumo e a Memória de Cálculo da contribuição, com vínculo às notas, em "formato não paginável", obedecendo as regras de juntada de documentos eletrônica para segregação das operações que não compõe a base de cálculo.

O “Anexo 1-Base de Cálculo Contribuinte” em seu resumo, demonstra todas as operações de vendas segregadas por tipo de produtos, e traz um comparativo detalhando em que consiste a diferença apurada erroneamente pelo Fiscal.

Acrescenta que a fiscalização deixou de considerar as notas de devolução provenientes de vendas canceladas nas competências de janeiro, agosto e outubro de 2014, incluindo-as na base de cálculo das contribuições exigidas, conforme linhas finais do quadro A do “Anexo 1-Base de Cálculo Contribuinte”, onde consta “(-) Devolução de Venda” e “(-) Termo Desfazimento V.E.Futura”. Colaciona jurisprudência do CARF sobre dedução de devolução de vendas.

Sustenta que informou base de cálculo a maior na GFIP em que calculada a contribuição previdenciária e do SENAR, pois considerou indevidamente o IPI das vendas tributadas nos meses de abril, maio, junho, agosto, outubro e novembro/2014, e ainda os valores referentes às notas fiscais de nº 109958, 111417, 112353, 112669, 113021 e 113491 dos meses de julho a dezembro/2014 emitidas com CFOP incorreto, como pode se observar no quadro B do “Anexo 1-Base de Cálculo Contribuinte”, na linha descrita como “Subtotal Diferença Apurada”.

Acrescenta que o erro foi visível pois a fiscalização não considerou os valores acima referidos na apuração, porém a demonstração destes valores se faz necessária para apurar o resultado final da diferença que é "zero" baseado na diferença apurada pelo fiscal e na base de cálculo utilizada pela contribuinte (a maior).

Conclui que informou em GFIP no ano de 2014 todas as receitas efetivamente auferidas, não podendo ser consideradas como receitas para fins de tributação: as notas de remessa de venda para entrega futura, as notas de Faturamento Antecipado e as notas de devolução de vendas canceladas.

Há que se considerar ainda que ofereceu a tributação, além de suas receitas, o valor do IPI sobre as vendas tributadas identificado nas planilhas do Anexo 1, e o valor das notas emitidas com CFOP indevido e que se referiam a consumo próprio de álcool (e não venda). Cópia dos documentos emitidos indevidamente constam do Anexo 2 juntado.

Pleiteia o cancelamento dos autos de infração pois os lançamentos são ilegais pois inexistente o fato gerador da exação.

Auto de Infração - Contribuição para Outras Entidades e Fundos – SENAR - Mercado Externo.

Sustenta que referida autuação também deve ser cancelada pois é inconstitucional a cobrança de contribuição sobre receita advinda de venda ao mercado externo, nos moldes do quanto disciplina o artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal que transcreve.

Argumenta que o art. 62 do ADCT determinou a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural/SENAR nos mesmos moldes do SENAI e do SENAC, providência cumprida pela Lei nº 8.315/91, seguindo a mesma natureza destas, qual seja, contribuições sociais gerais alcançadas pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF.

Colaciona jurisprudência do CARF a respeito.

Conclui que está sendo exigida contribuição ao SENAR sobre receitas decorrentes de exportação, sendo tal exigência inconstitucional e por este motivo deve ser cancelada a autuação.

Da Suspensão da Exigibilidade Tributária.

Transcreve o disposto no artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional e doutrina a respeito, pleiteando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Do Pedido.

Requer o cancelamento dos autos de infração, e em amparo a ampla defesa e em atenção ao regime de instrução probatória, que seja concedida oportunidade a impugnante para se pronunciar com o complemento de informações ou juntada de peças técnicas relevantes, caso parem dúvidas sobre documentos, lançamentos ou notas explicativas do contribuinte.

Em procedimento próprio se manifesta quanto a representação para fins penais.

Juntou documentos, fls. 452/476.

Da Decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento

Sobreveio acórdão proferido pela Delegacia Regional de Julgamento, que julgou improcedente a impugnação apresentada, conforme ementa abaixo (e-fl. 516/517):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL E RAT. SENAR. AGROINDÚSTRIA.

A contribuição previdenciária patronal e a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), bem como a contribuição devida ao SENAR pela agroindústria, incidem sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

AGROINDÚSTRIA. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECEITAS. MOMENTO DO RECONHECIMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Agroindústria é a produtora rural pessoa jurídica, que desenvolve atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros.

Na venda para entrega futura de mercadorias a receita deve ser reconhecida no momento da celebração do contrato, quando o negócio se aperfeiçoa e o comprador torna-se proprietário dos referidos bens, e não no momento da transmissão da posse das mercadorias vendidas.

CONTRIBUIÇÃO. AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES.

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

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. NÃO APLICAÇÃO.

É devida a contribuição ao SENAR na comercialização da produção rural com o mercado externo, não lhe sendo aplicável a imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, por possuir natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

O foro administrativo é inapropriado para as discussões relativas à inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo, sendo defeso à autoridade administrativa afastar a aplicação de normas que gozem de plena eficácia.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A apresentação de impugnação suspende a exigibilidade do crédito tributário até o encerramento da fase administrativa.

REPRESENTAÇÃO FISCAL.

A Representação Fiscal para Fins Penais é formalizada na presença de fato que possa configurar crime em tese, no dever de ofício da fiscalização, não competindo às Delegacias de Julgamento a análise do mérito nela contido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Cientificadas da decisão, apresentaram Recurso Voluntário às fls. 545/559 em que alegou, em apertada síntese: a) preliminar de inconsistência do acórdão em relação aos autos de infração; b) Autos de Infração relativos às vendas ocorridas no mercado interno, tanto para a Contribuição Previdenciária da empresa e do empregador sobre a Comercialização da Produção rural quanto para o SENAR; c) Auto de Infração relativo às vendas ocorridas no mercado externo SENAR.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Do Recurso Voluntário

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

PRELIMINAR DE INCONSISTÊNCIA DO ACÓRDÃO EM RELAÇÃO AOS AUTO DE INFRAÇÃO

Esclareça-se que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

As nulidades do Processo Administrativo Fiscal estão previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

De acordo com o disposto no artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, são os seguintes os requisitos do auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Para serem considerados nulos os atos, termos e a decisão têm que ter sido lavrados por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

No presente caso, o auto de infração foi lavrado por autoridade competente (Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil), estão presentes os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal e contra os quais o contribuinte pôde exercer o contraditório e a ampla defesa.

Também não houve qualquer cerceamento do direito de defesa, posto que a matéria está sendo rediscutida no presente recurso pelo contribuinte, não havendo que se falar ainda em cerceamento do direito de defesa.

Da leitura do Relatório Fiscal e do acórdão da DRJ não merecem prosperar as alegações do Recorrente.

O auto de infração e seu relatório fiscal foram lavrados em consonância com o artigo 142 do CTN e tanto estes quanto o acórdão recorrido foram lavrados por autoridade competente e sem preterição do direito de defesa.

O Relatório Fiscal detalha minuciosamente os fatos ocorridos durante a ação fiscal e que culminaram com o auto de infração ora combatido.

A decisão recorrida, apesar de não refletir o entendimento do contribuinte, não padece de vícios, de modo que não procede a alegação do contribuinte.

AUTOS DE INFRAÇÃO RELATIVOS ÀS VENDAS OCORRIDAS NO MERCADO INTERNO, TANTO PARA A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL QUANTO PARA O SENAR;

Quanto a este ponto, transcrevo trechos da decisão recorrida, com a qual concordo e me utilizo como fundamento e razão de decidir:

Alega o impugnante que houve equívoco na apuração da base de cálculo em relação ao lançamento de contribuições incidentes sobre a receita bruta de vendas no mercado interno, não podendo ser consideradas como receitas para fins de tributação: as notas de remessa de venda para entrega futura, as notas de Faturamento Antecipado e as notas de devolução de vendas canceladas.

Juntou para demonstrar suas alegações planilhas de apuração, fls. 452/456, (Anexo A-1 Contribuinte, Base de Cálculo Contribuinte e planilha em arquivo não paginável) e notas fiscais de “Desfazimento Venda Entrega Futura, com cartas de correção, fls. 462/475.

Vejamos.

Inicialmente, vale registrar que a contribuição previdenciária devida pela agroindústria, em substituição às contribuições previstas no art. 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212, de 1991, está prevista no art. 22-A da mesma lei, e a contribuição devida ao SENAR está prevista no § 5º do mesmo artigo, *verbis*:

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção,

em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

(...)

§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001). (grifei)

A contribuição patronal substitutiva da agroindústria encontra-se regulamentada no art. 201-A do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, acrescentado pelo Decreto nº 4.032/2001, transcrito parcialmente a seguir:

Regulamento da Previdência Social:

Art. 201-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas no inciso I do art. 201 e art. 202, é de: (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 64 a 70, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

§ 1º Para os fins deste artigo, entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 201 e 202, obrigando-se a empresa a elaborar folha de salários e registros contábeis distintos.

§ 3º Na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros não integram a base de cálculo da contribuição de que trata o caput.

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

Em consonância com as disposições acima, a Instrução Normativa RFB nº 971/2009, disciplinou a incidência das contribuições devidas pela agroindústria da seguinte forma:

IN RFB nº 971/2009

Das Bases de Cálculo das Contribuições das Empresas em Geral

Art. 57. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

(...)

IV - o valor bruto da receita da comercialização da produção rural própria, se produtor rural pessoa jurídica ou da comercialização da produção própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, se agroindústria;

Art. 165. Considera-se:

(...)

b) produtor rural pessoa jurídica:

1. o empregador rural que, constituído sob a forma de firma individual ou de empresário individual, assim considerado pelo art. 931 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), ou sociedade empresária, tem como fim apenas a atividade de produção rural, observado o disposto no inciso III do § 2º do art. 175;

2. a agroindústria que desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros, observado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 175 e no § 3º deste artigo;

II - produção rural, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos por esses processos;

(...)

§ 1º Considera-se industrialização, para fins de enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria, a atividade de beneficiamento, quando constituir parte da atividade econômica principal ou fase do processo produtivo, e concorrer, nessa condição, em regime de conexão funcional, para a consecução do objeto da sociedade.

Art. 166. O fato gerador das contribuições sociais ocorre na comercialização:

(...)

III - da produção própria ou da adquirida de terceiros, industrializada ou não, pela agroindústria, exceto quanto às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e a de avicultura, a partir de 1º de novembro de 2001.

Art. 173. A partir de 1º de novembro de 2001, a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria é o **valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não**, exceto para as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e para as sociedades cooperativas.

Parágrafo único. Ocorre a substituição da contribuição tratada no caput, ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta decorrente da comercialização em todas as atividades, ressalvado o disposto no inciso I do art. 180 e observado o disposto nos arts. 170 e 171.

Como se depreende dos normativos acima, a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria, assim considerado o contribuinte e declarado em GFIP no código FPAS 833, é a receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

Algumas premissas devem ser adotadas para a análise do presente lançamento:

- o sujeito passivo é agroindústria com enquadramento na Classificação Nacional de Atividades Econômicas/CNAE 1931400 “fabricação de álcool” e base declarada em GFIP FPAS 833 –setor industrial;
- não foram classificadas outras atividades para fins de tributação (FPAS 604 - setor rural);

- a base de cálculo foi apurada do exame das notas fiscais emitidas (NF-e – Nota Fiscal Eletrônica) utilizando-se dos Códigos Fiscais de Operação e Prestações/CFOP, adiante explicitados, sem exame da contabilidade.

A tabela de CFOP2, de abrangência nacional, foi instituída pelo Convênio SINIEF/Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico Fiscais s/nº, de 15/12/1970 e sofreu alterações ao longo do tempo, sendo a última realizada pelo ajuste SINIEF nº 11/18.

A fiscalização junta a seguinte tabela demonstrativa dos Códigos CFOP:

(...)

A controvérsia estabelecida nos autos diz respeito aos códigos CFOP 5922/6922 e 5652/6652, e especificamente quanto a estes últimos assiste razão ao contribuinte quanto a descrição incompleta na tabela acima.

A descrição dos referidos códigos estabelecida no Convênio SINIEF s/n 15/12/70, para o período aqui vigente, vem acompanhada de notas explicativas conforme transcrevo:

Do Código Fiscal de Operações e Prestações e do Código de Situação Tributária

Art. 50 O Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP e o Código de Situação Tributária - CST, constantes de anexos deste Convênio, serão interpretados de acordo com as Normas Explicativas, também apensas, e visam aglutinar em grupos homogêneos nos documentos e livros fiscais, nas guias de informação e em todas as análises de dados, as operações e prestações realizadas pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

5.650 - SAÍDAS DE COMBUSTÍVEIS, DERIVADOS OU NÃO DE PETRÓLEO E LUBRIFICANTES

Acrescido o CFOP 5.652 e respectiva nota explicativa pelo Ajuste SINIEF 09/03, efeitos a partir de 01.01.04.

5.652 - Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado à comercialização

Classificam-se neste código as vendas de combustíveis ou lubrificantes industrializados no estabelecimento destinados à comercialização, inclusive aquelas decorrentes de encomenda para entrega futura, cujo faturamento tenha sido classificado no código 5.922 - "Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura".

5.900- OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

5.922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura

Classificam-se neste código os registros efetuados a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura.

6.650 - SAÍDAS DE COMBUSTÍVEIS, DERIVADOS OU NÃO DE PETRÓLEO E LUBRIFICANTES

Acrescido o CFOP 6.650 e respectiva nota explicativa pelo Ajuste SINIEF 09/03, efeitos a partir de 01.01.04.

6.652 - Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado à comercialização

Classificam-se neste código as vendas de combustíveis ou lubrificantes industrializados no estabelecimento destinados à comercialização, inclusive aquelas decorrentes de encomenda para entrega futura, cujo faturamento tenha sido classificado no código 6.922 - "Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura".

6.900- OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

6.922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura

Classificam-se neste código os registros efetuados a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura.

Lembrando que o CFOP 5652/5922 é utilizado para operações internas (onde o emitente e o destinatário estão localizados dentro da mesma unidade da federação) e CFOP 6652/6922 para as operações interestaduais.

No tocante aos CFOP 5922/6922 “lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura” não há qualquer reparo a se fazer no lançamento, pois efetivamente representam a receita de venda da operação já efetivada sem a saída real do produto, tendo total aplicação à espécie a Solução de Consulta nº 507/2017 exarada pela COSIT, órgão que decide processos de consulta de interpretação da legislação tributária no âmbito da Receita Federal do Brasil, conforme ementa que transcrevo parcialmente:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. VENDA PARA ENTREGA FUTURA. RECEITAS. MOMENTO DO RECONHECIMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Considera-se como venda para entrega futura aquela resultante de contrato de compra e venda em que, no momento de concretização do negócio, o vendedor já possui em estoque as mercadorias ou produtos vendidos, os quais, por vontade dos contratantes, permanecerão com o vendedor, na condição de mero depositário, para entrega ao comprador em ocasião posterior.

Na apuração da Contribuição Previdenciária prevista no caput do art. 22A da Lei nº 8.212/1991, as agroindústrias que vendem para entrega futura mercadorias resultantes da industrialização de sua própria produção devem reconhecer a receita decorrente dessas vendas no momento da celebração do contrato, quando o negócio se aperfeiçoa e o comprador torna-se proprietário dos referidos bens, e não no momento da transmissão da posse das mercadorias vendidas.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 22A; Decreto-lei nº 1.598, de 1974, arts. 7º, § 4º, e 67, caput, XI; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177 e 187, § 1º; RIPI/2010, arts. 187, I e II, 407, VII, e 410; Convênio Sinief s/nº, de 1970, art. 40; IN RFB nº 971, de 2009, art. 169; PN CST nº 58, de 1977, item 4.3; PN CST nº 40, de 1976, item 4; PN CST nº 73, de 1973, itens 5 a 8; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º.

Destaco da referida Solução de Consulta, o conceito de venda para entrega futura que não encerra qualquer condição suspensiva a determinar a eficácia da venda entabulada:

Dentro das premissas adotadas nesta Solução de Consulta, verifica-se que, no contrato de compra e venda para entrega futura, as mercadorias já existem no estoque do vendedor, sendo a sua entrega ao adquirente efetuada em momento posterior. Nesse negócio jurídico, a transferência de propriedade da mercadoria ocorre desde o momento do acordo de vontades, embora a tradição não ocorra no mesmo instante. Esse ato jurídico não depende do implemento de condição

suspensiva, pois já se encontra perfeito e acabado no momento da celebração do negócio, quando ocorre o fato gerador do tributo. (grifei)

No mesmo sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 12/2017, cuja ementa e excerto transcrevo:

ENTREGA FUTURA. RECONHECIMENTO DA RECEITA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Na hipótese de o vendedor celebrar contrato de compra e venda de bem que possui em seu estoque, mas entregar esse bem em período de apuração posterior àquele em que foi celebrado o contrato, a receita, pelo regime de competência, deve ser reconhecida no período de apuração em que foi celebrado o contrato.

(...)

Na segunda situação, uma vez que os bens objeto do contrato de compra e venda já existem no estoque do vendedor quando o contrato é celebrado, a receita deverá ser reconhecida no momento de celebração do contrato. O contrato de compra e venda de bens é considerado obrigatório e perfeito quando as partes concordam quanto à coisa e ao preço, conforme disposto no art. 482 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil). Nessa situação, depois de perfeito o contrato, o bem deixa de pertencer ao estoque da empresa vendedora, tornando-se esta mera depositária. Nesse momento, há a simultaneidade de receitas e custos correlatos, quanto ao bem vendido, devendo também nesse momento ocorrer o reconhecimento da receita pela empresa vendedora, ainda que a efetiva entrega aconteça em outra ocasião. (grifei)

Sendo assim, ao contrário das conclusões exaradas na diligência fiscal, as notas fiscais de venda com códigos CFOP 5922/6922 constituem base de cálculo da contribuição substitutiva, conforme disposto no artigo 173 da IN RFB nº 971/2009:

Art. 173. A partir de 1º de novembro de 2001, a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, exceto para as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e para as sociedades cooperativas.

Parágrafo único. Ocorre a substituição da contribuição tratada no caput, ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta decorrente da comercialização em todas as atividades, ressalvado o disposto no inciso I do art. 180 e observado o disposto nos arts. 170 e 171.

No tocante a alegação de que nas notas fiscais de vendas dos códigos CFOP 5652 e 6652 discriminadas no Anexo A-4 há operações que não são exclusivamente de vendas, mas englobam também as utilizadas para “remessa” do produto que foi faturado antecipadamente, não há como acatar os argumentos da defesa.

Com efeito, o impugnante não juntou aos autos qualquer nota fiscal demonstrando a natureza da operação como simples remessa, tampouco apontou quais seriam as notas fiscais discriminadas no Anexo A-2 “Relação das NF-e referentes às vendas no mercado interno”, fls. 64/397, abaixo reproduzido em parte, que no seu entendimento não deveriam compor a base de cálculo do lançamento:

(...)

Para uma análise de sua argumentação, deveria ter colacionado no mínimo indício de prova de que houve inclusão indevida na base de cálculo de operações de simples remessa ou faturamento antecipado, o que não ocorreu, tendo apenas juntado planilhas que desacompanhadas de demais elementos de prova não se prestam a afastar o lançamento, sendo portanto tais alegações de cunho genérico.

Afirma ainda o impugnante que foram incluídas indevidamente na base de cálculo das operações de venda “mercado interno” notas fiscais de vendas canceladas/devolução de

vendas, conforme demonstra na planilha de fl. 476 (arquivo não paginável) no quadro B do “Anexo 1-Base de Cálculo Contribuinte”, na linha “Vendas Canceladas /Devolução”.

Contudo, conforme apurado em diligência fiscal, fls. 487/492, não procede tal alegação, tendo a fiscalização se pronunciado a este respeito desta forma:

Quanto às argumentações da empresa referentes às vendas canceladas nos meses de janeiro; agosto e outubro/2014 temos a esclarecer que as NF-e canceladas nos referidos meses, as quais relacionamos abaixo, e que foram obtidas junto ao sistema "NF-e" não foram incluídas na apuração dos valores levantados no presente processo, ou seja, não constam do ANEXO A-2 e também do ANEXO B-2, a saber:

(...)

Quanto às notas fiscais de nº 109958, 111417, 113491, 112353, 112669 e 113021, fls. 463/473, referente aos meses de julho a dezembro/2014 que segundo o impugnante foram emitidas com CFOP incorreto, verifico que estas não compuseram a base de cálculo das contribuições devidas como pode ser verificado com a simples busca na planilha Anexo A- 2, fls. 64/397.

Além disto, se a intenção do impugnante era de demonstrar que referidas notas fiscais foram declaradas erroneamente em GFIP, em nada modificaria o lançamento aqui discutido, uma vez que após o início do procedimento fiscal não há que se falar em retificação de GFIP, conforme se depreende do seguinte dispositivo da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 463. A alteração nas informações prestadas em GFIP será formalizada mediante a apresentação de GFIP retificadora, elaborada com a observância das normas constantes do Manual da GFIP.

(...)

§ 5º A retificação não produzirá efeitos tributários quando tiver por objeto alterar os débitos em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal, salvo no caso de ocorrência de recolhimento anterior ao início desse procedimento: grifei

I - quando não houve entrega de GFIP, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis;

II - em valor superior ao declarado, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

No mesmo sentido, a seguinte Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF de efeito vinculante para a administração tributária, conforme Portaria MF nº 277/2018:

Súmula CARF nº 33:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Em relação a alegação de que a base de cálculo foi declarada a maior na GFIP, pois considerou indevidamente o IPI das vendas tributadas nos meses de abril, maio, junho, agosto, outubro e novembro/2014, deve-se esclarecer que a possibilidade de exclusão de IPI na receita bruta somente foi prevista na contribuição substitutiva a que se referem os art. 7º a 9º da Lei nº 12.546/2011, não havendo qualquer norma legal a amparar referida exclusão no caso da tributação das agroindústrias.

Com efeito, a agroindústria tem as contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e II, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, substituídas pela incidente sobre o valor da Receita Bruta proveniente da comercialização da produção, conforme art. 22-A, incisos I e II, da mesma lei e deve declarar tal receita em GFIP, no campo Comercialização da Produção – PJ.

Tanto a Lei nº 8.212/91 como o Regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 não fazem previsão quanto à exclusão de impostos da base de cálculo da referida contribuição. Confira-se:

Decreto nº 3.048/99

Art. 201-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas no inciso I do art. 201 e art. 202, é de:

I – dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e

II – zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 64 a 70, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

§ 1º Para fins deste artigo, entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. (grifei)

A legislação não deixa dúvida de que se trata de receita bruta, sem qualquer exclusão, posto que não há qualquer ressalva relativa à dedução de outros tributos. E, não havendo previsão legal para que o IPI, os descontos e o ICMS sejam excluídos da base de cálculo referente à comercialização da produção rural das agroindústrias, o lançamento deve ser mantido.

De todo o exposto, não procedem os argumentos da defesa neste tópico.

Merece destaque o fato de que o ônus de provar suas alegações com documentos e de forma didática, nos termos do disposto no artigo 373 do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Ao contrário do que alega o recorrente não é ônus da fiscalização ou dos órgãos julgadores produzir a prova, cujo ônus é daquele que alega, de modo que não procedem suas alegações.

AUTO DE INFRAÇÃO RELATIVO ÀS VENDAS OCORRIDAS NO MERCADO EXTERNO SENAR

No presente caso, a recorrente busca se abster do recolhimento da contribuição ao SENAR incidente sobre receitas oriundas de exportação, alegando que a natureza de tal contribuição é de CIDE ou de contribuição social, o que, por conseguinte, atrairia a imunidade prevista na CF, contudo, em que pese as bem expostas razões da contribuinte, entendo que a decisão recorrida merece ser mantida, uma vez que devidamente fundamentada.

Meu entendimento quanto à matéria é nos exatos termos do que constou na decisão recorrida, no sentido de que a natureza jurídica da contribuição ao Senar é de contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas e portanto o dispositivo constitucional não o incluiu de forma expressa para aplicação da imunidade em relação à receita de exportação.

Nesse ponto adoto como razões de decidir trechos do voto do I. Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim no Ac. 2201-004.540 J. 05/06/2018 em que o assunto foi tratado com propriedade pedindo vênias para sua transcrição verbis:

Neste tópico, a RECORRENTE defende, em suma, que a contribuição ao SENAR é espécie do gênero contribuição social e, por esse motivo, encontra-se alcançada pela imunidade constitucional prevista no art. 149, § 2º da CF/88.

Contudo, não assiste razão à RECORRENTE, uma vez que o art. 149, § 2º, I, da CF/88 afirma expressamente que somente estão acobertados pelo manto da imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação as contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico.

Neste sentido, importante transcrever mais uma vez a mencionada norma constitucional:

“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;”

Ora, se 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), resta evidente que o interesse do constituinte foi de não afastar a incidência das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas sobre as receitas de exportação.

A contribuição ao SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem) foi criada pela Lei nº 8.315/91, cujo art. 1º 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”

Da leitura do dispositivo acima, resta evidente que a natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, haja vista que se presta, precipuamente, a atender a categoria dos trabalhadores rurais. Sendo o referido tributo uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, a norma imunizante não poderá ser aplicada, havendo incidência da contribuição sobre as receitas decorrentes da exportação.

Neste ponto, adoto como razões de decidir o voto proferido pela Conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz em acórdão recentemente proferido pela 2ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9202-006.595, julgado em 20/03/2018), com o fim de demonstrar que a contribuição ao SENAR não possui características de CIDE nem de contribuição social:

“Para a caracterização das contribuições ao SENAR como contribuição de intervenção no domínio econômico seria necessário entender 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 (bemestar 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.”

Neste sentido, por verificar que a contribuição ao SENAR é uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas (categoria econômica dos trabalhadores rurais), entendo que a mesma não é englobada pela imunidade do art. 149, §2º, I, da CF/88.

Portanto, não há o que prover quanto a este ponto.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya