



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15868.720067/2011-01
RESOLUÇÃO	2002-000.321 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGROPECUARIA CHAPADA DOS GUIMARAES S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR – Relatora

Assinado Digitalmente

RAFAEL DE AGUIAR HIRANO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo de Sousa Sáteles (Substituto), André Barros de Moura, Luciana Costa Loureiro Solar, Fernando Gomes Favacho, Rafael de Aguiar Hirano (Presidente) e de forma não presencial o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de Contribuições Sociais Previdenciárias apuradas sobre a diferença entre o Faturamento e os valores declarados em GFIP pelo recorrente, no período de 01/01/2008 a 31/12/2008.

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo trechos do relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de Autos de Infração – AI lavrados contra o contribuinte em epígrafe discriminados a seguir.

AI Debcad nº 37.069.439-2, no valor de R\$ 247.890,04, consolidado em 27/7/2011, relativo a contribuições para a previdência social, referentes às competências de 01/2008 a 06/2008, de 08/2008 a 10/2008 e 12/2008.

AI Debcad nº 37.069.440-6, no valor de R\$ 20.513,04, consolidado em 27/7/2011, relativo a contribuições para o Senar, referentes às competências de 01/2008 a 06/2008, de 08/2008 a 10/2008 e 12/2008.

Conforme relatório fiscal de fls. 17/34, os valores lançados se referem a contribuições devidas à previdência social e ao Senar incidentes sobre a comercialização de produção rural própria, apuradas pelo confronto entre as receitas de comercialização com produção rural identificadas com base no Livro de Registro de Saídas de Mercadorias e as informadas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações para a previdência Social – GFIP.

No relatório fiscal também constam outras informações como segue.

Os fatos gerados das contribuições lançadas foram identificados nos autos com os códigos de levantamento RU, RU1 e RU2 – Produção Rural.

As bases de cálculo apuradas constam nos Anexos Relatórios de Lançamentos – RL (fls. 35/38) e no demonstrativo Planilha 1 (fl. 20).

O contribuinte foi cientificado das autuações em 29/7/2011, conforme assinaturas às fls. 3 e 9, e apresentou impugnação de fls. 48/50, em 4/8/2011 (de acordo com data de protocolo à fl. 48), na qual, essencialmente:

Alega que foram considerados valores incorretos como bases de cálculo das contribuições lançadas em relação a algumas competências.

Diz que a base de cálculo considerada em relação à competência 04/2008 correta é de R\$ 1.819.992,72, pois na autuação foram consideradas, como sendo destinadas ao mercado interno, operações de comercialização destinadas ao exterior que totalizaram R\$ 720.672,00.

Aponta que, relativamente à competência 07/2008, efetuou recolhimentos de contribuição com base em faturamento relativo à comercialização da produção

rural superior (R\$ 3.349.197,10) ao montante de faturamento identificado pela fiscalização (R\$ 392.010,84). Acrescenta que deve retificar a GFIP.

Assevera que na competência 08/2008 o faturamento efetivo foi de R\$ 1.395.887,09, inferior ao considerado como base de cálculo pelo auditor fiscal, pois ele considerou, nessa apuração, o valor de uma nota fiscal de remessa de demonstração nº 80, no valor de R\$ 7.256,00.

Diz que relativamente à competência 12/2008, a base de cálculo (faturamento de produção rural) considerada pelo auditor foi de R\$ 2.119.407,72, sendo que a correta (real) é de R\$ 2.043.440,92, pois no valor considerado pela fiscalização estão incluídas: (a) uma nota fiscal de devolução de vendas nº 329, no valor de R\$ 15.120,00 e notas fiscais de remessa para entrega futura nº 296, 299 e 308 que totalizam R\$ 72.580,00, além disso, não foram consideradas as notas fiscais de venda nº 291 e 312 que perfazem a quantia de R\$ 11.733,20.

Requer o acatamento dos valores informados com a retificação das autuações.

O contribuinte juntou aos autos, dentre outros documentos, demonstrativos contendo a lista das notas fiscais emitidas e juntou cópias dessas notas (fls. 84/150).

Após apresentação da impugnação, foi proferido Acórdão pela 8ª Turma da DRJ/BHE, o qual julgou parcialmente procedente a impugnação em Acórdão, manteve parcialmente o crédito tributário, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O produtor rural pessoa jurídica é o responsável pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre a comercialização de sua produção rural.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão de piso excluiu da base de cálculo do lançamento, na competência agosto de 2008, a totalidade do valor pleiteado pelo impugnante. Na competência julho de 2008, apesar das alegações do contribuinte, não houve qualquer base de cálculo lançada nesta competência. E, no que se refere a competência dezembro de 2008, a procedência da decisão de piso foi parcial, restando lançada ainda, dentre outras bases de cálculo, a nota fiscal de devolução de vendas de número 329, acostada as fls. 146 dos autos, questionada pelo impugnante.

Restaram lançadas ainda, após a decisão de piso, os valores impugnados na competência abril de 2008, os quais se referem a remessa para exportação com o Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP 5501 que foram realizadas com pessoa jurídica situada no Brasil, qual seja, a Cargill Agrícola S. A.

Cientificado da decisão de primeira instância em 20/04/2015, o sujeito passivo interpôs, em 15/05/2015, Recurso Voluntário, alegando:

1. Nulidade do procedimento fiscal, por falta de liquidez e certeza quanto ao crédito tributário apontado; E que estão sendo desrespeitados os princípios do contraditório e ampla defesa;
2. Eventual equívoco nas declarações apresentadas não poderia ser utilizado para fundamento do lançamento fiscal, tendo em vista o princípio da verdade material.
3. Alega erro nos meses de fevereiro, abril e agosto de 2008.
4. Que não tem como prosperar o entendimento proferido pela decisão de piso de que o valor recolhido em julho a maior deveria ser objeto de pedido de restituição;
5. Bis in idem;
6. Das operações com remessa específica para exportação;

Quanto ao pedido de anexação de laudo técnico, não houve até o momento nenhuma solicitação de juntada de laudo.

Em 03/06/2026, o Recorrente anexou aos autos uma petição com esclarecimentos para o julgamento do Recurso, sustentando em síntese que:

- (i) a inclusão indevida de notas de exportação e de devolução de mercadorias na base de cálculo das contribuições apuradas e
- (ii) que a divergência identificada pela Autoridade Fiscal não ocasionou a falta de recolhimento das contribuições no período autuado.
- (iii) ... Quanto às Notas fiscais CFOP 5501, aduz que:

A partir do trecho acima transcrito, nota-se que a decisão recorrida reconhece expressamente que parte das NF-e autuadas foram emitidas com o CFOP 5.501 (remessa para exportação futura), sem qualquer questionamento sobre a natureza de tais operações, reconhecendo-as como efetivas operações de exportação, porém, afastando equivocadamente a imunidade dessas receitas (art. 149, § 2º, inciso I, Constituição Federal), com fundamento no artigo 170 da IN RFB nº 971/2009.

Causa ainda mais estranheza o fato de a Autoridade Fiscal ter autuado as NF-e nº 3833 a 3864, emitidas em abril/2008, com o CFOP 5.501 (remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação) com destino à Cargill Agrícola S/A (fls. 28), no entanto, em comportamento contraditório, ter deixado de autuar NF-e de mesma natureza, emitidas no mês de maio/2008, com o mesmo CFOP e mesmo destinatário, conforme documentos acostados às fls. 207-216.

...

Por fim, cumpre à Recorrente ressaltar que a r. decisão recorrida, ao tratar da incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes de exportação, menciona brevemente que, mesmo que as operações fossem realizadas com adquirente localizado no exterior, as contribuições destinadas ao SENAR ainda seriam devidas, pois, não estariam abrangidas pela imunidade do art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

A lide versa sobre contribuições devidas à previdência social e ao Senar incidentes sobre a comercialização de produção rural própria, apuradas pelo confronto entre as receitas de comercialização com produção rural identificadas com base no Livro de Registro de Saídas de Mercadorias e as informadas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações para a previdência Social – GFIP.

1) Das Preliminares

1.1. Da Nulidade do Lançamento Fiscal

O Recorrente alega que a autoridade fiscal não anexou as provas aptas a demonstrar de fato a presunção da falta de recolhimento das contribuições previdenciárias referentes ao ano calendário de 2008, bem como deixou de apurar corretamente o crédito tributário supostamente devido no período.

Alega ainda o princípio da verdade material para afastar o crédito tributário em sua totalidade, conforme diferenças apuradas pela fiscalização e requer que o lançamento seja declarado nulo.

No entanto, conforme podemos verificar no auto de infração, relatório fiscal e seus anexos, o crédito tributário constituído pela diferença está corretamente acompanhado dos documentos comprobatórios.

O faturamento bruto da Recorrente foi apurado pela auditoria fiscal junto ao livro de Registro de saídas de Mercadorias, da empresa, no período de 01/2008 a 12/2008 e as GFIP-Guias do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social foram extraídas dos arquivos

informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e, o crédito tributário foi corretamente constituído pela diferença.

Todas as notas fiscais correspondentes a Receita da Comercialização da Produção rural também estão corretamente acostadas aos autos e, portanto, não há que se falar em descumprimento do princípio da verdade material.

Dentro do caminhar normativo do contencioso administrativo tributário federal, as hipóteses de nulidade de lançamento fiscal estão enumeradas no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, a saber: (i) documentos lavrados por pessoa incompetente; (ii) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente; e (iii) despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa. E nenhuma dessas hipóteses foram evidenciadas nos autos.

Decreto 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. (g.n.)

§ 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)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso dos autos, os atos e termos foram lavrados por pessoa competente. Constata-se, ainda, a observância da garantia da ampla defesa ao ter sido devidamente concedida ao autuado para apresentar sua peça de impugnação/recurso e produzir elementos probatórios, com vistas a demonstrar a sua razão no litígio. Ou seja, o Recorrente teve garantido todos os seus direitos de defesa, não procedendo, portanto, suas alegações de nulidade do presente auto de infração.

De fato, as alegações do recorrente dizem respeito ao mérito, o qual será analisado em seguida.

Nesse sentido, rejeito a preliminar de nulidade requerida pelo contribuinte.

2. Do Mérito

Aduz, em síntese, o recorrente, que após decisão de primeira instância a qual retificou parcialmente o crédito tributário constituído pela fiscalização, que restaram indevidamente cobradas diferenças de notas fiscais de devolução de mercadorias, bem como de receitas de exportação, as quais não podem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

2.1 – Do bis in idem – contribuições previdenciárias já recolhidas – fevereiro/2008, Abril/2008, JULHO/2008 e agosto/2008 – Equívoco nas declarações apresentadas. – Princípio da Verdade Material

No que se refere à competência julho/2008, a Recorrente afirma que não há que se falar em pagamento a maior referente aos valores recolhidos em julho de 2008, porque os valores declarados em julho de 2008 são referentes às notas fiscais emitidas em fevereiro, abril e agosto do mesmo ano.

No que se refere à competência julho de 2008, conforme verificamos na planilha de diferenças acostadas aos autos, não foi apurada nenhuma diferença de crédito tributário pela auditoria fiscal. Não houve qualquer lançamento fiscal referente a competência julho/2008.

O recorrente alega erro nas GFIP da competência julho/2008 e diz que estão declaradas nessas GFIP valores de Notas Fiscais referentes a meses distintos do mesmo mês de julho de 2008 e diz que tal declaração a maior consiste em bis in idem.

No entanto, afirma que estão declaradas na GFIP de julho de 2008, contribuições referentes às competências fevereiro, abril e agosto do mesmo ano, referentes às bases de cálculo de R\$ 782.020,00, R\$ 1.260.455,20 e R\$ 940.303,02, respectivamente.

Cumprе registrar que a pretensão relativa ao reconhecimento do direito creditório, restituição ou compensação de tributo, se fosse o caso, como quer fazer aduzir o Recorrente, não se insere na competência deste Colegiado no âmbito do presente processo. O contencioso administrativo instaurado por meio de recurso voluntario contra o lançamento destina-se a ao julgamento do processo administrativo fiscal de constituição do crédito tributário.

Não se constitui, portanto, a via adequada para apreciação de pedidos de restituição ou homologação de compensação. Eventual direito à restituição de indébito ou à compensação de valores porventura declarados ou recolhidos a maior, deverá ser veiculado pelo sujeito passivo em procedimento administrativo próprio, observados os requisitos e a forma previstos na legislação tributária de regência.

Portanto, não procedem as alegações do recorrente, às quais dizem respeito exclusivamente às alegadas sobras.

2.2 – Das operações com remessa específica para exportação – E da alegada imunidade com relação as contribuições em operações de exportação

Afirma a Recorrente que não há como prevalecer o entendimento do julgador “a quo” no sentido de manter a exigência decorrente das notas fiscais em que o produto foi destinado para exportação.

Que a fiscalização de forma contraditória manteve as notas fiscais destinadas à exportação referente às receitas de abril de 2008 e excluiu do lançamento as notas fiscais de mercadorias destinadas para exportação emitidas em maio de 2008. Que o tratamento tributário diverso para operações realizadas pelo mesmo contribuinte de forma idêntica viola o disposto no artigo 142 do CTN.

Não há conclusões diversas da fiscalização, como faz querer crer a recorrente quando alega que ela usou dois critérios diferentes. A auditoria lançou corretamente os bases de cálculo do faturamento da produção rural destinados à venda para empresa situada no Brasil, a Cargill Agrícola S. A, apesar da recorrente aduzir que seriam destinadas à exportação, no mês de abril de 2008.

Como verificamos as referidas notas fiscais, em anexo aos autos, elas foram emitidas para a Cardil Agrícola, CNPJ CNPJ 60.438.706/0059-73, e, portanto, empresa situada no Brasil, e não no exterior, apesar da informação do CFOP 5501, nas referidas notas fiscais.

Portanto, em função do princípio da Verdade material, apesar da informação do CFOP 5501 nas notas fiscais, como as mesmas foram emitidas contra empresa sediada em território nacional, não há que se falar em exportação.

Alega a imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º. Da Constituição Federal para as contribuições previdenciárias referentes às operações de exportação.

De fato, o artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal (com redação dada pela EC no. 33) prevê que:

“As contribuições sociais de intervenção no domínio econômico (...) não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.”

No entanto, essa imunidade não se aplica a nota fiscais emitidas para pessoas jurídicas situadas no Brasil, como se deu no caso concreto, onde as alegadas notas fiscais foram emitidas para a Cardil Agrícola S. A.

A controvérsia acerca da extensão da imunidade às exportações indiretas foi definitivamente solucionada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE no. 759.244 (tema 674 com Repercussão Geral), ocasião em que se fixou a seguinte tese, com trânsito em julgado em 09/09/2020:

A norma imunizante contida no inciso I do parágrafo 2º. Do artigo 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas

de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.

O entendimento foi reafirmado no âmbito da ADI no. 4735, consolidando-se a orientação de que não há distinção ontológica entre exportação direta e exportação indireta para fins de fruição da imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º, I da CRFB/88.

No entanto, apesar de todo o descrito, não há nos autos, qualquer prova ou menção sobre a existência de exportação indireta no presente caso concreto.

A fruição da imunidade pressupõe demonstração inequívoca de que as receitas controvertidas decorrem efetivamente de exportação, ainda que realizada de forma indireta, incumbindo ao contribuinte o ônus da prova quanto à vinculação entre as vendas realizadas à empresa comercial exportadora e a efetiva saída da mercadoria para o exterior.

Conforme se verifica nos autos, as únicas provas anexadas são as notas fiscais emitidas contra a Cardil Agrícola S.A., empresa brasileira, situada no território nacional e com CNPJ.

Portanto, não se demonstrou nos autos, a destinação da produção da Recorrente para exportação. Inexistindo demonstração de que as aquisições tributadas tenham sido direcionadas à exportação, ainda que indiretamente, impõe-se concluir que a base de cálculo apurada não corresponde a receitas inseridas no fluxo econômico exportador, alcançadas pela imunidade do artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal.

Assim, deve ser mantida a incidência das Contribuições previdenciárias sub-rogadas sobre a comercialização da produção rural.

Alega o princípio da “Teoria dos Atos Próprios” o qual impede a administração pública de prejudicar terceiros que confiaram na regularidade de seu procedimento.

Tendo em vista que o Tema 674, julgado pelo STF em RE no. 759.244 (tema 674 com Repercussão Geral) foi posterior a ação fiscal que constituiu o crédito tributário do presente caso concreto, e, destarte, a fiscalização não consignou em seu auto de infração a questão acerca de operações **Indiretas** de exportação.

Tendo em vista que o recorrente alega que as suas notas de exportação possuem CFOP 5501, e, na planilha acostada aos autos pelo fisco constam nas notas fiscais a informação CFOP 5101.

Proponho a conversão do presente julgamento em diligência para que:

1. Apure-se se houve na competência alegada pelo Recorrente, qual seja, abril de 2008, de acordo com os fundamentos de fato e de direito trazidos aos autos, tanto pelo Termo de Verificação Fiscal como pelo Recorrente, e, nos termos ainda do julgamento em RE 759.244 (tema 674, com repercussão geral) do STF, se houve exportação indireta nas notas fiscais anexadas aos autos pelo contribuinte.

2. Verificar eventuais provas no sentido de que os itens constantes das notas fiscais emitidas contra a Cardil Agricola S.A. foram efetivamente destinados a exportação.
3. Elaborar um levantamento dos valores totais destinados a exportação no mês de abril de 2008.

Conclusão

Ante o exposto, proponho a conversão do presente em diligência para apurar as informações referentes a exportação indireta, nos moldes do tema 674 do STF.

Assinado Digitalmente

LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR