



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

Processo nº 15956.000526/2010-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.211 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2012
Matéria AGROINDÚSTRIA OU PRODUTOR RURAL
Recorrente LDC SEV BIOENERGIA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA PELA AGROINDÚSTRIA. EXPORTAÇÃO REALIZADA POR EMPRESAS DO MESMO RAMO. IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não tem direito à imunidade prevista no art. 149, § 2, I, da CF/88 a agroindústria que efetua venda no mercado interno, com fim específico de exportação, a empresas que atuam no mesmo ramo, que exportam posteriormente a produção.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA PELA AGROINDÚSTRIA. DEDUÇÃO DE DEVOLUÇÕES DE VENDAS. POSSIBILIDADE.

Na hipótese de devolução ou cancelamento de venda, a empresa acaba estornando sua operação, que simplesmente não se efetiva. A análise da situação fática importa, necessariamente, em inoccorrência de venda e, conseqüentemente, em ausência de receita auferida, situação que descaracteriza a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

RETROATIVIDADE BENIGNA. POSSIBILIDADE.

Tendo em conta a alteração da legislação que trata das multas previdenciárias, deve-se analisar a situação específica de cada caso e optar pela penalidade que seja mais benéfica ao contribuinte.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial para exclusão das contribuições incidentes sobre os valores decorrentes de devolução e cancelamento de vendas e recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões, Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de NFLD constituída em 15/10/2010 (fl. 734) para exigir contribuição previdenciária incidente sobre a receita de comercialização da produção rural e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), no período de 01/2006 a 12/2008.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 698/729), o crédito tributário foi apurado de forma descentralizada para cada empresa incorporada até o momento das incorporações, quando a contabilidade passou a ser centralizada. Os valores representam diferenças entre o que foi declarado em GFIP e o que foi apurado pela fiscalização, valores recebidos em decorrência de “*Revenda de Materiais*”, “*Vendas Diversas*” e “*Sucatas*”.

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 739/1579) pleiteando pela total insubsistência do lançamento.

A d. DRJ determinou a realização de diligência para que a autoridade fiscalizadora se manifeste em relação à alegação de que as operações de “Venda para Entrega Futura” já tinham sido oferecidas à tributação em competências anteriores (fls. 1582/1583).

A fiscalização apresentou relatório fiscal complementar (fls. 1585/1590) pontuando que apurou o crédito tributário partindo da receita da comercialização da produção rural, levando-se em conta os balancetes contábeis apresentados pelo contribuinte comparados com as receitas declaradas em GFIP. Destaca também que a Recorrente não comprovou suas receitas decorrentes de serviços prestados a terceiros, que estariam sujeitas a tributação pela folha de salários.

A Recorrente apresentou manifestação (fls. 1597/1614), alegando que: (i) incluiu no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/09 os débitos relativos às competências de 01/2006 a 10/2008; (ii) a fiscalização não se manifestou sobre as hipóteses de vendas para entregas futuras, em ofensa ao art. 142 do CTN; e (iii) a fiscalização não apreciou efetivamente os documentos que demonstram a existência de devoluções de produtos, bem como as receitas de prestação de serviços a terceiros.

Os débitos incluídos no parcelamento foram transferidos para o PAF nº 17988.000142/2011-74 (fl. 1641).

A d. DRJ em Ribeirão Preto (fls. 1644/1664) julgou o lançamento procedente, sob os argumentos de que: (i) a contribuição devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta proveniente da venda de subprodutos da produção, tais como mercadorias, sucatas e insumos; (ii) não há imunidade quando a produção rural é vendida para empresa comercial localizada no mercado interno, ainda que com o fim específico de exportação; (iii) não cabe à autoridade administrativa declarar a inconstitucionalidade ou a ilegalidade de normas.

A Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 1670/1687) alegando que: (i) as receitas que não decorrem da atividade agroindustrial não podem ser incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária; (ii) as receitas decorrentes de vendas realizadas com o fim específico de exportação possuem imunidade, não podendo ser tributada pela contribuição previdenciária devida pelas agroindústrias; (iii) o art. 245, § 1º, da IN nº 03/2005 e o art. 170, § 1º, da IN nº 971/2009 criaram regramento que destoa do texto constitucional, não podendo ser aplicados; (iv) a multa deve ser excluída e o crédito tributário deve ser suspenso, tendo em vista a liminar proferida no Mandado de Segurança nº 2005.61.00.025130-5, impetrado pela ÚNICA – União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo; (v) as receitas decorrentes de vendas para entrega futura foram tributadas no momento da emissão da nota; (vi) os valores relativos à devolução de mercadorias e à prestação de serviços a terceiros devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária; (vii) deve haver o recálculo da multa aplicada na competência de 12/2008, em atenção ao princípio da retroatividade benigna.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

Primeiramente, cabe mencionar que o presente recurso é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, cabe destacar que, após a inclusão dos débitos da empresa no REFIS IV, apenas as competências de 11/2008 e 12/2008 estão em discussão.

Conforme se verifica no Relatório de Lançamentos (fls. 36/53), apenas as seguintes rubricas foram autuadas nestas duas competências:

- (i) Dedução devoluções – Açúcar – Unidades Vale do Rosário, MB e Santa Elisa;
- (ii) Dedução devoluções – Alcool Anidro – Unidade Vale do Rosário;
- (iii) Dedução devoluções – Açúcar Líquido – Unidade Santa Elisa;
- (iv) Dedução devoluções – Cana de açúcar – Unidade Santa Elisa;
- (v) Sucatas – Unidades Jardest, MB e Santa Elisa; e
- (vi) Exportação indireta – mercado interno.

A Recorrente defende que as receitas advindas da comercialização de produtos não decorrentes da atividade agroindustrial (revenda de materiais e sucatas) não podem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária da agroindústria.

Sustenta que a revenda de produtos não constitui industrialização da produção própria ou adquirida de terceiros, não podendo se sujeitar à incidência da contribuição previdenciária devida pela agroindústria. Pontua também que a venda de sucatas não constitui atividade agroindustrial passível de tributação, mormente quando qualquer empresa pode realizar tal atividade.

Todavia, como mencionado acima, os valores exigidos sobre as receitas decorrentes de revenda de materiais não estão mais em discussão, pois foram objeto de renúncia por parte da empresa. Apenas para que não parem dúvidas quanto a este fato, o item 5.4.2 do Relatório Fiscal (fls. 704/705) especifica tais rubricas apenas para o período de 01/2006 a 01/2008, relativamente à Companhia Energética Santa Elisa.

No caso das sucatas, tem-se que estas decorrem, essencialmente, do processo produtivo da empresa, mormente quando constituem sobras e resíduos deste. Assim, é mister que a receita obtida com a sua comercialização seja levada à tributação.

Apenas para ressaltar a importância das sucatas no processo produtivo, vale mencionar que o próprio art. 22-A, §§ 6 e 7 da Lei nº 8.212/91, ao excetuar da contribuição

substitutiva as pessoas jurídicas que se dediquem apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria, condicionou que estas empresas não poderão ter receita bruta decorrente de venda de sobras e resíduos superior a 1% da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Não há dúvidas, portanto, de que a receita decorrente de venda de sucatas se amolda à base de cálculo de que trata o art. 22-A da Lei nº 8.212/91.

A Recorrente defende que as receitas decorrentes de vendas realizadas com o fim específico de exportação não podem ser tributadas pela contribuição previdenciária, em face da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF/88, com a redação dada pela EC nº 33/2001.

Para comprovar seu direito, juntou aos autos: (i) Notas fiscais com código CFOP nº 5.501 (remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação); (ii) Memorandos de Exportação; e (iii) telas do SISCOMEX.

Embora seja possível entender que a empresa deve fazer jus à imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF/88, ainda que sua exportação seja realizada pela intermediação de uma empresa comercial exportadora, nos termos dos arts. 1º e 3º do Decreto nº 1.248/72, não é essa situação que se verifica no presente processo.

Isto porque, como destacado já pela fiscalização, as vendas que serviram como base para a presente autuação foram realizadas com empresas que possuem o mesmo objeto social da Recorrente, não caracterizando, portanto, empresas comerciais exportadoras ou *tradings*, para fins de aplicação do Decreto nº 1.248/72.

Nesse sentido, destaca-se o disposto no item 5.6.6.2 do Relatório Fiscal (fl. 717), “os **lançamentos fiscais selecionados referem-se à venda da produção rural para empresas domiciliadas no Brasil ou que tem o mesmo objeto social do contribuinte (Usinas de açúcar e/ou álcool) ou que são consumidoras da sua produção**. Estas operações estão totalmente descaracterizadas da benesse constitucional de imunidade das contribuições sociais. São vendas efetuadas no mercado interno, e que porventura poderão ou não ser exportadas, mas sempre através destas empresas e não diretamente por este contribuinte. Os próprios CFOP – Classificação das Operações, Prestações e Situações Tributárias, acima identificadas esclarecem a natureza da operação.”

A d. DRJ, da mesma forma, esclareceu que este processo versa sobre vendas realizadas no mercado interno, enquanto que o processo n. 15956.000529/2010-91 versa sobre vendas a empresas comerciais exportadoras (fl. 1659). Veja-se:

“A análise dos documentos acostados aos autos demonstra que a questão sub judice tem objeto diverso do constante da presente lide administrativa, pois, enquanto aqui se analisa a venda da produção rural no mercado interno, nos autos judiciais discute-se a imunidade em relação às vendas a empresas comerciais exportadoras (ou trading companies) com o fim específico de exportação, motivo pelo qual fica afastado qualquer argumento da defendente no sentido de estar amparada por ação judicial.

Esclareça-se que, para as operações via trading foi constituído processo distinto, n.º Comprot

15956.000529/2010-91, Debcad n.º 37.281.356-9, já julgado por esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – DRJ/RPO em sessão do dia 18/03/2011.”

Posto isso, verifica-se que a Recorrente em momento algum rebateu esses argumentos, de modo a demonstrar que as empresas compradoras possuíam também objeto social de comerciais exportadoras ou *tradings*, para fins de aplicação do aludido Decreto.

Não há, portanto, razão no argumento.

A Recorrente alega também que a multa deve ser cancelada e o crédito tributário suspenso, haja vista que, na época da lavratura da presente autuação, estava em vigor a liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 2005.61.00.025130-5, em que é parte a ÚNICA – União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo (da qual a Recorrente é filiada), que assegurou a suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária incidente sobre operações de exportação realizadas por intermédio de *trading companies* ou empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto Lei nº 1.248/72.

Entretanto, como já mencionado acima, o objeto da presente discussão não é exportação realizada por empresas comerciais exportadoras, mas sim por empresas que atuam no mesmo ramo da Recorrente, não havendo conexão, portanto, entre este processo e o referido mandado de segurança.

Não há, assim, como se excluir a presente multa do processo. Destaca-se apenas que o crédito tributário continuará suspenso até o término deste processo administrativo.

A Recorrente alega ainda que a fiscalização apurou indevidamente “*diferenças entre os valores declarados pelo contribuinte em GFIP daqueles apurados pela fiscalização, através da análise dos lançamentos contábeis e balancetes fiscais*”.

No entanto, como se verifica no Relatório de Lançamentos (fls. 36/53), tais rubricas já não fazem mais parte do lançamento, pois foram incluídas no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/09.

Pleiteia a Recorrente pela exclusão dos valores decorrentes de devolução de mercadorias e de prestação de serviços a terceiros da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela agroindústria.

Em relação a suposta tributação da receita proveniente de serviços prestados a terceiros, embora a Recorrente tenha abordado a matéria de forma genérica em seu recurso (não sendo possível averiguar quais créditos tributários estariam efetivamente equivocados), verifica-se que, em sua impugnação, houve a insurgência apenas em relação à competência de 01/2007, período este que já não faz mais parte da presente discussão.

Já em relação à pretensão de se excluir da base de cálculo da contribuição previdenciária os valores relativos à devolução de vendas, assiste razão à Recorrente.

Na hipótese de devolução ou cancelamento de venda, a empresa acaba estornando sua operação, que simplesmente não se efetiva.

Assim, a análise da situação fática importa, necessariamente, em inoccorrência de venda e, conseqüentemente, em ausência de receita auferida, situação que descaracteriza a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

A d. DRJ, ao mencionar o conceito de receita bruta dado pelo Professor José Carlos Marion, entendeu que as devoluções de mercadorias não podem ser excluídas da receita bruta (fl. 1657). Veja-se:

“Segundo José Carlos Marion, compõem a Receita Bruta a venda de produtos e subprodutos (na indústria), de mercadorias (no comércio) e prestações de serviços (empresa prestadora de serviços), incluindo todos os impostos cobrados do comprador e não excluindo as devoluções de mercadorias (ou produtos) e os abatimentos concedidos (grifamos). O objetivo de incluir devoluções e abatimentos na receita bruta é o de indicar o grau de eficiência dos departamentos de produção e venda, ou seja, prestar informações relevantes para análise do usuário externo [v.g., o analista de balanço]. Já a Receita Líquida – base para o Lucro Bruto – é a receita real da empresa, com a exclusão dos impostos (...), devoluções, abatimentos e descontos comerciais.” – destacou-se

Contudo, o próprio autor menciona que o objetivo de incluir as devoluções de vendas na receita bruta é tão somente de possibilitar aos departamentos de produção e venda a verificação de sua eficiência, não tendo tal conceito qualquer vínculo em relação à materialidade do fato gerador da contribuição previdenciária em comento.

Cabe destacar que a legislação em comento, nesta mesma linha, já determina a exclusão das vendas canceladas da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme se verifica no art. 3º, inc. 5º, alínea “a”, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Nesse mesmo sentido, os arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/11, que instituíram a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) para diversos segmentos comerciais, já albergaram a possibilidade de exclusão das vendas canceladas da receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo da aludida contribuição. Veja-se:

“Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei nº 12.715/2012/2012)”

“Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 12.715/2012)”

Além disso, como pode se verificar no site da Receita Federal do Brasil, as *“Vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços.”*

Desta forma, é mister que os valores relativos a devolução e ao cancelamento de vendas sejam excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Por fim, a Recorrente defende a aplicação da multa de 24% para a competência de 12/2008, sem o quadro comparativo de multas elaborado pela fiscalização.

Entretanto, tem-se que, no mês de 12/2008 já estava vigente a MP nº 449/2008, que alterou a sistemática das penalidades no âmbito previdenciário, não havendo, pois, como se aplicar o percentual de 24%.

Já em relação à competência de 11/2008, verifica-se que o cálculo da penalidade (fls. 686/695) está totalmente equivocado.

Em relação ao descumprimento de obrigação principal, a penalidade anteriormente prevista, que variava de acordo com a fase processual do lançamento, conforme a redação revogada do art. 35 da Lei nº 8.212/1991¹, passou a ser regulamentada pelo art. 44, da Lei nº 9.430/96², que prevê multa de 75%, e que foi utilizada pela Autoridade Fiscal na presente autuação.

Por sua vez, quando do descumprimento de alguma obrigação acessória, na sistemática anterior, a infração relativa à omissão de fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a 100% da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa, conforme o extinto § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991³.

Pois bem. Analisando as sanções aplicadas no presente caso à luz das alterações levadas a efeito pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, verifica-se, através dos quadros comparativos da multa aplicada, que a Autoridade Tributária equivocou-se em suas premissas, trazendo na coluna correspondente ao que seria devido antes do advento da MP nº 449/2008 os valores relativos ao descumprimento da obrigação **principal e acessória**, e na coluna correspondente ao que seria devido após o advento da já mencionada lei apenas o valor da multa decorrente do descumprimento da obrigação principal.

Ou seja, pelo cálculo da autoridade fiscal, a multa atualmente vigente sempre será mais benéfica (com exceção dos casos em que haja limitação da multa antiga em virtude do número de segurados), posto que se está comparando a alíquota de 75% contra uma alíquota de 124%.

¹ “Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)”

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (...)”

² Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

³ “§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior”.

Na prática, se a autoridade fiscal deixasse de realizar o tendencioso quadro comparativo de multas, e lavrasse duas notificações independentes, uma com base no antigo art. 35 e outra com base no atual art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, restaria claro que o valor consubstanciado na notificação efetuada com base na legislação antiga seria inferior, em conclusão totalmente contrária ao presenciado neste caso.

Da mesma forma, a autoridade administrativa deveria comparar separadamente as multas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, ou seja, contrapondo o cálculo feito com base no antigo art. 32 da Lei nº 8.212/1991 com o atual art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, vez que ambos versam sobre como proceder nas suas respectivas épocas nos casos de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Destarte, verifica-se que a autoridade fiscal não pode considerar a multa por descumprimento de obrigações acessórias no cálculo da multa por descumprimento de obrigação principal, sob pena de negativa de vigência ao art. 106 do CTN.

Sendo assim, para que seja dado o efetivo cumprimento à retroatividade benigna de que trata o art. 106, inc. II, “c”, do CTN, é mister que a multa seja recalculada, a fim de que seja imposta a penalidade mais benéfica ao contribuinte, qual seja, a prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, visto que, até o presente momento, a multa não atingiria o patamar de 75% previsto no art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Por fim, em que pese a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antes da alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal.

Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96 limita-se ao percentual de 75% do valor principal, deve esta ser aplicada caso a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antes da alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009) supere o seu patamar.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, para determinar a exclusão das contribuições incidentes sobre os valores decorrentes de devolução e cancelamento de vendas, bem como para determinar o recálculo da multa aplicada na competência de 11/2008, conforme a fundamentação supra.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues