

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

Processo nº 15956.000527/2010-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.212 – 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 AO SENAR 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 incidente sobre a receita bruta.

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.

Julio 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, Thiago Taborda Simões, Ronaldo de Lima Macedo, Lourenço Ferreira do Prado

Relatório

Trata-se de NFLD constituída em 15/10/2010 (fl. 1202) decorrente do não recolhimento da contribuição destinada ao SENAR, incidente sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados, no período de 01/2006 a 12/2008.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 1160/1197), 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. 1209/1229) pleiteando pela total insubsistência do lançamento.

A d. DRJ determinou a realização de diligência para que a autoridade fiscalizadora se manifestasse em relação à alegação de que as operações de “Venda para Entrega Futura” já tinham sido oferecidas à tributação em competências anteriores (fls. 1232/1233).

A fiscalização apresentou relatório fiscal complementar (fls. 1235/1240) 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. 1246/1260), 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.

A d. DRJ em Ribeirão Preto (fls. 1266/1281) 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. 1287/1304) 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) 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.

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. 58/94), apenas as seguintes rubricas foram autuadas nestas duas competências:

- (i) Dedução devoluções – Açúcar – Unidades Vale do Rosário, MB e Santa Elisa;
- (ii) Dedução devoluções – Álcool 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;
- (vi) Exportação indireta – mercado interno;
- (vii) Exportação indireta – Trading Companies; e
- (viii) Exportação indireta – SENAR;

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

5.3.2 do Relatório Fiscal (fl. 1168) 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. 1180), “***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 do processo n. 15956.000526/2010-58). 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 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. 58/94), 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.”

Processo nº 15956.000527/2010-01
Acórdão n.º **2402-003.212**

S2-C4T2
Fl. 1.324

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

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.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues