



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720383/2022-41
ACÓRDÃO	2201-012.092 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE DO VERDAO S/A - ACUCAR E ALCOOL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

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

No cômputo da base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta do produtor rural pessoa jurídica deve ser excluída as devoluções de vendas anteriores.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de contribuição previdenciária sobre comercialização de produção rural, contribuição pelos riscos ambientais e aposentadorias especiais, e contribuição ao Senar, mais multas e juros, no período 1/2018 a 12/2019.

No **Relatório Fiscal** (fl. 20) consta:

- a) O enquadramento da empresa como agroindústria (produtora rural cuja atividade é a industrialização de produção própria e a adquirida de terceiros);
- b) Que houve trânsito em julgado de ação judicial reconhecendo indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita bruta da comercialização da sua produção rural;
- c) Do cotejamento entre os valores calculados e declarados pela empresa Vale do Verdão e os apurados pela auditoria fiscal, constatou-se diferença a maior de base de cálculo nos meses fiscalizados, o que serviu de base para as contribuições cobradas.

O contribuinte teve ciência do lançamento em 8/8/2022 (fl. 1.623). Consta Termo de revelia (fl. 1627). Todavia, em 10/10/2022 (fl. 1.637), junta Petição (fl. 1.640) alegando que impugnou tempestivamente a autuação em 8/9/2022.

Na **Impugnação** juntada (fl. 1.664) alega o contribuinte que ocorreu erro na apuração da base de cálculo. A insurgência do contribuinte refere-se à consideração incorreta de notas de vendas para entrega futura, desfazimento de vendas futuras, devoluções e outras saídas na apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária. Alega:

Utilização de base de cálculo já tributada anteriormente. As notas fiscais que formaram a base de cálculo da apuração fiscal se tratam, em maioria, de remessas de vendas originárias de vendas para entrega futura. Também não foram reconhecidos os desfazimentos das vendas para entrega futura ou as devoluções de vendas. Não se atentou, da mesma forma, para as notas de outras saídas referentes a operações de saídas emitidas nos códigos fiscais de operação 5949 e 6949.

Disserta que todas as notas com Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 5622 e 6652 são “notas filhas” das saídas originárias das “notas mães” com CFOP 5922 e 6922.

Informa que é comum o desfazimento de venda para entrega futura e que a legislação não ofereceria previsão expressa quanto à obrigação acessória quando dessa ocorrência antes da saída da mercadoria, citando um Parecer GEOT 322/2015, do Estado de Goiás.

Disserta sobre a ocorrência de devoluções de mercadorias, com os códigos CFOP 1661, 2661 (devolução de venda de combustíveis), 1201 e 2201 (devolução de venda de produção do estabelecimento). Cita a Solução de Consulta Disit/SRRF03 3003/2016, que trata de CPRB, por analogia.

Alega também que foram consideradas outras saídas como base de cálculo quando são usadas nas operações de remessa ou retorno e locação de bens, sem incidência tributária.

A **Resolução** (fl. 1.922) determinou diligência para esclarecimento quanto as notas com CFOP 5949 e 6949 (outras saídas) e operações com CFOP 5652, 6652, 5922 e 6922 (operações com entrega futura).

Cientificada em 22/05/2023 (fl. 2.388), juntou em 21/06/2023 (fl. 2.392) sua **Manifestação** (fl. 2.394).

Alega que a auditoria cometeu erro ao concordar com a exclusão das operações de saída no seu item 3, a, contudo, na planilha em anexo, coluna G, continuam fazendo parte da base de cálculo.

No item 3, b, exclui as notas filhas da base do INSS, porém também exclui o ICMS destacado, posto que este somente é destacado na efetiva saída. Lembra que nos meses sem operação com “notas filhas” o valor do ICMS foi idêntico.

Reclama que não houve a desconsideração dos desfazimentos de vendas futuras nem das devoluções de vendas. E que não foram desconsideradas as notas de outras saídas (5949 e 6949) que não tratam de mercancia.

O **Acórdão 106-045.609** – 15ª TURMA/DRJ06 (fl. 2.405), em Sessão de 30/01/2024, manteve em parte o crédito tributário. Não houve Recurso de Ofício, dado o valor da exoneração ter sido inferior à alçada.

Iniciou analisando a segurança judicial concedida para:

- 1) afastar o recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização de produção rural (artigo 22A da Lei n. 8.212/91, conforme Lei n. 10.256/2001) **em que incidem os valores recolhidos a título de ICMS, a partir de 01/2004;**
- 2) possibilitar a **compensação** do que indevidamente saldado, referente a fatos geradores ocorridos nos últimos entre **01/2004 até o 09/2008 inclusive** (conforme a Lei Complementar 118/2005, considerando-se o pedido de mérito e a data de propositura da presente ação, em **08/10/2008**), que se efetivará **em sede administrativa, a contar do trânsito em julgado da sentença** (art. 170-A do CTN), nos moldes do art. 66 da Lei 8.383/91 e art. 89, da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 11.941/09, com o cômputo de correção monetária e os juros de mora mediante a aplicação da taxa SELIC – enquanto esta vigorou – e, de acordo com o Manual de Cálculos da Justiça Federal, defesa a cumulação de qualquer outro índice;
- 3) deferir o levantamento dos depósitos mensais realizados durante o trâmite do feito, **após o trânsito em julgado desta sentença.**

No Relatório Fiscal, informou-se que a decisão data de 24/04/2017, transitada em julgado em 17/05/2019.

Quanto aos casos de vendas para entrega futura, trouxe a Solução de Consulta 507/2017, e que tais entendimentos vinculam a administração tributária nos termos do art. 331 da Instrução Normativa RFB 2.058/2021. Conclui a decisão de 1ª instância:

(fl. 2.428 e seguintes) Em linha com esse entendimento, a fiscalização emitiu informação em diligência (folha 1999) adequando a base de cálculo utilizada expurgando as “notas filhas” com código CFOP 5652 e 6652, produzindo a Tabela 1 – BASE DE CÁLCULO DA FISCALIZAÇÃO – retificada, citada na página 12 do presente documento.

Também foram excluídas a quase totalidade das notas referentes a outras saídas (CFOP 5949 e 6949).

O impugnante, no entanto, alega que a exclusão das “notas filhas” excluiu também os valores destacados de ICMS, o que não poderia ter ocorrido.

De fato, a planilha Anexo II da Informação Fiscal (folha 2386) mostra que as notas fiscais de código 5652 e 6652 excluídas traziam valores de ICMS destacado que, nos termos da decisão em mandado de segurança, não poderiam ser consideradas na apuração da contribuição previdenciária devida. Dessa forma, para apuração da contribuição previdenciária prevista no art. 22A da Lei 8.212/1991, entendemos que se há de considerar a apuração original da auditoria, disposta na Tabela 7 – BASE DE CÁLCULO PELA EMPRESA à folha 36.

Os valores a serem considerados, partindo-se da tabela de Tabela 1 – retificada (já referenciada acima), seriam os seguintes: (...)

Observe-se que as planilhas de folhas 2008 a 2386 demonstram que as notas de outras saídas não foram consideradas (salvo uma) na composição de base de cálculo. De certo, o contribuinte não trouxe elementos de prova para subsidiar sua afirmação.

A respeito das devoluções e desfazimentos, a Solução de Consulta Cosit nº 650, de 27 de dezembro de 2017, que versa sobre a contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física a ser retida e recolhida pela empresa adquirente da produção (contribuinte responsável), já dispôs sobre a impossibilidade da aplicação da analogia pretendida pela impugnante. A referida SC nº 650/2017 resume na sua ementa as diretrizes que adota: (...)

Cita, especificamente, a impossibilidade de aplicação, por analogia, do entendimento exarado na SC Cosit nº 40/2014 (similar à solução de consulta apontada): (...)

A mesma matéria também foi tratada na Solução de Consulta Cosit nº 199, de 11/06/2019, esta já versando sobre produtor rural pessoa jurídica e/ou agroindústria, ementada nos seguintes termos: (...)

(fl. 2.435) Ou seja, as devoluções de vendas não podem ser deduzidas da base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelo produtor rural, seja ele pessoa física, pessoa jurídica ou agroindústria, porque a legislação de regência (Lei

nº 8.212, de 1991, na redação dada pelas Leis nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992, nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, e 10.256, de 9 de julho de 2001; e Lei nº. 8.870, de 15 de abril 1994) não faz qualquer alusão a esse tipo de exclusão ou à exclusão do cancelamento de compras, como parcela dedutível, dos valores decorrentes da comercialização da produção.

A tabela com a retificação consta no Acórdão (fl. 2.430).

O destinatário foi cientificado, com acesso aos documentos relacionados abaixo, pela abertura da mensagem da ciência na sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 06/02/2024, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea "b" do Decreto nº 70.235/72.

O Contribuinte acessou o teor dos documentos relacionados abaixo na data 07/02/2024 7:11h, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital (e-Processo), no Portal e- CAC, através da opção Comunicados/Intimações, os quais já se encontravam disponibilizados desde 05/02/2024 na Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico.

Cientificado em 07/02/2024 (fl. 2.453), o **Recurso Voluntário** (fl. 2.457) foi interposto em 07/03/2024 (fl. 2.455).

Traz que o Auto de Infração se valeu de premissas equivocadas, utilizando-se de "base de cálculo" já tributada anteriormente (*bis in idem*).

Alegou em 1ª instância que as notas fiscais que formaram a base de cálculo, na sua maioria absoluta, trata-se de "simples remessa" originárias de vendas para entrega futura, portanto já tributada quando da emissão da "Nota Mãe". E que a fiscalização não reconheceu os "desfazimentos de venda" para entrega futura. Ainda disse que a fiscalização não reconheceu as notas fiscais de "devoluções de vendas", bem como, não considerou também as notas fiscais referentes a "operações de saídas" emitidas no código fiscal de operação 5949 e 6949.

Que o Acórdão da DRJ, acatando quase a totalidade dos pedidos da Recorrente adequou a base de cálculo utilizada pela fiscalização, expurgando as "notas filhas" como código CFOP 5662 e 6652 e retornou à base de cálculo o ICMS, bem como também excluiu praticamente a totalidade das notas referentes a outras saídas (CFOP 5949 e 6949). Todavia, ainda remanesceu o lançamento de contribuições referentes às devoluções e desfazimentos.

Entende que o valor remanescente a título de Contribuição Previdenciária, GILRAT e Senar, é porque:

(fl. 2.460) A respeito das devoluções e desfazimentos, a Solução de Consulta Cosit nº 650, de 27 de dezembro de 2017, que versa sobre a contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física a ser retida e recolhida pela empresa adquirente da produção (contribuinte responsável), já dispôs sobre a impossibilidade da aplicação da analogia pretendida pela impugnante. A referida SC nº 650/2017 resume na sua ementa as diretrizes que adota: (...)

Ou seja, as devoluções de vendas não podem ser deduzidas da base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelo produtor rural, seja ele pessoa física, pessoa jurídica ou agroindústria, porque a legislação de regência (Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pelas Leis nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992, nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, e 10.256, de 9 de julho de 2001; e Lei nº 8.870, de 15 de abril 1994) não faz qualquer alusão a esse tipo de exclusão ou à exclusão do cancelamento de compras, como parcela dedutível, dos valores decorrentes da comercialização da produção.

São seus argumentos, em suas palavras:

a) As devoluções de vendas e os desfazimentos de faturamentos desconstituem o fato gerador. O negócio não foi concluído e portanto, é inexistente.

b) Meros pareceres da COSIT — RFB não tem o condão de sobrepor a realidade fática e a Lei.

c) Não há disposição na legislação proibindo ou não permitindo o desfazimento de vendas (devoluções ou cancelamentos).

d) Deve o presente caso ser tratado no mínimo por analogia àqueles que detêm uma legislação específica, tais como o acima (CPRB — Lei 12.546/2011). É o que prevê o Código Tributário Nacional: (...)

e) É unânime em todas as esferas da Federação quanto a possibilidade de excluir das bases de cálculos os desfazimentos e devoluções de vendas.

Em seguida junta Acórdão n. 2202-003.765, onde destaca (fl. 2.465) que “Com a comprovação de que houve devolução de mercadorias, igualmente devem ser afastadas da base de cálculo tais receitas”. A Ementa tratava de Contribuição sobre a Receita Bruta da Comercialização da Produção Rural, com devolução de notas fiscais.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade.

O autuado foi cientificado da decisão do DRJ, em 06/02/2024, tendo comparecido aos autos com seu recurso voluntário, em 07/03/2024 – portanto, dentro do prazo legal de 30 dias (fl. 2.659).

2. Devolução/desfazimento de venda.

O contribuinte entende que as devoluções de vendas e os desfazimentos de faturamentos “desconstituem” o fato gerador, é dizer, o negócio é inexistente.

O argumento central do Fisco, como bem destacado no Recurso Voluntário, é de que (fl. 2.460) a Solução de Consulta Cosit n. 650/2017 dispôs que as **devoluções de vendas** não podem ser deduzidas da base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelo produtor rural, seja ele pessoa física, pessoa jurídica ou agroindústria, **porque a legislação de regência não faz qualquer alusão a esse tipo de exclusão ou à exclusão do cancelamento de compras**, como parcela dedutível, dos valores decorrentes da comercialização da produção.

Contrapõe o argumento o Recorrente, ao dizer que os pareceres da COSIT — RFB não tem o condão de sobrepor a realidade fática e a Lei. Também diz que a lei não permite, mas também não proíbe o cômputo das devoluções ou cancelamentos, e que é possível fazer raciocínio análogo - em todas as esferas da Federação é possível a exclusão da base de cálculo o desfazimento de vendas.

Em seguida junta Acórdão n. 2202-003.765, onde destaca (fl. 2.465) que “Com a comprovação de que houve devolução de mercadorias, igualmente devem ser afastadas da base de cálculo tais receitas”. A Ementa tratava de Contribuição sobre a Receita Bruta da Comercialização da Produção Rural, com devolução de notas fiscais.

De fato a Coordenação-Geral de Tributação, através da Solução de Consulta COSIT - nº 650, de 27/12/2017, manifestou-se pela impossibilidade de se deduzir a devolução de compras anteriores da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física a ser retida e recolhida pela empresa adquirente da produção (contribuinte responsável), concluindo não haver previsão legal para tal.

É fato que a legislação do imposto de renda, no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 (reproduzido no art. 280 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99 Decreto nº 3.000/99) prevê que as **vendas canceladas estão compreendidas no conceito de receita bruta**, e a redação dada a essa norma pela Lei nº 12.973/2014 explicita que as **devoluções de venda também se incluem naquela definição**.

Por outro lado, necessário frisar que na legislação relativa às contribuições **vem sendo dado tratamento diverso ao tema**, sendo que, quanto às contribuições PIS e Cofins, no art. 1º, inciso V, alínea 'a' das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, existe **disposição expressa da exclusão das vendas canceladas da base de cálculo do tributo**. Também a Lei nº 12.546/11, que instituiu a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) para diversas atividades, **tem nos seus arts. 7º e 8º a previsão de exclusão das vendas canceladas da receita bruta**.

A propósito, tem-se que na Solução de Consulta Cosit nº 40/2014, vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil por força do art. 9º da IN RFB nº 1.396/2013, com a redação dada pela IN RFB nº 1.424/2013, chegou-se à seguinte conclusão, nos termos do excerto de ementa abaixo colacionado:

VENDA CANCELADA. DEVOLUÇÃO DE VENDA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. O valor do cancelamento de vendas decorrentes de devolução de mercadorias, que

tenha sido objeto de incidência da CPRB, poderá ser excluído na determinação da sua base de cálculo no período de ocorrência da devolução.

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

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

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

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

A seguir reproduz-se a ementa da citada Solução de Consulta:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins Ementa: EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO VENDAS CANCELADAS POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. O valor do cancelamento de vendas decorrente de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência da Cofins, poderá ser excluído na determinação da base de cálculo, no período de ocorrência da devolução. O valor do eventual excesso de vendas canceladas pela devolução de mercadorias, em determinado período, em relação à receita bruta já submetida à incidência da Cofins, poderá ser excluído na determinação da respectiva base de cálculo em períodos subsequentes. Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ementa: EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO VENDAS CANCELADAS POR DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS. O valor do cancelamento de vendas decorrente de devolução de mercadorias, que tenha sido objeto de incidência do PIS/Pasep, poderá ser excluído na determinação da base de cálculo, no período de ocorrência da devolução. O valor do eventual excesso de vendas canceladas pela devolução de mercadorias, em determinado período, em relação à receita bruta já submetida à incidência do PIS/Pasep, poderá ser excluído na determinação da respectiva base de cálculo em períodos subsequentes. Dispositivos Legais: Lei n 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º . 20.

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

Tal conclusão se deve, logicamente, ao fato de que a devolução de uma mercadoria cuja venda já tenha sido tributada quando da saída do produto da empresa, traduz-se, na prática, em "estorno de venda", pois a receita anteriormente gerada foi cancelada pela devolução correspondente. Saliente-se que a contribuição devida pelo produtor rural pessoa jurídica, a qual encontra seu esteio no art. 25 da Lei nº 8.870/94, consubstancia-se em espécie do gênero contribuição substitutiva, à semelhança da multicitada CPRB.

Isso, porque mediante a aplicação de um percentual sobre a receita do produtor, deixa-se de recolher àquelas contribuições devidas sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos seus segurados empregados e trabalhadores avulsos, prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

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

Nos termos do Acórdão 2402-012.852, Relator Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, Sessão de 01/10/2024:

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, consequentemente, em ausência de receita auferida, situação que descaracteriza a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta. Neste sentido, entendo que a análise da Solução de Consulta invocada trata de situações as quais ocorreriam deduções (e só seriam devidas as previstas em lei). Ora, o lançamento contábil equivocado e o negócio desfeito (cancelamento parcial de notas, conforme observado no caso em análise), uma vez demonstrados e comprovada a inexistência da transação econômica no mundo real.

Tendo o contribuinte comprovado o cancelamento total ou parcial de nota fiscal perante a administração tributária, deve ser afastada a tributação das contribuições previdenciárias sobre tais notas, considerando o período de apuração do lançamento, sob pena de se tributar valores que sequer ingressaram como receita do contribuinte.

3. Conclusão.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho