



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720729/2023-91
ACÓRDÃO	2201-012.655 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE VERDE EMPREENDIMENTOS AGRÍCOLAS LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/12/2021

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

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 incorrência de venda e, conseqüentemente, em ausência de receita auferida, situação que descaracteriza a ocorrência do fato gerador da contribuição incidente sobre a receita bruta.

AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO. ABRANGÊNCIA.

A contribuição devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, 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.

CONCOMITÂNCIA DA DISCUSSÃO DA MATÉRIA NAS ESFERAS JUDICIAL E ADMINISTRATIVA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de

juízo administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1).

RECEITA BRUTA. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 149 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

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.

INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. O pedido de diligência que não atende aos requisitos insculpidos no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972 não merece acolhimento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFICÁCIA NORMATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais, e decisões administrativas para os quais a lei atribua eficácia normativa, de modo que as decisões suscitadas pelo recorrente em seu recurso voluntário não são aplicáveis ao caso analisado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário em relação à exclusão da base de cálculo das contribuições do ICMS e ICMS-ST, em razão da concomitância com ação judicial, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo do lançamento – patronal, GILRAT e SENAR – o montante de R\$ 7.640.559,38, decorrente das vendas canceladas (devoluções), conforme tabela anexa ao lançamento (fls. 82/83).

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Lilian Claudia de Souza(substituto[a] integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão de piso mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 2300/2302):

Tem-se em pauta dois autos de infração, páginas 2 a 26, para a cobrança de contribuições previdenciárias sobre a comercialização da produção rural de agroindústria além daquelas destinadas ao SENAR- Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, exações que, referindo se anos de 2020 e 2021, têm o seguinte valor:

(...)

Após **qualificar a empresa como agroindústria** conforme seus atos societários e pela própria classificação das receitas contábeis da empresa que aponta a existência de um setor industrial, a fiscalização sinalizou, como fundamento para os lançamentos acima, as seguintes desconformidades, nos termos de relatório (fl. 29 a 50):

I) Ao separar as notas fiscais de CFOP 5102, 5120, 5405 e 6102, apontou que o contribuinte fez incorreta tributação das saídas, uma vez que efetuou deduções indevidas da base de cálculo. Tais abatimentos, segundo justificou a empresa durante o procedimento fiscal, foram oriundos de decisões judiciais em duas ações 0000433-77.2012.4.01.3505 e 0018305 27.2015.4.01.3400. A autoridade fiscal, ao analisar a conjuntura processual das duas demandas no judiciário, informa que, em ambas, o interessado não teve suas pretensões acolhidas, as quais buscavam reconhecer a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais e para o SENAR cobradas sobre comercialização. Desconsideradas as deduções, foi recomposta a base de cálculo restituindo-se a ela o ICMS;

II) A autoridade fiscal informa que não existe previsão legal para dedução de devolução de vendas da base de cálculo das contribuições cobradas neste processo, restituindo à base de cálculo todos os abatimentos feitos pelo contribuinte neste sentido. Citada SC COSIT 199/2019;

III) Aponta que, conforme anexo I do relatório fiscal, **foram incluídas na tributação as notas fiscais que se referiam a vendas de subprodutos e sucatas, valores não oferecidos à tributação pelo contribuinte;**

IV) **Aponta a dedução, sem fundamentação legal, de despesas acessórias do ICMS com reflexo nas contribuições sociais aqui cobradas.** No tema, a autoridade fiscal indica que as legislações estaduais não têm o condão de fazer qualquer alteração nos tributos federais, apontando ainda a inexistência de qualquer fundamento legal que preveja a exclusão do tributo estadual da base de cálculo das contribuições exigidas neste processo;

V) **Entendendo a fiscalização que a totalidade das receitas da agroindústria deve ser oferecida à tributação, considerou indevida a não inclusão por parte do contribuinte na base de cálculo das contribuições aqui exigidas, das receitas oriundas da comercialização de créditos de descarbonização, Lei 13.576/2017, informando ainda que a própria empresa, ao classificar os valores em sua contabilidade utiliza a denominação “receita”;**

VI) **O contribuinte não ofereceu à tributação, relativamente ao SENAR, as receitas de exportação,** as quais, segundo tese fiscal, não se incluem na imunidade concedida a estes valores pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Da Impugnação

Cientificado do Auto de Infração na data de 27/10/2023, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 2109), o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 2118/2159), na data de 28/11/2023 (fl. 2115), na qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

I – Preliminar – Nulidade por erros materiais ocorridos na apuração da base de cálculo no trabalho de auditoria:

(a) Devoluções não consideradas pelo Auditor Fiscal;

II – Mérito:

(a) Do correto enquadramento do conceito de comercialização rural própria de agroindústria;

(b) Da não incidência das contribuições sobre a comercialização de sucata;

(c) Da não incidência das contribuições nas revendas de materiais de terceiros;

(d) Da não incidência do Funrural sobre o ICMS e sobre as despesas acessórias com o ICMS ST;

(e) Da não incidência do Funrural sobre o CBIO's

(f) Da imunidade do SENAR sobre as receitas de exportação.

Da Decisão de Primeira Instância

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE – DRJ/04, em sessão realizada em 03/07/2025, por meio do acórdão nº 104-016.339 (fls. 2299/2315), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 2299/2300):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/12/2021

VENDAS. DEVOLUÇÃO. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexistindo previsão legal, impossível a dedução das devoluções de venda da receita bruta para fins de apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias da agroindústria.

AGROINDÚSTRIA. ATIVIDADE AUTÔNOMA. RECEITA. INCIDÊNCIA.

A contribuição da agroindústria que explore outra atividade econômica autônoma incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente.

CRÉDITOS DE CARBONO. ALIENAÇÃO. RECEITA. INCIDÊNCIA.

Alienados os créditos de carbono da pessoa jurídica, este valor configura receita passível de incidência de contribuições sociais.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/12/2021

SENAR. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. INEXISTÊNCIA.

A imunidade garantida às contribuições para a Seguridade Social não se estende àquelas devidas ao SENAR, que é contribuição de interesse de categorias profissionais.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/12/2021

MATÉRIA SUB JUDICE. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RENÚNCIA.

Em razão da unicidade de jurisdição, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, antes ou depois do lançamento, implica renúncia ao contencioso administrativo fiscal relativamente à matéria submetida ao Poder Judiciário.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA. PEDIDO NÃO FORMULADO.

Considera-se não formulado o pedido de perícia ou diligência que não obedece aos requisitos legais previstos.

PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL. INOBSERVÂNCIA. PRECLUSÃO.

O prazo para juntada de provas ao processo administrativo fiscal no âmbito federal é de trinta dias da ciência havendo salvo as exceções previstas, preclusão temporal de tal direito após o trintídio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Cientificado do resultado do julgamento em primeira instância na data de 21/07/2025, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 2319), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 2323/2352), na data de 20/08/2025 (fl. 2321), no qual alegou, em breve síntese, as razões sintetizadas nos tópicos abaixo:

(i) Da ilegalidade do indeferimento à produção de provas;

(ii) Preliminar – Nulidade do Lançamento – erro material

(a) Da correta apreciação da nulidade arguida na origem – da indevida inclusão na base de cálculo do lançamento das vendas canceladas e devolvidas (Notas Fiscais canceladas), no montante de R\$ 7.640.559,38.

Subsidiariamente, pugna pela conversão do julgamento em diligência, para que haja revisão do lançamento, de modo a excluir os valores decorrentes de vendas canceladas.

(iii) Mérito

A contribuinte afirma que não há incidência da contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção rural agroindustrial (FUNRURAL), sobre as seguintes operações:

(a) Vendas **canceladas (devoluções)**, no montante de R\$ 7.640.559,38;

(b) Comercialização de **sucata e mercadorias adquiridas de terceiros que compõem o almoxarifado da empresa**, no montante de R\$ 5.817.663,72;

(c) Comercialização do **CBIO's (créditos de descarbonização)**, no montante de R\$ 2.448.277,00.

Pugna, ainda, para que sejam excluídos da base de cálculo do lançamento os valores de **ICMS e ICMS-ST (lançado a título de despesas acessórias)**, no montante global de R\$ 193.011.462,90.

Ao final, afirma acerca da **não incidência da contribuição ao SENAR** com relação às receitas oriundas de exportação – venda de açúcar bruto para o mercado externo, que totalizam o montante de R\$ 11.986.287,12.

Requeru, por fim, a **produção de prova pericial** ou a **realização de diligência** para revisão do lançamento fiscal.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – a Recorrente foi intimada da decisão em 21/07/2025 (fl. 2319) e apresentou Recurso em 20/08/2025 (fl. 2321) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminar – Nulidade do Lançamento

A Recorrente repisa os mesmos argumentos expostos na Impugnação, e suscita preliminar de nulidade do lançamento, por erro na apuração da base de cálculo, uma vez que a fiscalização não abateu os valores decorrentes de devoluções de vendas, o que majorou a base de cálculo no montante de R\$ 7.640.559,38 (sete milhões, seiscentos e quarenta mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e trinta e oito centavos), o que configura erro material e acarreta nulidade do lançamento.

Em que pese as razões expostas pela Recorrente, não comportam acolhimento.

Isso porque, a lavratura dos Autos de Infração para constituir o crédito de contribuições previdenciárias não recolhidas encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte ou ofensa à Lei nº 8.212, de 1991.

Outrossim, em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

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.

(...)

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.

Os Autos de Infração foram lavrados por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, a hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte. A Recorrente foi cientificada dos autos de infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Observa-se, ainda, que ao contrário do que alega a Recorrente, a fiscalização justificou a inclusão na base de cálculo dos valores oriundos das vendas canceladas, uma vez que considerou indevidas as deduções sem amparo legal, aplicou, ainda, a solução de consulta COSIT 199/2019 na qual encontra-se prevista a impossibilidade de se deduzir a devolução de vendas da receita bruta proveniente da comercialização de produção rural, para fins de apuração da contribuição previdenciária patronal devida por produtor rural pessoa jurídica e por agroindústria (fls. 38/39).

A mera discordância da Recorrente em relação ao conteúdo do auto de infração, não tem o condão de torná-lo nulo, mesmo porque, uma vez lavrado, abre-se ao contribuinte a possibilidade de se defender nesta via administrativa, como de fato fez. O inconformismo da Recorrente volta-se, na realidade, contra o mérito do lançamento, o que se passa a analisar na sequência.

Desse modo, os lançamentos tributários atenderam aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Assim, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

Os Autos de Infração (fls. 2/16 e 17/26) que compõem o presente processo administrativo referem-se contribuição previdenciária devida à Seguridade Social e a outras entidades e fundos (terceiros/SENAR), incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, na condição de agroindústria, prevista no artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991.

A Recorrente argumenta, em síntese, que não há incidência da contribuição sobre os valores provenientes das seguintes operações, de modo que pugna, ao final, para que sejam excluídos da base de cálculo do lançamento tributário:

- (a) Vendas canceladas (devoluções), no montante de R\$ 7.640.559,38;
- (b) Comercialização de sucata e mercadorias adquiridas de terceiros que compõem o almoxarifado da empresa, no montante de R\$ 5.817.663,72;
- (c) Comercialização do CBIÓ's (créditos de descarbonização), no montante de R\$ 2.448.277,00;
- (d) valores de ICMS e ICMS-ST (lançado a título de despesas acessórias), no montante global de R\$ 193.011.462,90.

Desse modo, passo a análise individual de cada uma das alegações tecidas pela Recorrente.

(a) Devolução de Vendas/Notas Fiscais Canceladas

A Recorrente pugna para que sejam excluídas da base de cálculo do lançamento tributário os valores decorrentes das vendas canceladas, mormente porque o desfazimento do negócio jurídico “desconstituem” o fato gerador das contribuições previdenciárias incidente sobre a comercialização da produção rural agroindustrial.

O argumento central do Fisco, como bem destacado no Recurso Voluntário, é de que a Solução de Consulta Cosit n. 199/2019 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.

Neste ponto, entendo que assiste razão à Recorrente.

Isso porque, na hipótese de devolução 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.**

Neste sentido, a análise da Solução de Consulta invocada (COSIT 199/2019) 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.

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. No caso dos autos, a própria fiscalização reconhece tal situação e elabora planilha discriminada com os respectivos valores oriundos de vendas canceladas (fls. 82/83).

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.

Neste mesmo sentido, cito os precedentes deste CARF:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019 **PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. DEVOUÇÃO 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 nº 2201-012.092, Relator: Fernando Gomes Favacho, Data de Julgamento: 21/07/2025).

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019 **CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OPERAÇÃO DE VENDA COMPROVADAMENTE CANCELADA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. Tendo o contribuinte comprovado o cancelamento total ou parcial de nota fiscal perante a administração tributária estadual do seu domicílio, mediante o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela autoridade fazendária, 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** ERRO DE FATO DEMONSTRADO PELO CONTRIBUINTE NA CONTABILIZAÇÃO DE LANÇAMENTO ISOLADO. A recorrente, em sede de impugnação, demonstrou a existência de um lançamento indevidamente contabilizado como receita de atividade rural, sendo documentalmente apurado tratar-se de fato sem correlação com o tributo objeto, de lançamento, de sorte que é necessário reconhecer o cabimento de sua exclusão. Assunto: Normas de Administração Tributária Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. Nos termos do § 6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Por esta razão, as alegações de inconstitucionalidade não são apreciadas nesta decisão Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019 REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. MATÉRIA QUE NÃO SE DISCUTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Nos termos da Súmula CARF nº 28, a matéria relativa à Representação Fiscal para Fins Penais escapa à competência desta Turma de Julgamento, razão pela qual não se toma conhecimento das alegações da impugnante relativas à improcedência do referido processo administrativo. (Acórdão nº 2402-012.852, Relator: Marcus Gaudenzi de Faria, Data de Julgamento: 01/10/2024).

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018 **CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SUBSTITUTIVAS DA AGROINDÚSTRIA. NÃO EXIGÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). DECRETO-LEI N. 288, ART. 4º. IMUNIDADE CF, ART. 149, §2º, I. As receitas provenientes da comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus (ZFM) são equiparadas as receitas de exportação por força de norma dada pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, que estabelece referida equiparação, razão pela qual sobre as vendas a adquirente domiciliado na Zona Franca de Manaus (vendas internas para ZFM) não se exigem as contribuições previdenciárias substitutivas da agroindústria. Intelecção combinada com os arts. 34, §5º, 40, 92, 92-A, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal. Receitas de exportação são imunes à incidência da contribuição previdenciária substitutiva, a teor do art. 149, § 2º, I, da Constituição. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE**

INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE INAPLICÁVEL. A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de modo que inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição. AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA E/OU ADQUIRIDA DE TERCEIROS. EXCLUSÃO DO ICMS. ENTENDIMENTO JUDICIAL APLICÁVEL AO PIS, À COFINS E À CPRB. Não cabe excluir o ICMS da receita bruta de comercialização da produção, base de cálculo das contribuições previdenciárias da agroindústria, à míngua de previsão normativa específica, ou de reconhecimentos dessa possibilidade por parte da administração tributária. **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 inoportunidade 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. (Acórdão nº 2302-004.201, Relatora: Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Data de Julgamento: 03/11/2025).

Diante disso, deve ser excluído da base de cálculo do lançamento – patronal, GILRAT e SENAR – o montante de R\$ 7.640.559,38, decorrente das vendas canceladas (devoluções), conforme tabela anexa ao lançamento (fls. 82/83).

(b) Comercialização de sucata e mercadorias adquiridas de terceiros que compõem o almoxarifado da empresa

A Recorrente pugna para que seja excluída da base de cálculo das contribuições a receita decorrente da comercialização de sucata. Afirma que tais valores são provenientes da venda de peças e componentes pertencentes ao ativo imobilizado, decorrentes do trabalho de manutenção da usina e de seus veículos e implementos agrícolas, que são comercializados pela empresa como sucata.

Esclarece que não se trata de venda de sucata ou resíduos provenientes de sua atividade agroindustrial, tal como o bagaço da cana, que a Recorrente já oferece à tributação das contribuições previdenciárias, mas sim dos bens imprestáveis antes pertencente ao ativo imobilizado e que são descartados e revendidos como sucatas.

Apesar do esforço da Recorrente, não lhe assiste razão.

Inicialmente, vejamos as normas acerca da matéria constantes da Lei nº 8.212/1991:

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).

§ 1º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 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. 22 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 3º Na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros será excluída da base de cálculo da contribuição de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

Ao dispor sobre a matéria, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, assim estabeleceu:

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 (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

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. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

(...)

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. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001) (grifou-se)

A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, ao regulamentar as disposições legais acima, editou a instrução normativa (IN) RFB nº 971/2009, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, e trouxe o detalhamento acerca da referida base de cálculo, conforme artigos transcritos a seguir:

Seção IV

Da Base de Cálculo das Contribuições da Agroindústria

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. (grifou-se)

Das legislações acima transcritas, temos que a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção em todas as atividades que realize, ainda que não se relacione diretamente à atividade agroindustrial propriamente dita, conforme bem esclarecido no parágrafo único, do art. 173, da IN RFB nº 971/2009.

Assim, quando a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, a receita decorrente das demais atividades, que não a rural, são incluídas na base de cálculo. Porque expressamente excepcionadas pela lei, somente são excluídas da base de cálculo as receitas de serviços prestados a terceiros, conforme §§ 2º e 3º do art. 22A da Lei nº 8.212/1991.

A jurisprudência deste Conselho firmou-se no sentido de que as exceções ao regime contributivo substitutivo da agroindústria estão taxativamente previstas nos parágrafos do art. 22 A da Lei nº8.212/91. Desse modo, tal regime deve abranger toda a receita da agroindústria, ainda que ela exerça atividade secundária.

Neste sentido, transcrevo ementas de acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e de turmas ordinárias da 2ª Seção de Julgamento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011 AGROINDÚSTRIA. PRÁTICA DE OUTRAS ATIVIDADE AUTÔNOMAS. IRRELEVÂNCIA. A contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, incidente sobre a receita bruta de comercialização da produção, engloba também o valor oriundo da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. Não se pode confundir os efeitos jurídicos de uma Pessoa Jurídica produtora rural praticar atividade autônoma com o caso desta mesma atividade ser praticada por uma agroindústria, já que a legislação é expressa ao determinar que a prática de atividades autônomas não influencia no regime de apuração das

contribuições previdenciárias das agroindústrias. Ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, a contribuição previdenciária incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente [...] (Acórdão 9202-010.464, Relator: Marcelo Milton da Silva Risso, Data de Julgamento: 24/10/2022)

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014 AGROINDÚSTRIA. PRÁTICA DE OUTRAS ATIVIDADE AUTÔNOMAS. IRRELEVÂNCIA. A contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, incidente sobre a receita bruta de comercialização da produção, engloba também o valor oriundo da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. A legislação é expressa ao determinar que a prática de atividades autônomas não influencia no regime de apuração das contribuições previdenciárias das agroindústrias. Ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, a contribuição previdenciária incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente. AGROINDUSTRIA. ATIVIDADES. ENQUADRAMENTO. Para o enquadramento na condição de Agroindústria, faz-se necessária a comprovação de se tratar de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. Processos de lavagem, classificação e embalagem a que são submetidas as frutas produzidas e/ou adquiridas pela autuada não configuram industrialização, não podendo ser considerada agroindústria para fins de contribuição previdenciária. (Acórdão nº 2102-003.613, Relator: José Marcio Bittes, Data de Julgamento: 06/02/2025).

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Ano-calendário: 2010, 2011 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONFIGURAÇÃO AGROINDÚSTRIA. Para que seja afastado o enquadramento da empresa como agroindústria, é necessário demonstrar que ela não industrializa a sua própria produção, pois caso industrialize apenas produção adquirida de terceiros, deve ser enquadrada como uma indústria. Demonstrada a prática de industrialização de produção própria, é de rigor a sua classificada como agroindústria, e a cobrança das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta, nos moldes previstos no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991. AGROINDÚSTRIA. PRÁTICA DE OUTRAS ATIVIDADE AUTÔNOMAS. IRRELEVÂNCIA. A contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, incidente sobre a receita bruta de comercialização da produção, engloba também o valor oriundo da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. Não se pode confundir os efeitos jurídicos de uma Pessoa Jurídica produtora rural praticar atividade autônoma com o caso desta mesma atividade ser praticada por uma agroindústria, já que a legislação é expressa ao determinar que a prática de atividades autônomas não influencia no regime de apuração das contribuições previdenciárias das agroindústrias. Ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, a contribuição previdenciária incidirá sobre o valor da receita bruta dela

decorrente. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. VENDA A EMPRESA EXPORTADORA. A receita decorrente da venda de bens a "trading companies" tem origem no mercado interno e, conseqüentemente, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção, não sendo alcançada pela norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da CF. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. AGROINDÚSTRIAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. ICMS SUBSTITUIÇÃO. A contribuição para a seguridade social das agroindústrias prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, incide sobre a receita bruta, que é integrada pelo ICMS. Contudo, o mesmo entendimento não se aplica no caso de ICMS destacado na condição de substituto tributário (ICMS-ST). O valor destacado na nota de venda como ICMS-ST é um reembolso pago pelo comprador (substituído) pelo recolhimento do tributo efetuado antecipadamente pelo vendedor (substituto). Assim, referidos valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo. Desta forma, o ICMS-ST não pode ser considerado receita da empresa vendedora (substituta), não sendo, portanto, base de incidência das contribuições previdenciárias calculadas sobre a receita bruta. CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. NÃO IMUNIDADE. A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR, com base de cálculo prevista pelo art. 22A, da Lei n.º 8.212, de 1991 é de contribuição de interesse de categorias econômicas. Assim, inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição. (Acórdão nº 2201-004.687, Relator: Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Data de Julgamento: 11/09/2018).

Desse modo, diante da impossibilidade de segregação da receita por estabelecimento/atividade na agroindústria, por ser um regime substitutivo ao geral, não há respaldo legal para exclusão da base de cálculo das contribuições lançadas as receitas oriundas das vendas de sucatas/mercadorias adquiridas por terceiros, como pretende a Recorrente.

Diante disso, neste ponto, não há reparos a serem feitos na decisão de piso, tampouco no lançamento tributário.

(c) Comercialização do CBIOS (créditos de descarbonização)

Neste ponto, tendo em vista que a recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de Impugnação, o que manifesta um mero inconformismo com a decisão de piso, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 2307/):

DA TRIBUTAÇÃO DA RECEITA ORIUNDA DA ALIENAÇÃO DE CRÉDITOS DE DESCARBONIZAÇÃO- CBIOS

A matéria é regulada pela Lei 13.576/2017, trecho necessário ao deslinde da controvérsia está abaixo transcrito:

Art. 13. A emissão primária de Créditos de Descarbonização será efetuada, sob a forma escritural, nos livros ou registros do escriturador, mediante solicitação do emissor primário, em quantidade proporcional ao volume de biocombustível produzido, importado e comercializado.

*§ 1º **A definição da quantidade de Créditos de Descarbonização a serem emitidos considerará o volume de biocombustível produzido, importado e comercializado pelo emissor primário, observada a respectiva Nota de Eficiência Energético Ambiental constante do Certificado da Produção Eficiente de Biocombustíveis do emissor primário.***

*§ 2º **A solicitação de que trata o caput deste artigo deverá ser efetuada em até sessenta dias pelo emissor primário da nota fiscal de compra e venda do biocombustível**, extinguindo-se, para todos os efeitos, o direito de emissão de Crédito de Descarbonização após esse período.*

Sem grifos no original

Do texto acima, uma conclusão emerge: **os créditos só são gerados, no caso de agroindústria, se ela produzir os biocombustíveis. Assim, tais créditos surgem em decorrência da produção rural. Tais ativos, quando comercializados, produzem receitas decorrentes de atividade rural, o que autoriza a tributação nos termos do artigo 22-A da Lei 8.212/91.**

A natureza jurídica que importa discutir neste processo é a dos créditos quando comercializados, este é o aspecto temporal do fato gerador aqui debatido, e ela é de receita, tanto que são oferecidas ao imposto de renda com uma espécie de ajuste exclusivo, conforme artigo 15 A da Lei 13.576/2017.

Art. 15-A. A receita das pessoas jurídicas qualificadas conforme o inciso VII do caput do art. 5º desta Lei auferida até 31 de dezembro de 2030 nas operações de que trata o art. 15 desta Lei fica sujeita à incidência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento). (Incluído pela Lei nº 13.986, de 2020)

§ 1º A receita referida no caput deste artigo será excluída na determinação do lucro real ou presumido e no valor do resultado do exercício, mas as eventuais perdas apuradas naquelas operações não serão dedutíveis na apuração do lucro real. (Incluído pela Lei nº 13.986, de 2020).

Sem grifos no original

A natureza de ativo financeiro, levantada pela defesa, ocorre quando surge o crédito. Neste momento, a empresa tem um haver, decorrente de sua produção e é natural que queira comercializá-lo, mas o aspecto temporal do fato gerador não ocorre quando nasce o ativo, mas quando ele é alienado, situação em que a transmissão onerosa do bem a terceiros gera uma receita e esta sim é que é o objeto da tributação aqui discutida.

A defesa tenta apenas deslocar a natureza jurídica para momento anterior ao da venda de modo a concluir pela não tributação, mas não há nenhuma necessidade de o Fisco modificar a classificação, pois quando há venda, há receita e é por este motivo que não é cabível falar em ofensa ao artigo 110 do CTN.

Pelas razões acima expendidas, é que a Lei 13.576/2017 conceitua, em seu artigo 15-A, como receita o valor advindo das operações descritas no artigo 15, ou seja, a “negociação” do ativo, conforme abaixo transcrito.

Art. 15. A negociação dos Créditos de Descarbonização será feita em mercados organizados, inclusive em leilões.

Em suma, no seu nascedouro, o crédito de descarbonização é um ativo financeiro e isto não é fato gerador do tributo aqui discutido. Entretanto, sua comercialização faz com que ingresse, na empresa, receita decorrente de uma das atividades da agroindústria, momento em que se realiza o fato gerador.

Assim, resta claro que o conceito de ativo financeiro, reportando-se o contribuinte ao artigo 2º, I do Decreto 11.075/2002, refere-se a um momento anterior ao aspecto temporal do fato gerador.

O ajuste exclusivo preconizado em lei, gize-se bem, é apenas para o imposto de renda de forma a não levar o valor para a apuração de lucro, daí a expressão “excluída na determinação do lucro real ou presumido” que está no §1º do artigo 15-A da Lei 13.576/2017. A lei não excluiu esta receita de qualquer outra tributação, o que equivaleria a uma isenção, que, nos termos do artigo 111, II do CTN, deveria se dar de forma expressa para ser literalmente interpretada e não implicitamente.

Por fim, **entendo que o parágrafo único do artigo 173 da IN RFB 971/2009, vigente à época, dos fatos geradores aqui discutidos, responde, definitivamente, a questão, pois, ainda que se considerasse que a comercialização dos créditos de descarbonização fugiria ao conceito de produção rural, a citada norma preconiza que as receitas da exploração de outras atividades também restam tributada, in verbis:**

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.

Sem grifos no original

Obviamente, **como há proveito financeiro, a atividade que gera créditos de descarbonização é econômica e praticada por agroindústria, incidindo, portanto, a contribuição aqui discutida.**

Neste contexto, irrelevante a classificação da receita, a finalidade da norma, ou mesmo a alegada quebra isonomia que não podem ser utilizadas pela Administração Tributária, inclusive por esta instância de julgamento, para afastar o exato texto da legislação tributária, ante a natureza vinculada das atribuições do Fisco.

Tese de defesa improcedente.

Logo, neste ponto, não há reparos a serem feitos na decisão de piso.

(d) Valores de ICMS e ICMS-ST (lançado a título de despesas acessórias)

A recorrente, assim como já havia feito em sua Impugnação, defende que os valores incidentes sobre o faturamento relativos ao ICMS e despesas com o ICMS ST (Substitutivo) devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições lançadas.

Sobre este item, a decisão de piso não adentrou ao mérito, diante da concomitância, e aplicou a súmula CARF nº 1, conforme excerto que abaixo reproduzo (fl. 2315):

DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO

Este tema, **conforme relatado pela fiscalização, em informação não contestada pelo impugnante, foi submetido, por iniciativa do próprio contribuinte, ao Poder Judiciário nas ações 0000433-77.2012.4.01.3505 e 0018305-27.2015.4.01.3400 e, por este motivo, não pode ser objeto de contencioso administrativo.**

Conforme a própria tese de defesa, os fundamentos eram os mesmos quando da discussão do ICMS substituição tributária.

Neste sentido, o ato do contribuinte que buscou debater o tema no âmbito do Poder Judiciário implicou renúncia de pleitear o mesmo direito na presente esfera até para que não haja decisões conflitantes desrespeitando o princípio da unicidade de jurisdição, artigo 5º, XXXV da Constituição.

Neste sentido já sumulou o CARF:

Súmula 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Portanto, ante a **submissão do tema pelo contribuinte ao judiciário, deixo de adentrar ao mérito do tema, conforme súmula 1 do CARF de observância compulsória nesta instância de julgamento**, nos termos do §13 do artigo 25 do Decreto 70.235/72.

Em Recurso Voluntário defende a Recorrente que não se aplica a concomitância neste caso, uma vez que nas ações judiciais os pedidos formulados foram genéricos, de recomposição da base de cálculo, para exclusão “para frente” do ICMS e ICMS-ST da base de cálculo das contribuições FUNRURAL, SENAR e RAT, e, portanto, não se confundem com o pedido deste processo administrativo, de anulação do crédito tributário.

Em que pese as razões expostas pela Recorrente, não comportam acolhimento.

Isso porque, conforme se observa do Relatório Fiscal (fls. 29/50), para justificar a dedução do ICMS e ICMS-ST da base de cálculo das contribuições FUNRURAL, SENAR e RAT, a própria contribuinte, durante o procedimento fiscal, apresentou cópia de 02 (dois) mandados de segurança ajuizados com o objetivo de se declarar a inconstitucionalidade do artigo 22-A, §2º da Lei nº 8.212/1991, vejamos (fls. 36/37):

-Relativamente à dedução de ICMS: Apresentou cópias de dois processos judiciais em que a empresa Vale Verde consta como parte (0000433-77.2012.4.01.3505 e 0018305-27.2015.4.01.3400), ambos com trâmite no Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

O primeiro processo, núm. **0000433-77.2012.4.01.3505**, refere-se a um **Mandado de Segurança com pedido de liminar, cuja petição inicial é datada de 30/03/2012, para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 22A, § 2º, da Lei nº 8.212/91 e que seja permitida a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta**. DECISÃO em 23/07/2012, indeferindo a liminar; SENTENÇA em 24/09/2012 denegando a segurança pretendida; após, votos e acórdãos proferidos em apelações da empresa Vale Verde, sempre com provimentos negados.

O segundo processo, núm. **0018305-27.2015.4.01.3400**, refere-se a uma **ação ordinária para suspensão da exigibilidade da parcela do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais, cuja petição inicial é datada de 01/04/2015**, com pedido de antecipação de tutela. DECISÃO em 22/05/2015 indeferindo o pedido de antecipação dos efeitos de tutela; SENTENÇA em 07/12/2016 julgando improcedente o pedido.

Vê-se, portanto, que é INCABÍVEL e SEM AMPARO JUDICIAL o procedimento de DEDUÇÃO DO ICMS da base de cálculo das contribuições sociais por parte da empresa, no período fiscalizado. Cópia da documentação citada segue anexa ao Relatório Fiscal.

Importante ainda apontar uma flagrante contradição do contribuinte em relação aos informações prestadas à fiscalização, posto que, em resposta ao item 7 do Termo de Início de Procedimento Fiscal, pelo qual a fiscalização solicitou informar

a existência de processo(s) de consulta quanto à aplicação da legislação tributária, assim como de ações judiciais movidas pela empresa questionando a exigibilidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural e, em caso afirmativo, apresentar documentação pertinente, a saber: número do(s) processo(s), cópias do pedido ou petição inicial, liminares, decisões, sentenças, Certidão de Trânsito em Julgado, Certidão de Objeto e Pé etc.), a empresa simplesmente respondeu que “não foi encontrada (sic) nenhum processo”:

1) Conforme carta-reposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, pela qual o contribuinte solicita prazo adicional para apresentação da documentação solicitada no item 7 do mesmo, conforme extrato abaixo demonstrado, fica concedido o prazo acima para a sua apresentação. (20 dias).

O contribuinte informa que não foi encontrada nenhum processo.

Ora, como visto, **havia processos e deles a empresa se valeu, ainda que indevidamente, para se beneficiar de deduções de valores devidos relativos às contribuições previdenciárias e para terceiros.**

Desse modo, a Recorrente ao ajuizar as 02 (duas) ações judiciais acima citadas, nas quais se discutia a (im)possibilidade de se incluir na base de cálculo das contribuições previdenciárias – FUNRURAL, SENAR e RAT – incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção rural agroindustrial, renunciou a discussão nesta esfera administrativa, de modo que neste ponto o Recurso não comporta conhecimento, nos termos da Súmula CARF nº 1.

SENAR – Receitas oriundas de exportação – venda de açúcar bruto para o mercado externo

A recorrente defende a aplicação da imunidade prevista no artigo 149 da Constituição Federal de 1988 às contribuições destinadas ao SENAR, incidentes sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural no mercado externo, oriunda da venda de açúcar bruto.

A matéria não é nova neste Conselho.

O art. 149, §2º, inciso 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:**

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.

(...)

§2º 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;

Da leitura do *caput* do artigo 149 da Constituição Federal denota-se 03 (três) espécies de contribuições: **(i)** contribuições sociais; **(ii)** de intervenção no domínio econômico; e **(iii)** de **interesse das categorias profissionais ou econômicas**. No mesmo dispositivo constitucional, garante a imunidade sobre as receitas de exportação apenas de 02 (duas) espécies de contribuições, **não estendendo a imunidade para as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas**.

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 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.

Neste mesmo sentido, o §5º, do artigo 22-A, da Lei nº 8.212, de 1991 prevê que a contribuição exigida ao SENAR possui fundamento jurídico autônomo, ainda que a legislação preveja que sua apuração para o empregador agroindústria realizada em conjunto com as contribuições sociais devidas:

Art. 22-A. 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:

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.

(...)

§ 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).

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, 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.

Neste ponto, adoto como razões de decidir o voto proferido pela Conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz em acórdão proferido pela 2ª Turma da CSRF (Acórdão n. 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 (bem-estar 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.

Sobre este tema, cito os precedentes deste CARF:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. SENAR. NATUREZA JURÍDICA. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA. A contribuição ao SENAR 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, razão pela qual não lhe pode ser estendida a imunidade das receitas decorrentes da exportação. (Acórdão nº 9202-011.803, Relatora: Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Data de Julgamento: 18/09/2025).

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ATIVIDADE RURAL. AGROINDÚSTRIA. TRIBUTAÇÃO SOBRE RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. INCIDÊNCIA. O produtor rural pessoa jurídica que industrializa a produção própria ou a produção própria e a adquirida de terceiros, enquadra-se como agroindústria, calhando na espécie a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural. O regime substitutivo do art. 22-A, § 5º da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 10.256/2001, que trata das contribuições ao SENAR abrange a agroindústria, que por definição legal trata-se de produtor rural que industrializa sua produção própria e a adquirida de terceiros. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE. NÃO APLICAÇÃO. A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de modo que não é aplicável

a imunidade a que trata o art. 149, § 2º, I da CF/88. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação. (Acórdão nº 2001-007.644, Relator: Winderson Botto, Data de Julgamento: 10/02/2025).

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010 CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE INAPLICÁVEL. A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de modo que inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA. COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO. EMPRESA CONSTITUÍDA E EM FUNCIONAMENTO NO BRASIL. “TRADING COMPANIES”. INCIDÊNCIA. Para efeito da apuração da contribuição previdenciária devida pela agroindústria, as vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras (“trading companies”), constituídas e em funcionamento no país, são consideradas vendas internas e, portanto, tributáveis. (Acórdão nº 2301-011.857, Relator: Carlos Eduardo Avila Cabral, Data de Julgamento: 01/12/2025).

Desta feita, evidencia-se que não há impeditivo de que uma contribuição social e uma **contribuição de interesse de categorias profissionais e econômicas** sejam apuradas em conjunto, tendo em vista que compartilham da mesma base de cálculo. Não obstante, a imunidade constitucional só será aplicada à contribuição social e de intervenção no domínio econômico por expressa previsão no texto constitucional, o que leva à improcedência deste tópico recursal.

Do Pedido de Diligência

A Recorrente pugnou, ao final, pela **produção de prova pericial** ou a **realização de diligência** para revisão do lançamento fiscal.

Acerca dos pedidos de diligência e de juntada posterior de documentos, bem como seus efeitos, assim dispõe o artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos

referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Nesse sentido, o deferimento do pedido de diligência pressupõe o cumprimento dos requisitos do inciso IV do supracitado dispositivo legal, sob pena de ser considerado não formulado o pedido, nos termos do § 1º do artigo 16 do referido Decreto nº 70.235 de 1972.

A recorrente deveria ter apresentado toda a documentação comprobatória do seu direito quando das intimações fiscais, bem como da apresentação da Impugnação e Recurso Voluntário e assim não o fez, mas tenta transferir o ônus probatório que é seu (artigo 373, CPC) ao Fisco, o que não pode ser admitido por esta Turma.

Ademais, nos termos da Súmula CARF nº 163, abaixo reproduzida, de observância obrigatória por parte de seus membros, nos termos do artigo 123, § 4º do RICARF, não se configura cerceamento de defesa o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Destarte, tendo em vista que a recorrente não demonstrou a presença dos requisitos insculpidos no artigo 16 do referido Decreto nº 70.235 de 1972, o pedido de dilação probatória –realização de perícia contábil e, subsidiariamente, diligência – não comporta deferimento.

Decisões administrativas e judiciais

A Recorrente cita ao longo de toda a sua peça recursal diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

São inaplicáveis, portanto, as decisões administrativas e judiciais trazidas pela recorrente à presente lide.

Conclusão

Diante do exposto, voto por **CONHECER EM PARTE** do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria relativa à exclusão da base de cálculo das contribuições do ICMS e ICMS-ST, em razão da concomitância com ação judicial, e na parte conhecida, para rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, **DAR PARCIAL PROVIMENTO**, para excluir da base de cálculo do lançamento – patronal, GILRAT e SENAR – o montante de R\$ 7.640.559,38, decorrente das vendas canceladas (devoluções), conforme tabela anexa ao lançamento (fls. 82/83).

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas