



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

Processo nº 10410.721335/2012-39
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.165 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE AGROINDÚSTRIA
Recorrente PARAPUÃ AGROINDUSTRIAL S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Conhece-se do recurso voluntário apenas quanto a matérias impugnadas. Recurso não conhecido quanto a matéria não trazida na impugnação, porquanto não compõem a lide e quedou-se preclusa.

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL SUPERVENIENTE. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL.

O confronto de norma com ulterior alteração constitucional é controle de constitucionalidade material. Não compete ao Carf arredar a norma vigente sob a alegação de inconstitucionalidade (Súmula Carf nº 2). Aplica-se a lei vigente se outra norma jurídica na a afastar. As agroindústrias estão sujeitas às contribuições ao Sesi, Senai, Sebrae, Incra e Salário-Educação.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

O indeferimento motivado de pedido de perícia não caracteriza cerceamento de direito de defesa. Deve ser indeferido o pedido de prova pericial quando a defesa tem acesso às informações que pretenderia obter com a perícia.. Nulidade do acórdão inexistente.

PERÍCIA.

Defere-se o pedido de perícia quando o julgador entendê-la necessária. Presentes os elementos suficientes para o julgamento, a perícia é prescindível.

IMUNIDADE. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR.

As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidem sobre receitas de exportação. A contribuição ao Senar tem natureza de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica. Imunidade inaplicável.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. ICMS.

A contribuição ao Senar das agroindústrias prevista no § 5º do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, incide sobre a receita bruta, que é integrada pelo ICMS. Não há norma jurídica a afastar a aplicação do conceito legal.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAI, AO SESI E AO SEBRAE. AGROINDÚSTRIA. LEGALIDADE.

As contribuições ao Senai, ao Sesi e ao Sebrae foram instituídas por leis próprias que se encontram vigentes. A CLT atribui às agroindústrias produtoras de açúcar a classificação sindical de indústria; portanto, são contribuintes do Senai e do Sesi, característica que as torna contribuintes do Sebrae.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. FOLHA DE PAGAMENTOS. ACORDO TRABALHISTA. DIFERENÇAS SALARIAIS. INCIDÊNCIA.

Incide contribuição previdenciária sobre o salário pago ao empregado. Diferenças salariais pagas em decorrência de acordo trabalhista que reajustou o salário retroativamente têm natureza de salário. Não foram identificadas verbas indenizatórias na base de cálculo considerada no lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: (a) não conhecer (a.1) as questões que envolvem o controle de constitucionalidade de lei, (a.2) a matéria não impugnada; (b) rejeitar o pedido de anulação do acórdão recorrido e o pedido de perícia e, no mérito, (c) negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior - Presidente.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Alexandre Evaristo Pinto, João Maurício Vital, Wesley Rocha, Thiago Duca Amoni e João Bellini Júnior.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício, Debcad nº 37.320.150-8, para a exigência das contribuições destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), ao Instituto Nacional de Colonização e

Reforma Agrária (Incra), ao Serviço Nacional da Indústria (Senai), ao Serviço Social da Indústria (Sesi) e ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), que doravante serão referidos por Terceiros.

No caso destes autos, consta do Relatório Fiscal (e-fl. 2384 e seguintes) que foram lançadas as diferenças entre os valores apurados pelo Fisco e os valores declarados em Gfip referentes às contribuições devidas a Terceiros, no período de 1/2008 a 12/2008, incidentes sobre:

- a) as receitas brutas provenientes da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, a empresas comerciais exportadoras;
- b) as receitas brutas provenientes da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não;
- c) os valores referentes à aquisição de produção rural (cana-de-açúcar) de produtores rurais pessoas físicas, em que o adquirente se subroga na obrigação do pagamento das contribuições, nos termos do art. 30, incs. III e IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;
- d) as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados não consideradas pela empresa como salários-de-contribuição;
- e) os valores das diferenças de contribuições devidas a Terceiros apuradas em razão da utilização, na Gfip, do código incorreto do Fundo da Previdência e Assistência Social (FPAS)

Na impugnação, a Recorrente solicitou o julgamento simultâneo de todos os autos de infração lavrados em decorrência da ação fiscal e sustentou que:

- a) as contribuições ao FNDE (Salário-Educação), ao Sesi, ao Senai, ao Sebrae e ao Incra incidentes sobre a folha de salários foram, após a edição da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, revogadas por *incompatibilidade superveniente* com o art. 149 da Constituição Federal (e-fls. 2606 e 2607, item 18);
- b) incluíram-se, na base de cálculo das contribuições lançadas sobre a folha de pagamentos, verbas indenizatórias que seriam isentas de contribuições, razão pela qual a recorrente solicitou perícia para a apuração de tais verbas e aferição da correta base de cálculo;
- c) não incidem contribuições ao Senar sobre as receitas de vendas a comerciais exportadoras porque essas operações equiparar-se-iam a exportações e, portanto, seriam isentas e imunes;
- d) deve-se excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao Senar sobre as receitas de vendas internas;
- e) são indevidas as contribuições das agroindústrias ao Sesi, ao Senai e ao Sebrae;

f) devem ser excluídos os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

O julgado *a quo*, Acórdão nº 11.45.995, da DRJ/Recife, enfrentou a impugnação e concluiu pela sua improcedência, mantendo o crédito tributário, sob os seguintes argumentos:

- a) a legislação ampara o lançamento das contribuições ao FNDE (Salário-Educação), ao Sesi, ao Senai, ao Sebrae e ao Incra e, na ausência de decisão judicial favorável ao contribuinte, não cabe, ao julgador administrativo, o afastamento da norma posta sob alegação de inconstitucionalidade, por força do que dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, na redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009;
- b) a legislação determina a incidência da contribuição das agroindústrias ao Senar, calculada sobre a receita bruta, e a venda no mercado interno, ainda que para comerciais exportadoras, não torna imune ou isenta a receita;
- c) não consta do lançamento a alegada incidência de juros sobre a multa de ofício;
- d) o ICMS integra o preço do produto e, portanto, é parte da receita bruta sobre a qual incidem as contribuições;
- e) foram utilizados para o cálculo das contribuições incidentes sobre a folha de pagamento os valores registrados pelo próprio contribuinte, descabendo, no caso, a exclusão das mencionadas verbas indenizatórias e a perícia para o levantamento dessas verbas;
- f) não há fundamento legal para o julgamento simultâneo de processos administrativos fiscais distintos.

No recurso voluntário, (e-fls. 2420 a 2426) a Recorrente repisou as alegações da impugnação, exceto quanto à questão dos juros, que não foi questionada no apelo, e aduziu, ainda, a seguinte matéria: **Substituição tributária da contribuição ao Senar instituída por decreto.**

É o relatório essencial.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital - Relator.

O recurso (e-fls. 2420 a 2426) é tempestivo.

Da contribuição ao Senar devida por sub-rogação

A Recorrente sustenta que seria ilegal a cobrança da contribuição ao Senar do produtor rural pessoa física que lhe é sub-rogada, porquanto não haveria lei formal a instituir a substituição tributária.

Não é possível conhecer da matéria porque não foi questionada pela recorrente na impugnação e, consoante o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. É a impugnação, ao instaurar a fase litigiosa, que delimita a lide. Não suscitada a matéria na fase própria, precluso estará o direito de fazê-lo em outro momento processual. Nesse sentido, há vários precedentes no Carf (por exemplo, os acórdãos nºs 3302-004.356, 3402-004.318, 2402-005.903, 2402-005.808 e 9101-002.719).

Das contribuições ao Sesi, Senai, Sebrae, Incra e Salário-Educação em face da Emenda Constitucional nº 33

Afirma, a Recorrente, que a cobrança das contribuições ao Sesi, Senai, Incra, Sebrae e Salário-Educação incidentes sobre a folha de pagamentos é improcedente porque teriam sido *revogadas por incompatibilidade superveniente* com Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

Sobre a matéria, assim se manifestou o acórdão recorrido:

Somente nossa Corte Magna possui a prerrogativa de declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e se o destinatário de uma lei entender que ela é inconstitucional, o STF é o órgão competente para tal declaração.

Embora a Recorrente sustente que não se trata de apreciação de constitucionalidade da norma, mas revogação por inovação normativa, no caso a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, entendo que o confronto de norma com no texto constitucional a ela posterior é, materialmente, controle de constitucionalidade, o que está vedado a este colegiado, por força do que dispõe a Súmula Carf nº 2. Invoco o brilhante voto condutor do Acórdão nº 2301-005.129, proferido pelo conselheiro João Bellini Júnior, em que a matéria foi decidida unanimemente, por esta mesma turma, nos seguintes termos:

Porém, penso que agiu corretamente a autoridade recorrida. O fim almejado com o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, ou com a Súmula 02 do CARF, é evitar que as instâncias julgadoras administrativas usurpem a competência do Poder Judiciário, afastando a aplicação de normas tributárias frente a seu conflito com a Constituição Federal.

Ora, o próprio STF já firmou sua competência e reconheceu a repercussão geral para a análise das contribuições destinadas ao:

(a) Incra, em face da EC 33/2001: tema 495 – Referibilidade e natureza jurídica da contribuição para o INCRA, em face da Emenda Constitucional nº 33/2001; leading case RE 630.898 (b) Sebrae, em face da EC 33/2001: tema 325 - Subsistência da contribuição destinada ao SEBRAE, após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001; leading case RE 603.624;

(c) salário-educação, em face das Constituições de 1969 e 1988: tema 518 – Compatibilidade da contribuição destinada ao custeio da educação básica com as Constituições de 1969 e de

1988; *leading case RE*; neste caso, firmou a seguinte tese: “Nos termos da Súmula 732 do STF, é constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação”.

(c) **Senar**: tema 801 – Constitucionalidade da incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, nos termos do art. 2º da Lei 8.540/1992, com as alterações posteriores do art. 6º da Lei 9.528/1997 e do art. 3º da Lei 10.256/2001; *leading case RE 816830*.

Nesse sentido, saber se determinada norma foi ou não recepcionada pela Constituição Federal (incluindo, por óbvio, suas emendas constitucionais), é tema precípua e recorrente a ser dirimido pelo STF. Cito como exemplo:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. **CONTRIBUIÇÕES AO SENAL. ARTIGOS 4º E 6º DO DECRETO-LEI 4.048/1942. VALIDADE E RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 (ARTIGO 240).** ARTIGO 149, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 282 E 356 DO STF. HIGIDEZ DAS NOTIFICAÇÕES DE DÉBITO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE EM SEDE EXTRAORDINÁRIA. SÚMULA 279 DO STF. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. MATÉRIA SEM REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 660. ARE 748.371. REITERADA REJEIÇÃO DOS ARGUMENTOS EXPENDIDOS PELA PARTE AGRAVANTE. MANIFESTO INTUITO PROTRELATÓRIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 1.021, § 4º, DO CPC/2015. AGRAVO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. ARTIGO 85, § 11, DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. (ARE 1035080 AgR / SP - SÃO PAULO; Relator: Min. Luiz Fux; Julgamento: 26/05/2017; Órgão Julgador: Primeira Turma) (Grifou-se.)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. **CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. CARÁTER TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. BITRIBUTAÇÃO. A SEGUNDA PARTE DO INCISO I DO ARTIGO 154 DA CONSTITUIÇÃO NÃO SE APLICA ÀS CONTRIBUIÇÕES. IRREGULARIDADE NA REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL DA ENTIDADE SINDICAL. INEXISTÊNCIA.** AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. (RE 947732 ED / SP - SÃO PAULO; Relator: Min. Luiz Fux; Julgamento: 29/03/2016; Órgão Julgador: Primeira Turma) (Grifou-se.)

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO INSTITUTO DO AÇÚCAR E DO ALCOOL. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. A DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA PARA FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS NÃO FOI RECEPCIONADA. ALCANCE DOS PRECEDENTES. É compatível com os precedentes desta Corte a decisão que reconhece a recepção das exações pela Constituição de 1988, mas estabelece que após a referida promulgação a alíquota não pode ser modificada por entidade desprovida de mandato legislativo, de modo que o tributo deve ser calculado de acordo com a alíquota válida no momento da promulgação. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 597098 AgR / DF; Relator): Min. Joaquim Barbosa; Julgamento: 04/10/2011; Órgão Julgador: Segunda Turma) (Grifou-se.)

Assim, não há como este colegiado se substituir a órgãos do Poder Judiciário, pelo que entendo ser aplicável ao caso (cobrança das contribuições para o Sesi, Senai, Incra, Sebrae e salário-educação, face a EC 33/2001) a Súmula Carf 02 e o caput do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, e não reconheço a competência desta Turma para delas se manifestar.

Decreto nº 70.235, de 1972 Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(Todos os grifos são do original.)

Portanto, não conheço do recurso quanto à matéria por força do que dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, e a Súmula Carf nº 2.

Conheço, outrossim, do apelo quanto à demais matérias.

Preliminares

Da anulação do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa

A Recorrente pretende que seja anulado o acórdão recorrido porque entende que seu direito à ampla defesa teria sido violado, porquanto o colegiado *a quo* indeferiu seu pedido de perícia.

Na impugnação, a ora Recorrente solicitou perícia para a identificação das verbas sobre as quais teria, indevidamente, incidido a contribuição previdenciária sobre a folha de salários.

Sobre a matéria, assim se pronunciou o acórdão recorrido:

Conforme já indicado os valores de bases de cálculo consideradas são idênticos aos registrados como tal nas folhas de pagamento da autuada, conforme resumos anexados neste AI. Assim, não se pode dar cabimento a reclamação do contribuinte quanto aos valores que ele mesmo faz constar em seus documentos.

Por este motivo, revela-se desnecessária a perícia intentada, uma vez que a alegada inclusão indevida de verbas indenizatórias, nas bases de cálculo apontadas, poderia ser demonstrada pelo próprio contribuinte na ocasião da impugnação, por meio das respectivas provas documentais, dispensando auxílio técnico / especializado.

Percebe-se que a decisão recorrida apreciou a matéria e, fundamentadamente, indeferiu o pedido de perícia, sob o argumento de que as verbas consideradas na base de cálculo foram as informadas pela então Impugnante e cuja classificação consta dos autos. Além disso, a natureza das verbas tidas, pela Impugnante, como isentas era de seu conhecimento e a informação poderia ter sido aditada na impugnação, não havendo a necessidade de recorrer-se à produção de prova pericial para esse fim.

Não vislumbro, pois, obstáculo à defesa que pudesse ensejar a nulidade do acórdão recorrido.

Do pedido de perícia

A Recorrente solicitou perícia para verificar se houve a inclusão de *valores de natureza indenizatória na base de cálculo considerada pela fiscalização* (e-fl. 2834, item 87).

As verbas consideradas pela Fiscalização para efetuar o lançamento das contribuições incidentes sobre a folha de salários foram informadas pela empresa. Segundo consta do item 2.7. do relatório fiscal (e-fl. 2396), e seus subitens, foram analisadas as folhas de pagamento fornecidas pelo contribuinte e constatou-se, nelas, diferenças salariais nos meses de maio e junho de 2008 que foram objeto do lançamento.

Nenhuma outra informação de fonte diversa foi utilizada para a constituição do crédito tributário incidente sobre folhas de pagamento, senão aquelas que foram fornecidas pela Recorrente à Autoridade Fiscal e que estão presentes nos autos. Portanto, não cabe a realização de perícia se a própria Recorrente detém todas as informações necessárias à sua defesa.

Observa-se, também, que a solicitação tem propósito meramente procrastinatório, porquanto há, no processo, os elementos suficientes para a classificação das verbas tributadas, já que estão detalhadamente identificadas, sem que seja necessário recorrer-se a conhecimentos técnicos especializados, como se verificará adiante na análise do mérito da questão.

Indefiro, pois, o pedido de perícia.

Mérito

Incidência de contribuições ao Senar sobre receita decorrente de exportação indireta

A Autoridade Lançadora afirmou (e-fl. 2391) que incluiu, na base de cálculo para o lançamento, as receitas resultantes de vendas para empresas comerciais exportadoras pois trata-se de operação interna e, ademais, as contribuições ao Senar não se enquadrariam na imunidade prevista no inc. I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal porque não são contribuições sociais e nem contribuições de intervenção no domínio econômico, como se vê:

2.4.5. Diante da constatação de que as vendas realizadas pela empresa tratam-se de operações de mercado interno e não negócios realizados diretamente com o importador, exclui-se da imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, a produção rural da agroindústria quando vendida para empresa comercial exportadora, ainda que com o fim específico de exportação, devendo incidir sobre o valor da respectiva receita bruta a contribuição ao SENAR de que trata o art. 22-A, parágrafo 5º, da Lei 8.212, de 1991.

2.4.6. De igual modo, exclui-se (sic) da imunidade tributária, prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, as contribuições destinadas ao SENAR incidentes sobre receitas decorrentes de exportação. Assim sendo, mesmo que a empresa tivesse efetivamente auferido receitas de exportação, seria devida a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre as mesmas, em virtude de sua natureza jurídica ser de contribuição de interesse das categorias econômicas.

O dispositivo constitucional que trata da imunidade alegada pela Recorrente assim estabelece:

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.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 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;

O constituinte originário instituiu, no art. 149 do Diploma Maior, três diferentes espécies do gênero contribuições: a) as contribuições sociais; b) as contribuições de intervenção no domínio econômico, e c) as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Pois bem, o constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional nº 33, de 2001, excluiu as receitas de exportação do campo de incidência das contribuições sociais e

das contribuições de intervenção no domínio econômico. Todavia, a contribuição ao Senar tem natureza jurídica de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas; portanto, não está abarcada pela imunidade constitucional.

Nego, pois, provimento ao recurso e mantenho a contribuição ao Senar incidente sobre a receita auferida na venda no mercado interno, ainda que com objetivo de exportação.

Da exclusão o ICMS da base de cálculo do Senar sobre faturamento "mercado interno"

A Recorrente alega a base de cálculo considerada pela Autoridade Fiscal para efeito de incidência de contribuição ao Senar continha o ICMS, tributo estadual que não consistiria receita do contribuinte, mas do estado-membro. Requer, pois, que a base de cálculo seja recomposta, excluindo-se o ICMS, e a contribuição seja, então, recalculada.

A Autoridade Lançadora fundamentou o lançamento da contribuição ao Senar no § 5º do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, que estabelece:

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:

.....
§ 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).

Intimada, a empresa forneceu as informações necessárias para a mensuração da base de cálculo da contribuição em questão. É o que se observa no item 2.5.6. (e-fl. 2394), *in verbis*:

2.5.6. Os valores das receitas brutas auferidas pela empresa decorrentes de vendas no mercado interno foram verificados nos arquivos digitais fornecidos à Fiscalização, bem como em amostragem de notas fiscais de saída. As contas contábeis que registraram as receitas, os números das notas fiscais, o tipo de produto comercializado e o valor de tais receitas estão demonstrados na seguinte planilha anexa a este relatório fiscal:

"APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA - MERCADO INTERNO"

O acórdão recorrido afirma, quanto à matéria, que a contribuição em questão incide sobre a receita bruta, que é composta também pelo ICMS, já que é tributo calculado *por dentro*, integrando o preço do produto. Discorre, ainda, que, por ausência de previsão legal, o valor do ICMS não pode ser excluído, devendo compor a base de cálculo.

Não há dúvidas de que a base de cálculo da contribuição ao Senar é a *receita bruta proveniente da comercialização da produção*, nos termos do § 5º do art. 22-A da Lei nº

8.212, de 1991. Portanto, há que se aclarar o conceito de receita bruta para a determinação do *quantum* tributável.

A despeito das controvérsias jurídicas, a receita bruta está bem definida pelo menos em duas leis que são afetas ao universo tributário. Como base legal fundamental no campo econômico brasileiro, a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, assim estabelece:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

.....

A apuração do resultado econômico da atividade empresarial, conforme entendimento absolutamente sedimentado na doutrina contábil e universalmente aceito, segue a estrutura definida na Lei nº 6.404, de 1976, aqui simplificada:

(+) Receita bruta de vendas de bens e serviços

(-) Deduções de vendas

(-) abatimentos de vendas

(-) impostos incidentes sobre a venda

(=) Receita líquida de venda de bens e serviços

(-) Custo das mercadorias e serviços

(=) Lucro bruto

Em outras palavras, as deduções, impostos e abatimentos sobre as vendas integram a receita bruta, segundo a norma societária.

O mesmo conceito foi transposto para a norma tributária e está estabelecido no Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que assim, originalmente, asseverava, até o advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014:

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

O entendimento de que os impostos incidentes sobre a venda integravam a receita bruta derivava do conceito legal e contábil da receita líquida. Ora, se receita líquida resultava da dedução, da receita bruta, de certas parcelas, essas parcelas estavam contidas na receita bruta.

Essa inteligência foi aclarada com o advento da Lei nº 12.973, de 2014, que deu nova redação ao art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que passou a vigorar da seguinte forma:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

*IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.*

O conceito foi mantido e ficou mais evidente com a nova redação, ou seja, devoluções e vendas canceladas, descontos incondicionais e tributos sobre a venda integram a receita bruta.

A matéria tem caminhado para uma pacificação de entendimento, na medida em que a doutrina e a jurisprudência vêm se convergindo na interpretação de que o ICMS não compõe o faturamento e, portanto, também não faz parte da receita bruta. Essa definição certamente terá impacto em futuras relações tributárias e contratuais. Todavia, não está claro quais serão as consequências para os fatos pretéritos, inclusive os fatos geradores de tributos já ocorridos.

Em que pese o STF tenha fixado a tese, nos autos do RE nº 574.706/PR, cuja ementa foi publicada no DJe nº 223/2017, de 2 de outubro de 2017, de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins, não se pronunciou quanto à composição da base de cálculo de outros tributos, como a contribuição previdenciária das agroindústrias. Ademais, aquela decisão ainda carece de definitividade, porquanto está sujeita a embargos. Por essas razões, não cabe, ao caso, a aplicação do art. 62, § 1º, inc. II, alínea b.

Portanto, para efeito de incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta das agroindústrias, aplica-se o conceito dado pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e, considerando que o lançamento é atividade plenamente vinculada, nos termos dos arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN, não há como deixar de observar a disposição legal e excluir, da base de cálculo da contribuição das agroindústrias, o ICMS ou qualquer outro tributo incidente sobre as vendas, razão pela qual indefiro o pedido de exclusão.

Improcedência do lançamento das contribuições ao Sesi, ao Senai e ao Sebrae

A Recorrente contesta a legalidade das contribuições ao Senai, ao Sesi e ao Sebrae que constam do lançamento. Também alega que o colegiado *a quo* não teria se

pronunciado quanto à matéria. Neste ponto, não tem razão a Recorrente, pois que a DRJ/Recife assim se manifestou sobre o tema:

À Administração Pública cumpre aplicar as leis tal como estejam em vigor. Os diplomas legais instituidores da contribuição destinada ao SENAR e demais contribuições de Terceiros, assim como os que autorizam a cobrança, anunciados por período no rol dos dispositivos legais contido no Anexo – Fundamentos Legais do Débito – FLD, estão em plena vigência. (Sem grifo no original.)

As contribuições ao Senai e ao Sesi, criadas sob a ordem constitucional de 1937, foram recepcionadas pelo art. 240 da Constituição Federal de 1988. Possuem caráter parafiscal e natureza de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, nos termos do art. 149 da Constituição Federal; portanto, compete à União a sua instituição, por meio de lei ordinária.

Quanto à contribuição ao Sebrae, o entendimento do STF (RE nº 396.266) é que se trata de contribuição de intervenção no domínio econômico, para cuja instituição também se requer lei ordinária.

As três contribuições questionadas pela Recorrente tiveram origem em instrumentos legais competentes, como se vê:

- a) Senai: Decreto-Lei nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942, com alterações do Decreto-Lei nº 6.246, de 5 de maio de 1944, que determinou a incidência de 1% sobre a folha de pagamentos;
- b) Sesi: Decreto-Lei nº 9.403, de 25 de junho de 1946, que instituiu a alíquota de 2% sobre a folha de pagamentos, alterado pela Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, que reduziu a contribuição a 1,5%;
- c) Sebrae: Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, o advento § 5º do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, que estabeleceu a contribuição das agroindústrias ao Senar não as desobrigou do recolhimento de outras contribuições definidas em lei, incidentes sobre a folha de pagamentos.

Superada a questão da legalidade das contribuições, resta verificar se a Recorrente se enquadra nos requisitos de sujeição passiva.

Quanto à incidência das contribuições ao Sesi e ao Senai, os respectivos decretos-lei instituidores estabeleceram que os contribuintes são os estabelecimentos industriais:

Decreto-Lei nº 4.048, de 1942:

Art. 4º Serão os estabelecimentos industriais das modalidades de indústrias enquadradas na Confederação Nacional da Indústria obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal para montagem e custeio das escolas de aprendizagem.

Decreto-Lei nº 9.403, de 1946:

Art. 3º Os estabelecimentos industriais enquadrados na Confederação Nacional da Indústria (artigo 577 do Decreto-lei n.º 5.452, de 1 de Maio de 1943), bem como aqueles referentes aos transportes, às comunicações e à pesca, serão obrigados ao pagamento de uma contribuição mensal ao Serviço Social da Indústria para a realização de seus fins.

Para a classificação do estabelecimento, há que se observar o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), que estabelece:

Art 575. O quadro de atividades e profissões será revisto de dois em dois anos, por proposta da Comissão do Enquadramento Sindical, para o fim de ajustá-lo às condições da estrutura econômica e profissional do país.

.....
Art. 577 - O Quadro de Atividades e Profissões em vigor fixará o plano básico do enquadramento sindical.

O anexo à CLT que trata do quadro a que se refere o art. 577 posiciona as empresas produtoras de açúcar no 1º Grupo, ou seja, no enquadramento sindical de indústrias.

Portanto, não resta dúvidas de que as empresas agroindustriais que beneficiam cana-de-açúcar estão enquadradas, pela legislação trabalhista, como estabelecimentos industriais e, portanto, estão sujeitas às contribuições ao Senai e ao Sesi.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, essa sujeição não derivou das instruções normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da extinta Secretaria da Receita Previdenciária (SRP). Esses órgãos arrecadadores receberam, por disposição legal, as competências para administrar aquelas contribuições.

Os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, atribuíram à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) as competências, dentre outras, para fiscalizar e arrecadar as contribuições ao Sesi e ao Senai:

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

.....
Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

§ 1º A retribuição pelos serviços referidos no caput deste artigo será de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do

montante arrecadado, salvo percentual diverso estabelecido em lei específica.

*§ 2º O disposto no **caput** deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.*

§ 6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Até a edição da Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009, as normas gerais para a administração das receitas previdenciárias e, também, das contribuições para terceiros, seguia o rito da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, que enquadrava as agroindústrias no código FPAS nº 825 (Anexo II da Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005, em sua redação original) sob o qual não incidiriam as contribuições para Senai e Sesi (Anexo III da Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005, em sua redação original). A administração previdenciária deixou, pois, de cobrar as exações devidas por lei, em flagrante ofensa ao disposto no art. 577 da CLT.

Esse erro foi corrigido em 2007, com o advento da Instrução Normativa nº 785, de 19 de novembro de 2007, que alterou o Anexo II da Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005, atribuindo às agroindústrias da espécie da Recorrente o código FPAS nº 833, sob o qual se calculam, dentre outras, as contribuições para o Senai e o Sesi.

Observe-se que as contribuições das agroindústrias ao Senai e ao Sesi não foram instituídas pela Instrução Normativa nº 785, de 2007, que apenas reenquadrou as empresas do ramo da Recorrente no que já dispunha a lei. Portanto, as contribuições são devidas em decorrência dos decretos-lei nºs 4.048, de 1942, e 9.403, de 1946. O lançamento, pois, neste ponto não merece reparo.

Quanto às contribuições ao Sebrae, elas têm por supedâneo legal o § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, *in verbis*:

Art. 8º

§3º Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:

c) três décimos por cento a partir de 1993.

O art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 1986, enumera, dentre outras entidades, o Senai e o Sesi. Na condição de agroindústria e nos termos dos decretos-lei nº 4.048, de 1942,

e 9.403, de 1946, a Recorrente é sujeito passivo das contribuições devidas àquelas entidades. Portanto, de acordo com o disposto no § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 1990, também está sujeita às contribuições ao Sebrae.

Considerando que a Recorrente é contribuinte ao Senai e ao Sesi, a contribuição devida ao Sebrae será de 0,3% para cada serviço um desses serviços autônomos; ou seja, é de 0,6%, nos termos do que já decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp nº 892.084, que estatui:

3. É devido o pagamento efetuado com base no adicional de 0,3% sobre cada uma das contribuições sociais devidas ao SESC/SENAC e ao Sesi/SENAI. Precedentes: AgRg no REsp 500.634/SC, 2ª Turma, Min. Herman Benjamin, DJe de 31.10.2008; REsp 491.105/SC, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 13.12.2004.

Portanto, não há dúvidas de que a Recorrente está sujeita a contribuir para o Sebrae, nos termos do § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, não havendo qualquer vício no lançamento em relação à cobrança desses valores.

Incidência de contribuições sobre verbas indenizatórias

A Autoridade Lançadora efetuou o lançamento das contribuições previdenciárias devidas sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados em razão de haver identificado parcelas salariais não consideradas, pela empresa, como salário-de-contribuição (e-fl. 2389, item 2.3.4.).

A empresa foi, por duas vezes, intimada a esclarecer as diferenças salariais e suas origens e apresentou esclarecimentos e documentos (e-fls. 2396 e 2397, itens 2.7.1. a 2.7.4.).

Dentre as informações prestadas, alegou, a empresa intimada, que as diferenças se referiam a parcelas salariais referentes a meses anteriores, pagas após o fechamento de acordo coletivo. Também alegou que seriam correspondentes a abono salarial e participação nos resultados e, portanto, sobre elas não haveria de incidir contribuição previdenciária. Essas verbas foram classificadas sob as seguintes rubricas DIF AC COLETIVO MAI 09, DIF AC COLETIVO JUN 09, DIF AC COLETIVO JUL 09, DIF AC COLETIVO AGO 09, DIF SALARIO MAI 08 (AC COLET), DIF SALARIO JUN 08 (AC COLET), ABONO SAL (Sind Condutores) e PPR.

Observa-se, no Relatório Fiscal (e-fls. 2449 a 2452), que a Autoridade Lançadora considerou, para o lançamento, apenas as diferenças salariais de maio e junho de 2008 que estavam incluídas nas folhas de pagamento de agosto, setembro, outubro e novembro de 2008, classificadas, respectivamente, sob as rubricas DIF SALARIO MAI 08 (AC COLET) e DIF SALARIO JUN 08 (AC COLET). As demais parcelas, inclusive as que foram classificadas sob as rubricas ABONO SAL (Sind Condutores) e PPR, não fizeram parte do lançamento.

De fato, verifica-se que o acordo coletivo foi celebrado em 1º de agosto de 2008 (e-fl. 41) e nele consta que os salários seriam reajustados a partir de maio de 2008 (e-fl. 28, Cláusula 1ª). Também consta que as diferenças salariais decorrentes do reajuste seriam pagas juntamente com os salários de setembro de 2008 (e-fl. 29, § 4º da Cláusula 2ª). Não resta dúvida, portanto, de que as parcelas sob as rubricas DIF SALARIO MAI 08 (AC COLET) e

DIF SALARIO JUN 08 (AC COLET) equivaleram às diferenças salariais que resultaram do reajuste vigente a partir de maio de 2008, mas que apenas constou do acordo celebrado em agosto de 2008.

Aliás, a própria empresa informou (e-fl. 27) que as verbas sob o título DIF AC COLETIVO foram *proventos realizados referentes há meses anteriores sobre a diferença de aumento salarial dado após o fechamento de acordo coletivo a título de verbas indenizatórias*. A despeito do que afirmou a empresa, diferenças salariais decorrentes de aumento salarial não são verbas indenizatórias, mas são parcelas destinadas a retribuir o trabalho, são salário na essência e, portanto, compõem o salário de contribuição, já que se subsumem ao conceito dado pelo inc. I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Portanto, não há verbas isentas ou imunes dentre as que foram consideradas no lançamento decorrente das diferenças salariais, razão pela qual nego provimento ao recurso na matéria.

Conclusões

Voto por **não conhecer** do recurso quanto à matéria não impugnada e quanto à questão afeta ao controle repressivo de constitucionalidade, **rejeitar** o pedido de anulação do acórdão recorrido e o pedido de perícia e, no mérito, **negar provimento** ao recurso voluntário.

Conselheiro João Maurício Vital - Relator