

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	11274.720418/2021-76
ACÓRDÃO	2401-012.030 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA ACUCAREIRA CENTRAL SUMAUMA – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, nos termos do art. 114, § 12, I, do Regimento Interno deste Conselho.

AGROINDÚSTRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO.

Nas operações de prestação de serviços a terceiros, não se aplica a substituição das contribuições previdenciárias patronais devidas pela agroindústria, de modo que a contribuição incidirá sobre a folha de pagamento dos trabalhadores utilizados nessas atividades.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS.

Quando a agroindústria industrializar produção por encomenda, devolvendo o produto final ao solicitante, estará prestando um serviço ao encomendante, sendo a respectiva receita bruta excluída da base de cálculo do regime substitutivo. No que toca a essas operações, a inteligência dos §§ 2º e 3º do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, impõe seja a contribuição previdenciária calculada com base na folha de pagamento dos trabalhadores nelas utilizados.

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

ERRO DE CÁLCULO OU DE APURAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DO FATO.

A alegação de erro de cálculo ou de apuração deve ser específica, sendo o fato objetivamente demonstrado, sob pena de se tornar genérica a alegação, insuscetível, portanto, de ser verificada.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 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.

MATÉRIA NÃO LANÇADA. ESTRANHA À LIDE.

Não se conhece da matéria que não constou do lançamento, por ser estranha à lide.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VERBAS INDENIZATÓRIAS. IMPUGNAÇÃO GENÉRICA.

Resta impossibilitado de analisar a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas trabalhistas supostamente pagas quando da constituição do crédito previdenciário quando a impugnação deixa de mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Elisa Santos Coelho Sarto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

De acordo com o relatório já elaborado em ocasião anterior pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (e-fls. 1302 e ss), o caso dos autos envolve Autos de Infração lavrados em nome de Companhia Açucareira Central Sumauma – Em recuperação judicial, para a constituição dos seguintes créditos tributários:

DESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	VALOR ORIGINAL
Contribuição Risco ambiental/aposentadoria especial - lançamento de ofício. (Código de Receita 2158) Período: 01/2017 a 12/2018.	R\$ 192.134,11
Contribuição Previdenciária Patronal - lançamento de Ofício. (Código de Receita 2141) Período: 01/2017 a 12/2018.	R\$ 1.163.761,65
Contribuição para o INCRA – lançamento de ofício. (Código de Receita 2249). Período: 01/2017 a 12/2018.	R\$ 11.637,56
Contribuição para o Salário Educação – lançamento de ofício. (Código de Receita 2164). Período: 01/2017 a 12/2018.	R\$ 145.470,15
Contribuição para o SENAR – lançamento de ofício. (Código de Receita 2187). Período: 01/2017 a 12/2018.	R\$ 145.470,15
Contribuição Risco ambiental/aposentadoria especial - lançamento de ofício. (Código de Receita 2158) Período: 01/2017 a 12/2018.	R\$ 115.089,37
Contribuição Previdenciária Patronal - lançamento de Ofício. (Código de Receita 2141) Período: 01/2017 a 12/2018.	R\$ 475.566,85
Contribuição para o INCRA – lançamento de ofício. (Código de Receita 2249). Período: 01/2017 a 03/2018.	R\$ 5.932,72
Contribuição para o Salário Educação – lançamento de ofício. (Código de Receita 2164). Período: 01/2017 a 03/2018.	R\$ 5.493,26
Contribuição para o INCRA – lançamento de ofício. (Código de Receita 2249). Período: 01/2017 a 12/2018.	R\$ 87.425,68
Contribuição para o Salário Educação – lançamento de ofício. (Código de Receita 2164). Período: 01/2017 a 12/2018.	R\$ 1.092.822,80
Multa Regulamentar (Código de Receita 2408)	R\$ 175.950,82

Contribuição Previdenciária dos segurados – Lançamento de Ofício. Código de Receita – 2096 Período: 01/2017 a 12/2018	R\$ 4.362.075,76
Contribuição Previdenciária dos segurados – Lançamento de Ofício. Código de Receita – 2096 Período: 01/2017 a 12/2018	R\$ 75.067,22

As seguintes infrações encontram-se descritas no relatório Fiscal:

FOLHA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS:

4.1.1. Esta infração refere-se às contribuições citadas no subitem 2.1 do presente relatório, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados que trabalharam na prestação de serviços a terceiros (levantamento por aferição indireta), e que não foram informadas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social – GFIP, referentes aos anos de 2017 e 2018, ou que foram informadas em GFIP, mas sem a incidência destas contribuições patronais.

(...)

4.1.3. A empresa sob fiscalização constitui-se em agroindústria e a maior parte da contribuição previdenciária patronal incidiu, nos anos de 2017 e 2018, sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, consoante o art. 22-A da Lei nº 8.212/91. Ocorre que, na apuração da receita bruta da empresa, verificamos a existência de várias notas fiscais com o Código Fiscal de Operações e Prestações-CFOP nº 5124 (INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA). As receitas decorrentes de serviços prestados a terceiros, representadas por este CFOP, não fazem parte da base de cálculo à incidência da contribuição previdenciária patronal prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/91, no entanto, será base de cálculo à incidência da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento dos empregados que laboram nesta prestação de serviços a terceiros, conforme Lei nº 8.212/91 abaixo:

(...)

4.1.5. Em virtude de o contribuinte não ter apresentado, por alegada impossibilidade, as folhas de pagamento dos segurados que trabalharam na prestação de serviços a terceiros, efetuamos o presente levantamento por aferição indireta. Para tanto, após identificarmos as receitas brutas totais mensais, calculamos os percentuais mensais que as receitas decorrentes da prestação de serviços a terceiros (CFOP 5124) representaram sobre estas receitas brutas totais. Aplicamos estes mesmos percentuais sobre as folhas de pagamento totais, para determinarmos qual proporção da folha seria atribuída aos trabalhadores que prestaram serviços a terceiros. Lembramos que, uma vez que os valores das prestações de serviços a terceiros não poderiam ser considerados nas receitas brutas para incidência da contribuição previdenciária patronal

prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/91, deveriam, então, seus valores proporcionais serem considerados nas folhas de pagamento para incidência das contribuições patronais previstas no art. 22. Inc. I e II da Lei nº 8.212/91.

DIVERGÊNCIA DE GILRAT SOBRE BASES DECLARADAS DE EMPREGADOS

Sobre as bases de cálculo informadas nas GFIP, incide a contribuição prevista no art. 22, inciso II da Lei nº 8.212, de 1991 (GILRAT/RAT), ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP, que resulta no GILRAT ajustado. Analisando as GFIP enviadas pelo contribuinte, a fiscalização encontrou incorreções nas alíquotas da contribuição para o GILRAT e no FAP, tanto da matriz quanto da filial. Por essa razão, efetuou-se o lançamento dos valores devidos após as devidas correções nas alíquotas de GILRAT e no FAP. A planilha “GILRAT – DIVERGÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DECLARADA” relaciona os valores informados nas GFIP, os valores apurados pela fiscalização e as diferenças objeto do lançamento.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS AO SALÁRIO EDUCAÇÃO E AO INCRA SOBRE REMUNERAÇÕES DECLARADAS EM GFIP.

Refere-se ao lançamento de contribuições devidas ao INCRA e ao Salário Educação, incidentes sobre as remunerações de empregados declaradas em GFIP. A empresa declarou em GFIP os códigos de Fundo e Previdência e Assistência Social – FPAS 604 (setor rural) e 833 (setor industrial), quando o código correto, por tratar-se de agroindústria canavieira, seria o FPAS 825 (tanto para o setor rural quanto para o setor industrial). Por essa razão, efetuou-se o lançamento da diferença de contribuições devidas ao INCRA e ao Salário Educação.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS AO SALÁRIO EDUCAÇÃO E AO INCRA SOBRE REMUNERAÇÕES NÃO DECLARADAS EM GFIP.

Refere-se ao lançamento de contribuições devidas ao INCRA e ao Salário Educação, incidentes sobre as remunerações de empregados não declaradas em GFIP. Em consulta às DIRF apresentadas pela empresa, a fiscalização constatou a existência de segurados empregados cuja remuneração não constava nas folhas de pagamento. As contribuições foram apuradas nos termos do FPAS 825 (tanto para o setor rural quanto para o setor industrial).

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS PELOS SEGURADOS INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÕES NÃO DECLARADAS EM GFIP.

Refere-se ao lançamento de contribuições devidas pelos segurados empregados, incidentes sobre as remunerações não declaradas em GFIP. Em consulta às DIRF apresentadas pela empresa, a fiscalização constatou a existência de segurados empregados cuja remuneração não constava nas folhas de pagamento. As diferenças apuradas encontram-se relacionadas nas planilhas “Folha x GFIP 2017/2018”.

VALORES PAGOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO.

Refere-se ao lançamento da contribuição previdenciária patronal e da contribuição devida pelos segurados, incidentes sobre a remuneração paga a contribuintes individuais (inclusive diretores) que prestaram serviços à empresa e que não foi declarada em GFIP. A remuneração dos segurados foi obtida a partir das informações constantes nas folhas de pagamento e nas DIRF apresentadas.

APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO DIGITAL, REGISTROS E ARQUIVOS COM INCORREÇÃO.

Esta infração decorre da apresentação de folha de pagamento em meio digital com omissão ou incorreção na informação de segurados empregados e contribuintes individuais. Aplicou-se a multa prevista no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991.

O contribuinte foi cientificado do lançamento por via postal em 28/05/2021 (fls. 1299). Apresentou impugnação em 25/06/2021, na qual alega em síntese o seguinte:

1. Alega ter efetuado a industrialização por encomenda para as usinas Triunfo, Capricho, Seresta e Sinimbu. A fiscalização entendeu que a industrialização por encomenda se trata de uma prestação de serviço a terceiros. Contudo, a industrialização por encomenda não está descrita na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 1993. Ainda que se tratasse de prestação de serviços, o lançamento não deveria ter sido efetuado, por se tratar de pessoas jurídicas submetidas à contribuição sobre a receita bruta. Por essa razão, entende que o lançamento viola os §§ 2º e 3º do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991.
2. Argumenta que o pressuposto legal para a aplicação da aferição indireta ocorre quando a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro. Ausente esse pressuposto, a aferição é ilegal. No caso concreto, inexistente deficiência da contabilidade na prestação de informação, nem nos seus registros, pois é a realidade fática que impede a separação da remuneração devida ao trabalhador quando ele está produzindo açúcar/etanol da empresa ou do terceiro encomendante.
3. Defende que a aferição indireta falhou também por ter incluído na base de cálculo da tributação os empregados do setor agrícola, a despeito da industrialização por encomenda somente envolver empregados da indústria.
4. Aduz que as contribuições para terceiros foram revogadas pela Emenda Constitucional nº 33.
5. Afirma que a contribuição devida ao INCRA foi revogada quando da criação do sistema de Seguridade Social instituído pela Constituição Federal de 1988 (Leis nº 7.787, de 1989, e 8.212, de 1991).
6. Alega a inconstitucionalidade das contribuições previstas no art. 22-A, nos incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991 (FUNRURAL), bem como do inciso IV do art. 30 da mesma lei, que estabelece a subrogação do adquirente nas obrigações do

produtor rural pessoa física. No mesmo sentido, alega inexistir previsão legal de sub-rogação do adquirente no que toca ao SENAR.

7. Entende que o art. 22-A revogou o art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, no que toca às agroindústrias. As contribuições previstas no art. 22, incidentes sobre a folha, foram substituídas pela contribuição incidente sobre a receita bruta da agroindústria.
8. Quanto às contribuições sobre a folha de pagamento, defende que houve excesso na cobrança, uma vez que as contribuições lançadas incidiram sobre o adicional de 1/3 de férias, parcela que, segundo o STF, não integra a base de cálculo das contribuições.
9. Quanto às contribuições sobre a receita bruta, afirma que houve excesso de cobrança, por não terem sido excluídos da base de cálculo o ICMS, o PIS e a COFINS.
10. Requer seja julgada procedente a impugnação e extinto o crédito tributário.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 1302 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido, a fim de excluir do lançamento a contribuição decorrente da infração denominada “DIVERGÊNCIA DE GILRAT SOBRE BASES DECLARADAS EM GFIP”, mencionada no item 4.3.2 do relatório Fiscal, com o código de receita 2158, cujo valor original foi de R\$ 115.089,37, bem como os acréscimos legais sobre ela incidente. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PARA O GILRAT SOBRE A REMUNERAÇÃO DECLARADA EM GFIP.

Em se tratando de agroindústrias, exceto no que toca às operações de prestação de serviços a terceiros, as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados a serviço da empresa, são substituídas pelas contribuições previstas no art. 22-A, incidentes sobre a receita bruta de comercialização da produção. Logo, não são devidas diferenças de contribuição ao GILRAT incidentes sobre a remuneração declarada em GFIP por essas agroindústrias.

AGROINDÚSTRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO.

Nas operações de prestação de serviços a terceiros, não se aplica a substituição das contribuições previdenciárias patronais devidas pela agroindústria, de modo que a contribuição incidirá sobre a folha de pagamento dos trabalhadores utilizados nessas atividades.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS.

Quando a agroindústria industrializar produção por encomenda, devolvendo o produto final ao solicitante, estará prestando um serviço ao encomendante, sendo a respectiva receita bruta excluída da base de cálculo do regime substitutivo. No que toca a essas operações, a inteligência dos §§ 2º e 3º do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, impõe seja a contribuição previdenciária calculada com base na folha de pagamento dos trabalhadores nelas utilizados.

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 das contribuições lançadas não são apreciadas nesta decisão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1328 e ss), transcrevendo, *ipsis litteris*, a quase totalidade de sua impugnação, apenas inserindo comentários pontuais acerca da decisão recorrida e abandonando o tópico acerca da “incidência indevida das próprias contribuições, ICMS, PIS/COFINS na base de cálculo”.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Nesse sentido, enquanto o recorrente tiver a oportunidade de discutir o débito em todas as instâncias administrativas, até decisão final e última, o crédito tributário em questão não deve ser formalizado pela Administração Pública, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Portanto, neste momento, em razão do recurso tempestivamente apresentado, o presente crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa, o que torna desnecessária a solicitação do recorrente neste sentido.

2. Mérito.

Tendo em vista que o recorrente transcreve, em seu recurso, *ipsis litteris*, a sua impugnação, apenas inserindo comentários pontuais acerca da decisão recorrida, opto por reproduzir no presente voto, nos termos do art. 114, § 12, I, do Regimento Interno deste Conselho, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordo integralmente. É de se ver:

[...] 3.1 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS

De acordo com a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, a contribuição previdenciária da empresa incide, em regra, sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados que estiverem a seu serviço, com ou sem vínculo empregatício. Contudo, o § 9º do mesmo artigo autorizava a diferenciação das bases de cálculo em razão de alguns fatores, dentre os quais a atividade econômica.

À luz da autorização contida no mencionado § 9º do art. 195 da Constituição, o art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, estabeleceu o seguinte quanto à contribuição previdenciária devida pelas agroindústrias:

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;

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.

Como se lê acima, a Lei nº 8.212, de 1991, alterou o regime da contribuição previdenciária devida pelas agroindústrias, estabelecendo que a base de cálculo da contribuição devida por essas empresas seria a receita bruta obtida com a comercialização da produção própria e adquirida de terceiros. Assim, enquanto as empresas em geral contribuem para a Previdência com base na remuneração paga aos trabalhadores a seu serviço, as agroindústrias contribuem sobre uma base de cálculo substitutiva – a receita bruta de comercialização da produção. Trata-se, portanto, de uma contribuição substitutiva: a contribuição sobre a folha deixa de existir e, no lugar dela, surge a contribuição sobre a receita bruta de comercialização da produção. Obviamente, com a substituição da base de cálculo,

há também o estabelecimento de alíquotas diferenciadas daquelas aplicadas às empresas tributadas com base na folha de pagamento.

O § 2º do art. 22-A, entretanto, estabelece importante exceção:

§ 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.

Ou seja, no que toca às operações de prestação de serviços a terceiros, não se aplica a substituição, de modo que a contribuição previdenciária não incide sobre as receitas de prestação de serviços a terceiros e, em relação a essas operações, a contribuição previdenciária incidirá sobre a folha de pagamento dos trabalhadores utilizados nessas atividades. Observe-se que, diferentemente do que afirma o impugnante, o art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, não procedeu à revogação do art. 22, no tocante às agroindústrias. A aplicabilidade do art. 22 (contribuições sobre a folha) resta expressamente ressalvada nas hipóteses de prestação de serviços a terceiros, bem como nas outras hipóteses em que a lei afirma a inaplicabilidade da contribuição substitutiva.

A fiscalização identificou que uma parte da receita obtida pela autuada, classificada no CFOP 5124 (INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA), correspondia a prestação de serviços a terceiros e, conseqüentemente, entendeu que, no que toca aos funcionários utilizados nessas operações, as contribuições previdenciárias devidas pela empresa deveriam incidir sobre a folha de pagamento dos trabalhadores que nelas atuaram.

O impugnante alega que a industrialização por encomenda não pode ser considerada prestação de serviços, por não estar prevista na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 1993. Contudo, a referida lei não apresenta uma relação exaustiva de serviços, mas sim uma relação de serviços sujeita à incidência do Imposto sobre Serviços – ISS. Ora, o fato de não estar prevista na lista anexa à citada lei complementar não impede a caracterização da industrialização por encomenda como uma prestação de serviço. Para fins de aplicação do art. 22-A deve se considerar que a receita obtida com a industrialização para terceiros não é uma receita de comercialização de produção, nem decorre do exercício de uma outra atividade autônoma, posto que decorrente do exercício da atividade industrial própria da agroindústria.

Neste sentido, a SCI COSIT nº 34, de 2016, assim definiu no item 14 de sua fundamentação:

14. Importante destacar que o regime substitutivo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, de acordo com o art. 22A, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212, de 1991. **Assim, na hipótese de o interessado industrializar produção de terceiros, devolvendo o produto final ao solicitante, estará prestando serviço ao mesmo, sendo a**

respectiva receita bruta excluída da base de cálculo do regime. A mão de obra dedicada a tal tarefa sofrerá incidência pela regra geral.

É importante ressaltar que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa nº 1.396, de 2013, as soluções de consulta formuladas pela COSIT possuem efeitos vinculantes no âmbito da RFB:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Sendo a Instrução Normativa um ato administrativo editado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil - RFB, os servidores públicos lotados nesse órgão, tal qual os integrantes dessa Turma de Julgamento, encontram-se vinculados às determinações nele contidas, em virtude do poder hierárquico que estrutura a administração pública e impõe a estrita obediência das ordens e instruções legais superiores.

Pelas razões acima, entendo correta a caracterização das receitas decorrentes da industrialização de mercadorias de terceiros como receitas de prestação de serviços. No que toca a essas operações, a inteligência dos §§ 2º e 3º do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, impõe seja a contribuição previdenciária calculada com base na folha de pagamento dos trabalhadores utilizados nessas operações.

3.2 AFERIÇÃO INDIRETA

De acordo com o inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, a empresa é obrigada a lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. Disciplinando essa obrigação acessória, o inciso II do § 13 do art. 225 do Decreto nº 3.048, de 1999, estabelece que a contabilidade da empresa deve registrar em contas individualizadas todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

No caso em questão, como visto no tópico anterior, no que se refere às operações de prestação de serviços a terceiros, a contribuição previdenciária devida pela empresa incide sobre a remuneração paga aos trabalhadores. Restará cristalina, portanto, a obrigação da empresa de elaborar folhas de pagamento distintas: uma para os trabalhadores utilizados na industrialização da produção própria, outra para os trabalhadores utilizados na industrialização de produtos de terceiros (prestação de serviços). Somente assim, cumprirá a obrigação legal de demonstrar de forma discriminada os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Obviamente que, se os segurados utilizados em ambas as atividades são os mesmos, as folhas de pagamento devem indicar a parcela da remuneração correspondente ao exercício de cada uma das atividades. Tal discriminação é

imperiosa, sob pena de não permitir à fiscalização a perfeita identificação dos fatos geradores ocorridos.

No caso presente, a fiscalização exigiu da empresa a apresentação das folhas de pagamento relativas à remuneração paga aos trabalhadores utilizados nas atividades de prestação de serviços a terceiros, mas a empresa não as apresentou. Materializou-se assim a hipótese prevista no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991:

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

As folhas de pagamento apresentadas não discriminavam a parcela da remuneração paga aos trabalhadores em decorrência do exercício da atividade de prestação de serviços a terceiros. Logo, trata-se de documento apresentado de forma deficiente, por não cumprir os requisitos exigidos pela lei. Impedida de verificar de modo direto a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal contida nas folhas de pagamento, em razão da sua apresentação deficiente, mostra-se correta a apuração da base de cálculo das contribuições por meio de aferição indireta.

Para estimar a parcela da remuneração correspondente à prestação de serviços a terceiros, a fiscalização calculou o percentual da receita de prestação de serviços frente à receita bruta total e aplicou o percentual encontrado sobre o valor da folha de pagamento total. O impugnante alega que a aferição deveria levar em conta apenas a folha de pagamento dos trabalhadores industriais. Contudo, não apresenta quaisquer elementos de prova hábeis a demonstrar a abrangência dos serviços prestados a outras usinas açucareiras. Ou seja, não há como precisar se os serviços prestados se restringiram à industrialização ou envolveram também o plantio e a colheita.

Nos termos do § 6º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez realizada a aferição indireta da base de cálculo das contribuições, transfere-se ao sujeito passivo o ônus da prova em sentido contrário. Ou seja, incumbe ao Fisco demonstrar os fatos que fundamentaram a aferição indireta – no caso presente, a elaboração da folha de pagamento sem a discriminação da remuneração decorrente da prestação de serviços a terceiros. Provado esse fato, resta autorizada a aferição indireta. A inversão do ônus da prova transfere ao contribuinte o ônus de demonstrar que a base de cálculo não corresponde àquela aferida indiretamente. Tal demonstração exige a apresentação de documentos comprobatórios, como exigido pelo inciso III do art. 16 do decreto nº 70.235, de 1972.

Assim, entendo que a fiscalização agiu corretamente ao efetuar a aferição indireta da base de cálculo das contribuições relativas à atividade de prestação de serviços a terceiros.

3.3 DA DIVERGÊNCIA DE GILRAT SOBRE BASES DE CÁLCULO DECLARADAS EM GFIP

No item 4.3.2 do Relatório Fiscal, afirma-se o seguinte:

Sobre as bases de cálculo informadas nas GFIP, incide a contribuição prevista no art. 22, inciso II da Lei nº 8.212/91 (GILRAT/RAT), ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção-FAP, que resulta no GILRAT ajustado. Analisando as GFIP enviadas pelo contribuinte, verificamos a ocorrência de incorreções em alíquotas GILRAT e FAP da matriz e filial. Tais incorreções ocasionaram reduções nos valores devidos desta contribuição social. Desta forma, o presente lançamento abrange as diferenças geradas após as devidas correções de alíquotas GILRAT e FAP.

Neste item, afirma-se que a contribuição prevista no inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, incide sobre a remuneração declarada em GFIP. Contudo, como já afirmado anteriormente nessa decisão, em se tratando de agroindústrias, as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 (incidentes sobre a remuneração paga aos segurados a serviço da empresa) são substituídas pelas contribuições previstas no art. 22-A (incidentes sobre a receita bruta de comercialização da produção).

Nesse sentido, o item 4.4.3 do Relatório Fiscal deixa claro que a empresa autuada (agroindústria canavieira) deveria ter informado a remuneração paga aos trabalhadores dos setores rural e industrial com o FPAS 825. O anexo II da Instrução Normativa nº 971, de 2009, deixa claro que, nesse FPAS, não são devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. São devidas apenas as contribuições dos segurados e as contribuições devidas a outras entidades e fundos (INCRA e SENAR).

Pelas razões acima, entendo que é improcedente o lançamento no que toca à infração denominada “DIVERGÊNCIA DE GILRAT SOBRE BASES DECLARADAS EM GFIP”, mencionada no item 4.3.2 do relatório Fiscal, com o código de receita 2158, cujo valor original foi de R\$ 115.089,37.

3.4 REVOGAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS PELA EC Nº 33.

O impugnante alega que as contribuições devidas a outras entidades e fundos foram revogadas pela Emenda Constitucional nº 33. Contudo, no que toca ao INCRA, o Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do RE nº 630898, em sede de repercussão geral, firmou a seguinte tese:

“É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao Incra devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001”.

No mesmo sentido, ao julgar o RE nº 660933, o STF já havia reconhecido a constitucionalidade da contribuição ao Salário Educação:

Ementa: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO CUSTEIO DA EDUCAÇÃO BÁSICA. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. COBRANÇA NOS TERMOS DO DL 1.422/1975 E DOS DECRETOS 76.923/1975 E 87.043/1982. CONSTITUCIONALIDADE SEGUNDO AS CARTAS DE 1969 E 1988. PRECEDENTES. Nos termos da Súmula 732/STF, é constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/1996. A cobrança da exação, nos termos do DL 1.422/1975 e dos Decretos 76.923/1975 e 87.043/1982 é compatível com as Constituições de 1969 e 1988. Precedentes. Repercussão geral da matéria reconhecida e jurisprudência reafirmada, para dar provimento ao recurso extraordinário da União.

Quanto ao SENAR, o art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT determina a criação, por lei, do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (Senac), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área. O art. 240 da Constituição, por sua vez, estabelece que ficam ressalvadas do disposto no artigo 195, as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Como se vê, a contribuição ao SENAR incidente sobre a folha de pagamento encontra expressa previsão constitucional, tendo a sua instituição, no que toca às agroindústrias, se dado com base na alínea “a” do inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 1991. A EC nº 33, de 2001, não alterou os fundamentos constitucionais para a exigência da contribuição ao SENAR incidente sobre a folha de pagamento, tal qual a contribuição objeto do presente lançamento, de modo que não há que se falar em revogação dos dispositivos legais que tratam da matéria.

3.5 INCONSTITUCIONALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS

O impugnante alega a inconstitucionalidade das contribuições previstas no art. 22-A e nos incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991 (FUNRURAL), bem como do inciso IV do art. 30 da mesma lei, que estabelece a subrogação do adquirente nas obrigações do produtor rural pessoa física. No mesmo sentido, alega inexistir previsão legal de sub-rogação do adquirente no que toca ao SENAR.

Tais alegações não são pertinentes às contribuições objeto do presente lançamento. As contribuições lançadas incidiram sobre a remuneração paga aos trabalhadores a serviço da empresa, tal qual previsto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Não há nos autos a exigência de contribuições incidentes sobre a receita bruta de comercialização da produção (prevista no art. 22-A), nem a exigência de contribuições devidas por produtores rurais pessoas físicas de quem a empresa tenha adquirido produção rural (previstas no art. 25), em decorrência da sub-rogação estabelecida pelo inciso IV do art. 30.

Ou seja, as contribuições objeto do presente lançamento não estão fundamentadas nos dispositivos legais que o contribuinte alega serem inconstitucionais. Ainda que assim o fosse, o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, veda aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses expressamente mencionadas, nenhuma delas presente no caso presente. No mesmo sentido a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Pelas razões acima, não conheço das alegações de inconstitucionalidade aduzidas pelo impugnante.

3.6 INCLUSÃO DO ADICIONAL DE 1/3 DE FÉRIAS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS.

O impugnante alega ter havido excesso na cobrança por terem sido incluídos na base de cálculo das contribuições lançadas valores relativos ao adicional de 1/3 de férias.

De início, é importante mencionar que o STF, no julgamento do RE nº 1.072.485, em sede de repercussão geral, fixou a seguinte tese:

Tema 985 - É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

Assim, o STF pôs fim a antiga discussão judicial, chancelando a incidência de contribuição sobre o adicional de um terço de remuneração relativo a férias gozadas. No que toca às férias indenizadas e ao respectivo adicional, nunca houve controvérsia, pois a Receita Federal sempre entendeu que, por se tratar de parcelas de natureza indenizatória, não haveria a incidência de contribuição sobre elas.

No lançamento ora submetido a julgamento, uma parte das contribuições foi apurada por aferição indireta. Logo, não há que se falar na inclusão de determinadas parcelas na base de cálculo. A outra parte do lançamento (relativa às contribuições para terceiros) tomou por base a base de cálculo declarada pelo contribuinte nas GFIP. Logo, caso o contribuinte tivesse indevidamente incluído na base de cálculo declarada em GFIP valores relativos ao adicional de 1/3 de férias indenizadas, deveria demonstrar documentalmente esse equívoco e requerer a retificação das GFIP apresentadas. A mera alegação de que houve a declaração de base de cálculo superior à devida, desacompanhada de qualquer elemento probatório, não é suficiente para infirmar o lançamento realizado.

3.7 INCLUSÃO DE ICMS, PIS E COFINS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS.

Como já afirmado em pontos anteriores desta decisão, as contribuições objeto do lançamento de ofício objeto do presente julgamento incidiram sobre a

remuneração paga aos segurados que prestaram serviços à empresa, nos termos do art. 22-A, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212, de 1991. Não há nos autos o lançamento de contribuições incidentes sobre a receita bruta de comercialização da produção. Logo, as alegações de que teria havido a inclusão de valores relativos a ICMS, PIS e COFINS na base de cálculo das contribuições lançadas não procedem.

Pois bem. Entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

A começar, conforme muito bem retratado pela decisão recorrida, nos termos da **Solução de Consulta Cosit nº 34, de 11 de abril de 2016**, o regime substitutivo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, de acordo com o art. 22-A, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, de modo que, na hipótese de o interessado industrializar produção de terceiros, devolvendo o produto final ao solicitante, estará prestando serviço ao mesmo, sendo a respectiva receita bruta excluída da base de cálculo do regime, sendo que a mão de obra dedicada a tal tarefa sofrerá incidência pela regra geral.

E ao contrário do que afirma o recorrente acerca da incidência do ISSQn sobre a atividade de industrialização por encomenda, além de não ter o condão de impactar o caso dos autos, tratando-se apenas de critério de diferenciação para a delimitação da incidência entre ICMS e ISSQq, não há nos autos uma única indicação ou prova sequer sobre a destinação destas prestações realizadas. Ou seja: não se sabe se os produtos submetidos à industrialização por ordem de terceiros foram enviados para consumidores finais ou destinadas a empresas industriais que as utilizaram como insumos ou matérias primas de produção industrial.

Dessa forma, está correta a classificação das receitas provenientes da industrialização de mercadorias de terceiros como receitas de prestação de serviços, sendo que, em relação a essas atividades, conforme disposto nos §§ 2º e 3º do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, a contribuição previdenciária deve ser calculada com base na folha de pagamento dos trabalhadores envolvidos nessas operações.

Também não merece prosperar a alegação do recorrente a respeito da impossibilidade da aferição indireta no caso dos autos.

Em virtude de o contribuinte não ter apresentado, por alegada impossibilidade, as folhas de pagamento dos segurados que trabalharam na prestação de serviços a terceiros, está a fiscalização autorizada a utilizar o método de arbitramento da base de cálculo, por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus de descaracterizar a imputação que lhe é feita. Assim, a aferição indireta, não obstante seja procedimento excepcional, no presente caso acha-se perfeitamente autorizada, nos termos do artigo 33, § 3º, da Lei n.º 8.212/91.

Dessa forma, entendo que o auditor agiu ao amparo da lei e do Regulamento da Previdência Social, posto que autorizado pelo artigo 33 da Lei nº 8.212/1991 e alterações

posteriores. Não há, pois, o que reparar no procedimento fiscal, em razão da impossibilidade de apuração regular dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Conforme bem pontuado pela decisão recorrida, se os segurados utilizados em ambas as atividades são os mesmos, as folhas de pagamento devem indicar a parcela da remuneração correspondente ao exercício de cada uma das atividades. Tal discriminação é imperiosa, sob pena de não permitir à fiscalização a perfeita identificação dos fatos geradores ocorridos.

O recorrente também alega que a aferição deveria levar em conta apenas a folha de pagamento dos trabalhadores industriais, mas não apresenta quaisquer elementos de prova hábeis a demonstrar a abrangência dos serviços prestados a outras usinas açucareiras, de modo que não há como precisar se os serviços prestados se restringiram à industrialização ou envolveram também o plantio e a colheita.

Para além do exposto, boa parte dos argumentos trazidos pelo recorrente se limitam a questionar a ilegalidade/inconstitucionalidade das exigências objeto do presente lançamento, sendo que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

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

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no Regimento Interno do CARF, bem como no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Apenas a título de esclarecimento, cabe consignar que a constitucionalidade das contribuições já existentes é corroborada pela jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, exaradas após o início da vigência da EC 33/2001: em relação às contribuições ao INCRA (RE 630.898/RS, Tema 495), contribuição ao SEBRAE (RE nº 603.624/SC, Tema 325 e RE 635.682/RJ, Tema 227) e salário-educação (Súmula nº 732 do STF e RE 660933/SP).

De acordo com o entendimento consolidado nos Tribunais Superiores, a contribuição ao Sistema S – que inclui Sesi, Senai, Sesc, Senac, Senat, Sebrae e Incra – continua sendo exigível, mesmo após a promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001. A nova redação do artigo 149, § 2º, da Constituição Federal de 1988 apenas estabelece alternativas para as bases de cálculo das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, sem a intenção de proibir o uso de outras bases de cálculo.

A interpretação da nova redação constitucional indica que as bases de cálculo para as contribuições mencionadas no inciso III do § 2º do artigo 149 da CF, incluído pela EC nº 33/01, são exemplificativas, ou seja, não têm o efeito de invalidar a incidência de contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico que recaiam sobre a folha de pagamento.

Caso fosse aceito o argumento do recorrente, a redação do art. 149, § 2º, que menciona explicitamente as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, impediria até mesmo a cobrança das contribuições sociais para a seguridade social sobre a folha de pagamento das empresas, o que contraria diretamente o disposto no art. 195, I, "a", da Constituição Federal de 1988.

O recorrente também reitera a alegação acerca da inconstitucionalidade das contribuições previstas no art. 22-A e nos incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991 (FUNRURAL), bem como do inciso IV do art. 30 da mesma lei, que estabelece a subrogação do adquirente nas obrigações do produtor rural pessoa física. No mesmo sentido, alega inexistir previsão legal de sub-rogação do adquirente no que toca ao SENAR.

Contudo, conforme já esclarecido pela decisão recorrida, tais alegações não são pertinentes às contribuições objeto do presente lançamento. As contribuições lançadas incidiram sobre a remuneração paga aos trabalhadores a serviço da empresa, tal qual previsto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Não há nos autos a exigência de contribuições incidentes sobre a receita bruta de comercialização da produção (prevista no art. 22-A), nem a exigência de contribuições devidas por produtores rurais pessoas físicas de quem a empresa tenha adquirido produção rural (previstas no art. 25), em decorrência da sub-rogação estabelecida pelo inciso IV do art. 30.

Por fim, cabe consignar que o Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que “é constitucional o art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, com a redação da Lei nº 10.256/2001, no que instituiu contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição ao regime anterior da contribuição incidente sobre a folha de salários.”. (Repercussão Geral – Tema 281) (Info 1080).

Para além do exposto, em relação aos vícios incorridos pela fiscalização, no levantamento do crédito tributário, ao alegar “erro na apuração da base de cálculo”, entendo que, além de se tratar de alegação genérica, o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus de demonstrar que a diferença, de fato, tem origem na inclusão de verbas não tributáveis na base de cálculo das contribuições lançadas. Além de se tratar de alegação genérica, o contribuinte não combate os lançamentos apurados, de forma pontual, o que não só dificulta, mas impossibilita o exame de sua pretensão.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite