



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14751.720305/2011-14
ACÓRDÃO	2101-003.414 – 2 ^a SEÇÃO/1 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERNANDES & CIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXCLUSÃO DO ICMS/IPI DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação tributária não contempla a exclusão do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições previdenciárias substitutivas, calculada sobre o valor da receita bruta da comercialização da produção rural.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela FERNANDES & CIA LTDA contra o Acórdão nº 02-66.904, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, em 20 de novembro de 2015.

A fiscalização lavrou os Autos de Infração de nºs 51.005.116-2 e 51.005.117-0, imputando à Recorrente débitos referentes às contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações de empregados utilizados na prestação de serviços a terceiros, sobre o valor da venda da produção rural industrializada, sobre o valor da aquisição de produção rural de pessoas físicas na qualidade de substituto tributário, além de contribuições destinadas ao SENAR, FNDE e INCRA.

O processo foi formalizado nos seguintes Autos de Infração – AI:

a) AI nº 51.005.116-2:

Contribuições previdenciárias a cargo da empresa incidentes sobre as remunerações dos empregados utilizados na prestação de serviços a terceiros;

Contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor da venda da produção rural industrializada;

Contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor da aquisição da produção rural de pessoas físicas que a empresa se sub-roga na obrigação de recolher.

b) AI nº 51.005.117-0:

Contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR incidentes sobre as remunerações dos empregados utilizados na prestação de serviços a terceiros;

Contribuições destinadas ao SENAR incidentes sobre o valor da venda da produção rural industrializada;

Contribuições destinadas ao SENAR incidentes sobre o valor da aquisição da produção rural de pessoas físicas que a empresa se sub-roga na obrigação de recolher;

Contribuições destinadas ao FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação e ao INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária incidentes sobre as remunerações dos empregados do setor rural declarados em GFIP com o código de Outras Entidades e Fundos zerado.

A recorrente apresentou impugnação administrativa contestando principalmente a indevida inclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados na base de cálculo da receita bruta para fins de contribuição previdenciária da agroindústria, sustentando analogia com o tratamento dispensado ao PIS e COFINS.

Ademais, negou a caracterização de prestação de serviços a terceiros no corte de cana-de-açúcar, alegando que tal atividade era realizada por empregados próprios para fins de controle de qualidade da matéria-prima, sem geração de receita por cessão de mão de obra.

A Delegacia de Julgamento rejeitou integralmente a impugnação, fundamentando que a legislação previdenciária define a receita bruta como valor total sem exclusões específicas e que a utilização de mão de obra própria em propriedades de terceiros configura prestação de serviços sujeita ao regime geral de contribuições. Veja-se a ementa:

RECEITA BRUTA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS RURAIS A TERCEIROS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. TRÂNSITO EM JULGADO.

A receita bruta na comercialização da produção rural corresponde ao total recebido pelo produtor, inclusive os impostos repassados aos adquirentes.

Caracteriza-se como prestação de serviços rurais a terceiros a utilização de segurados para o corte de cana-de-açúcar em outras propriedades rurais.

Em relação à parte não impugnada, dá-se o trânsito em julgado, estando sujeita à cobrança administrativa imediata.

Ressalta-se que a infração relativa as contribuições do produto rural adquirido de pessoa física na qualidade de substituto tributário foram consideradas não impugnadas, pois a ora recorrente se “reservou no direito de recorrer às vias judiciais no tempo oportuno”, vide fls. 119. Portanto, a matéria não compõe a lide.

Irresignada, a recorrente apresentou recurso voluntário, reiterando que o IPI não deve ser incluído na base de cálculo das contribuições e que não deveria recolher as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas aos empregados que cortaram a cana-de-açúcar em propriedade de terceiros (vendedores).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

2. Mérito

2.1. Exclusão do IPI da base de cálculo da receita bruta na comercialização da produção rural

A Recorrente insiste na tese de que o IPI não integra a receita bruta da agroindústria para fins de cálculo da contribuição previdenciária, argumentando tratar-se de tributo não cumulativo repassado aos adquirentes, em analogia ao tratamento dispensado ao PIS e COFINS pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Não assiste razão à Recorrente.

A base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela agroindústria encontra-se expressamente definida no art. 22-A da Lei nº 8.212/91 como o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção. O § 1º do art. 201-A do Regulamento da Previdência Social complementa esse conceito ao estabelecer que se considera receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. Tal definição não contempla qualquer exclusão relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

A sistemática das contribuições sobre a receita bruta da agroindústria possui regime jurídico próprio e específico, não se confundindo com as bases de cálculo do PIS e da COFINS. Diferentemente da Lei nº 12.546/2011, que em seu Art. 7º, § 9º, II, expressamente prevê a exclusão do IPI da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta quando incluído na receita, a legislação específica da agroindústria não contempla semelhante disposição.

O IPI, ao compor o preço de venda da produção industrializada e ser integralmente recebido pelo contribuinte no momento da comercialização, integra inequivocamente o conceito de valor total da receita bruta estabelecido pela legislação previdenciária. A pretensão de exclusão, por analogia ao tratamento do PIS e COFINS ou por considerações sobre a natureza do tributo, carece de amparo na legislação específica aplicável ao regime substitutivo da agroindústria.

O posicionamento encontra respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixada no Tema nº 1.048 da Repercussão Geral. Embora o julgamento do RE nº 1.187.264 trate especificamente do ICMS na Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, o fundamento da decisão, qual seja: em regimes substitutivos de natureza benéfica não cabe interpretação extensiva para ampliar exclusões não previstas expressamente pelo legislador.

O entendimento ora adotado alinha-se ao posicionamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme Acórdãos nºs 2401-012.028 e 2301-011.645:

(...) EXCLUSÃO DO ICMS/IPI DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O VALOR DA RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. IMPOSSIBILIDADE. A legislação vigente não contempla a exclusão da base de cálculo das contribuições substitutivas, que é o valor da receita bruta da comercialização da produção. Nos termos do Tema 1048, do STF, é constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

(...) RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXCLUSÃO DO ICMS/IPI DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. A legislação tributária não contempla a exclusão do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições previdenciárias substitutivas, calculada sobre o valor da receita bruta da comercialização da produção rural. ALEGAÇÕES GENÉRICAS OU EM TESE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Não é suficiente a alegação genérica ou teórica de erro na determinação da base de cálculo do tributo, é necessário demonstrar, quantificar o erro e apresentar as provas de confirmem, de modo inequívoco, o erro apontado.

Pelo exposto, mantenho a decisão recorrida quanto a este ponto.

2.2. Prestação de serviços rurais a terceiros

A Recorrente contesta a caracterização de prestação de serviços a terceiros, sustentando que o corte da cana por seus empregados em propriedades alheias visava exclusivamente garantir a qualidade da matéria-prima para sua própria industrialização, não constituindo cessão de mão de obra. Argumenta que não houve faturamento de serviços, emissão de notas fiscais ou receita contabilizada a esse título, tratando-se de mera colheita da matéria-prima adquirida pelo sistema “cana no campo”. Invoca, ainda, a Solução de Consulta COSIT nº 34/2016, sustentando que prestação de serviços exigiria industrialização com devolução do produto ao terceiro.

A argumentação não prospera.

A utilização de mão de obra própria da Recorrente para a execução de tarefas em propriedade de terceiros configura, independentemente de haver faturamento direto ou de sua motivação empresarial, prestação de serviços rurais a terceiros no sentido técnico da legislação previdenciária. O § 2º do art. 22-A da Lei nº 8.212/91 estabelece que o regime substitutivo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 da mesma Lei.

Os fatos são incontroversos. A própria Recorrente admitiu que seus empregados rurais eram deslocados para as propriedades dos fornecedores para realizar o corte da cana-de-açúcar, atividade rural típica consistente em obrigação de fazer. Constatou-se que 91,76% em 2008 e 93,02% em 2009 da cana industrializada era proveniente de terceiros, sendo cortada pelos empregados da empresa em propriedades alheias. A Recorrente, no entanto, não recolhia as contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento desses empregados, aplicando indevidamente o regime substitutivo sobre toda a receita bruta.

Para fins previdenciários, a caracterização de prestação de serviços não exige formalização mediante contrato expresso, emissão de nota fiscal específica, receita escriturada separadamente ou intenção declarada do contribuinte de prestar serviços. O que importa é a substância econômica da operação. Quando empregados de uma empresa executam atividades

rurais em propriedade de terceiros, configura-se prestação de serviços rurais para fins da legislação previdenciária, ainda que a empresa alegue fazê-lo em benefício próprio.

Além disso, deve-se considerar ainda o benefício econômico ao terceiro. Na sistemática normal de compra e venda de produtos rurais, cada parte arca com suas obrigações: o vendedor produz, colhe e entrega; o comprador recebe e paga.

No caso dos autos, a Recorrente assumiu obrigação que originariamente seria do vendedor, qual seja, a colheita da cana-de-açúcar. Se não houvesse o corte pela Recorrente, o fornecedor teria que cortar a cana com seus próprios empregados, aumento o custo da sua produção. Lado outro, com o corte realizado pela compradora, o fornecedor economiza o custo da colheita que seria de seu encargo.

Além disso, como bem apontado no acórdão recorrido, o §3º do art. 22-A da Lei nº 8.212/91 não é aplicável ao caso concreto, pois:

O contido no referido § 3º é no sentido de não integrar à base de cálculo, para a incidência de contribuições sociais sobre a receita bruta, a receita apurada na prestação de serviços a terceiros.

Na situação em análise, a receita bruta apurada (Quadro 06 da fiscalização) é somente em relação à comercialização da produção industrializada, até mesmo porque, de acordo com a impugnante, não se realizou nenhuma receita quando do corte da cana-de-açúcar de propriedades de terceiros.

Então, não há o que se excluir da receita apurada, uma vez que nessa não estão as receitas na prestação de serviços a terceiros, o que implica dizer que a tributação ocorreu apenas sobre a receita da comercialização da produção, quanto à industrialização, e quanto aos serviços prestados a terceiros, sobre a remuneração dos segurados.

De outra forma, seria não tributar sobre a receita bruta da comercialização da produção se a receita na prestação de serviços a terceiros for igual ou superior àquela.

Em resumo, a exclusão ocorre quando a receita na prestação de serviços a terceiros estiver contida na receita bruta da agroindústria, que não é a hipótese dos autos.

Por todo o exposto, conclui-se que a autuação fiscal está correta. A Recorrente utilizou empregados próprios para executar atividades rurais em propriedades de terceiros, configurando prestação de serviços rurais no sentido técnico do § 2º do art. 22-A da Lei nº 8.212/91. As contribuições previdenciárias sobre a remuneração desses empregados devem ser calculadas pela regra geral prevista no art. 22 da mesma Lei, não se aplicando o regime substitutivo a essa parcela da folha de pagamento.

3. Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto