



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.727267/2015-20
ACÓRDÃO	2101-003.359 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES E DERIVADOS BOI BRASIL LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/05/2011

CONTRIBUIÇÕES PARA O SENAR. SUB-ROGAÇÃO. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.606, DE 2018. IMPOSSIBILIDADE. PARECER PGFN 19443/2021.

Nos termos do Parecer PGFN nº 19443/2021, ante à jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, há impossibilidade de utilização do art. 30, inc. IV, da Lei 8.212, de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 1991, como fundamento para a obrigação de retenção da contribuição para o Senar pelo adquirente da produção rural; somente válida a partir de vigência da Lei nº 13.606, de 2018.

ALEGAÇÕES E PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL OPORTUNO. NÃO APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

Alegações de defesa e provas devem ser apresentadas no início da fase litigiosa, considerado o momento processual oportuno, precluindo o direito do sujeito passivo, salvo a ocorrência das hipóteses que justifiquem sua apresentação posterior.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de nulidade da autuação; e na parte conhecida, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Cleber Ferreira Nunes Leite, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa e Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 101-007.327 da 13ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 - DRJ01 (e.fls. 111/119), que julgou procedente em parte a impugnação ao lançamento de contribuição incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural adquirida de terceiros, pessoas físicas, e sub-rogada à pessoa jurídica como adquirente, destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR.

Consoante o “Relatório Fiscal do Processo”, elaborado pela autoridade fiscal lançadora, parte integrante do Auto de Infração, o objeto do lançamento são as contribuições sociais incidentes sobre a comercialização da produção rural adquirida de terceiros, pessoas físicas, sub-rogadas ao adquirente pessoa jurídica, na qualidade legal de responsável pela sua retenção e recolhimento. São ainda prestadas as seguintes informações no Relatório:

DAS RAZOES DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

6. A empresa em questão, por força da legislação previdenciária, conforme artigo 25, inciso I e II, e artigo 30, inciso III da Lei 8212/91, é tributada pelo valor bruto na comercialização da produção rural adquirida de terceiros - PF, substituindo as contribuições sobre a folha de pagamento (20% - Seguridade Social e 3% - RAT) devidas pelo contribuinte individual produtor rural pessoa física equiparado a empresa, gerando assim as contribuições sub-rogadas da parte da empresa adquirente (2,0% - Seguridade Social e 0,1 - RAT) e terceiros 0,2% - SENAR, quando da comercialização da produção.

7. Da análise da documentação digital apresentada, Sped Contábeis, Sped – Nfe (Nota Fiscal Eletrônica), GFIPs e GPS, confrontando as informações declaradas nos mesmos, a auditoria concluiu que a empresa em questão para o período aqui objeto da apuração não recolheu a totalidade das contribuições, bem como não as dedarou com os respectivos totais dos fatos geradores na GFIP, motivo pelo qual foram apuradas no AI 51.072.069-2, Lev. R2, as contribuições como créditos ao SENAR.

8. Em anexo a este relatório fiscal, constante do respectivo e-processo (sistema de processo eletrônico da RFB), seguem as planilhas contendo as Notas Fiscais

Eletrônicas utilizadas pela auditoria para apuração das diferenças nos fatos geradores das contribuições rurais em questão, juntamente com o auto de infração.

(...)

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 83/98, sendo alegada preliminar de inconstitucionalidade da lei que autorizaria a cobrança da contribuição objeto do presente lançamento e ausência de elementos que justificassem suposta sujeição passiva de coobrigados apontados no “Relatórios de Vínculos”. Os principais argumentos de defesa, constantes da impugnação, encontram-se devidamente sintetizados na decisão recorrida,

Submetida a julgamento, decidiu a 13ª Turma da DRJ01 pela procedência parcial da impugnação apresentada pelo sujeito passivo, sendo mantido integralmente o crédito tributário, entretanto, afastada suposta sujeição passiva de coobrigados, por ausência de responsabilidade solidária quanto às contribuições devidas a outras entidades e fundos (Terceiros). A decisão exarada apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL E PARA OS TERCEIROS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS RURAIS - SUB-ROGAÇÃO.

A aquisição de produtos rurais oriundos de produtores pessoas naturais ou intermediário, por pessoa jurídica, há sub-rogação desta como responsável tributário por substituição pelas contribuições sociais a SEGURIDADE SOCIAL e para TERCEIROS devidas pelos produtores pessoas naturais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão proferida pela DRJ01, a contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de e.fls. 131/141, onde, em sede preliminar, inova em suas razões de defesa, ao alegar nulidade do auto de infração por suposto erro na tipificação da infração, questão não suscitada por ocasião da impugnação. Sustentando tal alegação, afirma haver evidente equívoco na descrição do objeto da autuação e até mesmo da contribuição exigida no Auto de Infração, mediante os seguintes argumentos:

(...)

A alíquota empregada para o cálculo do valor exigido (2,0%) e a base legal apontada (Lei nº. 8.212/1991) revelam que o que se pretende é a constituição de ofício de contribuição devida pelo produtor rural pessoa física, empregador (possui empregados), e não contribuição devida originalmente por pessoa jurídica.

Ora, a contribuição social em questão devida pela pessoa jurídica é exigida com base na Lei nº. 8.870/1994 (artigo 25) e, não, pela Lei nº. 8.212/1991.

As obrigações impostas à Recorrente pela Lei nº. 8.212/1991 traduzem-se, apenas, à responsabilidade pela retenção e recolhimento de contribuição devida pelo produtor rural pessoa física que possua empregados.

Nesse sentido, a tipologia foi mal empregada na autuação e, por consequência, mal replicada no acórdão compelido.

O artigo 30, III, da Lei nº. 8.212/1991, apontado nas “razões da constituição do crédito”, não trata essencialmente da responsabilidade atribuída à Recorrente; apenas fixa a data para recolhimento da contribuição. Repise-se: aquele dispositivo (inciso III) não cria obrigação no sentido da sub-rogação, mas apenas delimita o prazo para recolhimento da contribuição.

É no inciso IV do artigo 30 daquele mesmo diploma normativo que se verifica a norma que atribui à Recorrente a condição de responsável pela retenção e recolhimento do tributo.

Tais equívocos revelam, quando menos, a nulidade do Auto de Infração. Afinal, a descrição precisa e escoreita dessas informações basilares não é apenas relevante, mas imprescindível para a lavratura do Auto de Infração. É exatamente o que resta disposto no Decreto nº. 70.235/1972:

(...)

Por certo que a incorreta descrição dos fatos e da disposição legal infringida acarreta a nulidade do Auto de Infração, por se tratar de vício irreversível, ainda mais se considerada a atual fase do processo.

(...)

Após a preliminar de nulidade, em tópico intitulado “Do Direito”, passa a recorrente a reiterar os argumentos de defesa apresentados em sua peça impugnatória, subdividido em 2 subtópicos, quais sejam:

- subtópico: *“IV.1 – Da ausência de norma legal no período fiscalizado que impusesse aos adquirentes de produção rural a obrigação, por sub-rogação, do recolhimento da contribuição ao SENAR”*; onde sustenta que ausente no ordenamento jurídico brasileiro norma legal que, no período autuado (2011), previsse a atribuição de responsabilidade, por sub-rogação, aos adquirentes de produção rural pelo recolhimento da contribuição ao Senar devida pelos produtores rurais pessoas físicas. Afirmar que essa ausência normativa somente teria sido suprida no ano de 2018, com a publicação da Lei nº. 13.606, de 09 de janeiro de 2018, portanto, posteriormente aos fatos geradores objeto do presente lançamento, postulando assim, o cancelamento do Auto de Infração;

- subtópico: *“IV.2 – Da pendência do julgamento final da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 4.395/DF”*; onde afirma ser: *“...temerária a manutenção da exigência da*

contribuição em desfavor da Recorrente, a qual não figura na relação jurídico-tributária como contribuinte do tributo, mas apenas como responsável por sua retenção e recolhimento, responsabilidade esta que poderá ser afastada a depender do resultado final do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 4.395/DF.”

Ao final, requer a autuada, o reconhecimento da preliminar de nulidade do Auto de Infração ou, caso superada, o cancelamento da autuação, uma vez que no período fiscalizado (2011) não haveria norma legal: “...que impusesse aos adquirentes de produção rural a obrigação, por sub-rogação, do recolhimento da contribuição ao Senar devida pelos produtores rurais pessoas físicas com os quais comercializaram, introduzida apenas com o advento da Lei nº. 13.606/2018;”. Ainda, caso vencida em tais argumentos, suscita a suspensão do julgamento do presente recurso, enquanto não finalizado o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 4.395/DF.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mário Hermes Soares Campos**, Relator

Conhecimento

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância por meio do Edital Eletrônico 011318450 (e.fl. 126), publicado em 23/07/2021, sendo considerada cientificada em 09/08/2021, conforme o “Termo de Ciência pela Publicação de Edital Eletrônico” de e.fl. 128. Tendo sido o Recurso Voluntário protocolizado em 27/08/2021, conforme o “Termo de Solicitação de Juntada” de e.fl. 129, considera-se tempestivo.

Antes de iniciar propriamente a análise do recurso, a título de registro, pontuo que não consta dos autos qualquer termo de sujeição passiva solidária e tampouco qualquer outra pessoa, física ou jurídica, foi intimada do auto de infração ora objeto de recurso, motivo pelo qual, não vislumbro necessidade de que as pessoas arroladas no “Relatórios de Vínculos” de e.fl. 13, sejam cientificadas da decisão recorrida.

Quanto aos demais pressupostos de admissibilidade, a contribuinte inova em sua peça recursal, ao apresentar argumentos não aventados na impugnação.

Trata-se do tópico do recurso intitulado: “III.1 – Da nulidade do auto de infração por erro na tipificação da suposta infração”. Em tal tópico, sustenta a recorrente a decretação de nulidade do lançamento, por suposto erro na tipificação da infração e equívoco na descrição do objeto da autuação e da contribuição exigida no Auto de Infração; questões não suscitadas por ocasião da impugnação.

Conforme preceitua o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o processo administrativo fiscal, não se admite a apresentação de novos argumentos e/ou documentos somente no Recurso Voluntário, com o propósito específico de afastar pontos até

então incontroversos, por não terem sido objeto de contestação na impugnação, pois estão fora dos limites da lide estabelecida, operando-se a preclusão em relação aos fatos não alegados por ocasião da apresentação da peça impugnatória.

Era dever da interessada, já no ensejo da apresentação da impugnação, momento em que se instaura o litígio, municiar sua defesa com os elementos de fato e de direito que entendesse suportarem suas alegações. Assim deveria, sob pena de preclusão, instruir sua impugnação apresentando todos os argumentos e provas que entendesse fundamentar sua defesa. É o que disciplinam os dispositivos normativos pertinentes à matéria, artigos 15 e 16 (com destaque para o inciso III), do referido Decreto nº 70.235/72, bem como, o disposto no inciso I, do art. 373 do Código de Processo Civil Brasileiro, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Isto posto, precluído o direito de apresentação de novos argumentos de defesa em outro momento processual, salvo se presente alguma das condições de exceção indicadas nas alíneas do § 4º do art. 16, do mesmo citado normativo, cuja ocorrência, no presente caso, a recorrente não prova e sequer alega. Nesses termos, deve ser considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela manifestante na impugnação e precluído está o direito de defesa trazido somente no Recurso Voluntário, vez que o limite da lide se circunscreve aos termos da peça impugnatória.

Esses novos argumentos, apresentados somente nesta fase recursal, não devem ser apreciados porque não foram objeto de análise e julgamento pela autoridade julgadora de piso, sob pena de indevida supressão de instância. Resta claro, que no recurso a contribuinte tenta inovar a lide, em total descompasso com os normativos citados, devendo não ser conhecida a parte que visa discutir suposta nulidade.

Noutro giro, deve ser esclarecido que o lançamento se encontra totalmente calcado em documentos constantes dos autos e em total observância dos atos normativos de regência do tributo. Conforme demonstrado no julgamento de piso, o Auto de Infração se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Ao tratar das nulidades do processo administrativo fiscal, assim dispõe o referido Decreto:

CAPÍTULO III

Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

(...)

Saliente-se que o art. 59, com especial destaque para seu inciso I, preconiza apenas dois vícios insanáveis: a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa. Situações essas não configuradas no presente lançamento, vez que efetuado por agente competente e ao contribuinte vem sendo garantido o mais amplo direito de defesa, mediante apresentação de impugnação e o recurso ora objeto de análise, onde ficam evidentes o pleno conhecimento dos fatos e circunstâncias que ensejaram o lançamento. Não se encontrando, portanto, presentes situações que ensejem nulidade do lançamento.

Conheço assim, parcialmente do recurso, não conhecendo dos novos argumentos que visam discutir suposta nulidade do lançamento.

Mérito

Conforme relatado, após a preliminar de nulidade, advoga a recorrente a ausência de norma legal, à época dos fatos, autorizativa da atribuição de responsabilidade, por sub-rogação, aos adquirentes de produção rural pelo recolhimento da contribuição ao Senar devida pelos produtores rurais pessoas físicas.

Ocorre que, após o lançamento e julgamento da impugnação pela DRJ01, em data de 19/04/2023, a Srª. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, por meio do DESPACHO Nº 66/2023/PGFN-MF, aprovou o PARECER SEI Nº 19443/2021/ME, expedido pela Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial, que trata da matéria objeto do presente lançamento. O referido parecer analisa a possibilidade de inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), do tema referente à substituição tributária da contribuição ao SENAR, prevista no art. 6º, da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Esses são principais elementos e conclusões do referido parecer:

PARECER SEI Nº 19443/2021/ME.

Substituição tributária. Contribuição para o SENAR. Pessoa física e segurado especial. Lei 9.528, de 1997, art. 6º.

Impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, §5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN).

Inclusão em lista: art. 2º, VII e §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002.

(...)

5. Conforme se verifica dos acórdãos acima, o art. 30, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, serve de fundamento para a substituição tributária da contribuição prevista no art. 25 da mesma lei, e não para a contribuição prevista na Lei nº 9.528, de 1997. Em relação a essa última, a previsão legal para a substituição tributária veio somente com a Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997.

6. Apesar de o art. 11, §5º, “a”, do Decreto nº 566, de 1992, prever a obrigação de retenção pelo adquirente da produção rural, o dispositivo não encontrava amparo legal, violando as disposições do art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN, obstáculo que foi superado a partir da Lei nº 13.606, de 2018.

7. A propósito do art. 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, somente o REsp 1839986/AL analisou o citado dispositivo, considerando que não se refere à contribuição prevista na Lei nº 9.528, de 1997, porque anterior a ela.

8. A ausência de manifestação expressa de ambas as turmas de direito público do STJ a respeito do art. 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, contudo, não interfere na conclusão acima reportada, seja porque os acórdãos citam-se uns aos outros, seja porque há consenso quanto ao momento em que o art. 11, §5º, “a”, do Decreto nº 566, de 1992, passa a ter validade, a partir da edição da Lei nº 13.606, de 2018.

9. O tema restou assim pacificado sem possibilidade de reversão do entendimento, situação que se enquadra nas previsões do art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002, e do art. 2º, VII, e §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sendo desfavorável à Fazenda Nacional:

(...)

10. De se destacar que a matéria não preenche os requisitos necessários à interposição de recurso extraordinário, por envolver matéria infraconstitucional, e que os Temas 202 e 669 julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF) não se confundem e não interferem na presente análise.

(...)

DESPACHO

Processo nº 10695.101507/2020-14

Ponho-me de acordo com o Parecer PGFN/CRJ/COJUD SEI nº 19443/2021/ME (SEI nº 20839085), que veicula, forte no art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº

10.522, de 2002, e do art. 2º, VII, e §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, ante a jurisprudência consolidada do STJ acerca da impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.315, de 1991, como fundamento para a substituição tributária, a qual somente é válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

(...)

Verifica-se que a matéria tratada no PARECER SEI Nº 19443/2021/ME, acima parcialmente reproduzido, é a mesma do lançamento ora objeto de Recurso Voluntário.

Determina o art. 98 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023), ser vedado aos membros das Turmas de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto. Entretanto, o parágrafo único, desse mesmo art. 98, traz uma série de exceções, onde destaco, para a situação ora apreciada, a alínea “c”, do inciso II, que versa sobre crédito tributário fundamentado cuja matéria tenha sido objeto de: *“c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;”*.

Dessa forma, há expressa previsão regimental para que o Conselheiro do CARF adote os termos do parecer aprovado pela PGFN, que verse sobre crédito tributário cuja conclusão seja no mesmo sentido do quanto requerido pelo sujeito passivo. Hipótese que se enquadra na situação dos autos, o que implica no provimento da parte conhecida do Recurso Voluntário da contribuinte.

Ressalto ainda, que o tema em questão já foi objeto de apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessões de 20/12/2022 e de 18/12/2023 (acórdãos 9202-010.585 e 9202-011.091 respectivamente), sendo decidido, em ambos os julgados, por unanimidade de votos, pela aplicabilidade do PARECER PGFN 19443/2021.

Conclusão

Ante ao exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de nulidade da autuação, e na parte conhecida, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos