



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10140.729622/2019-91
ACÓRDÃO	2401-012.353 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	THIAGO MARQUES DE AVILA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

PRELIMINAR DE NULIDADE. ACERVO PROBATÓRIO. AUSÊNCIA DE CÓPIAS DAS NOTAS FISCAIS. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade do lançamento quando, embora não juntadas cópias integrais das notas fiscais, constam dos autos elementos suficientes para a perfeita identificação dos documentos que fundamentam o crédito tributário, especialmente se emitidos pelo próprio contribuinte, possibilitando o pleno exercício da ampla defesa e do contraditório.

PRELIMINAR DE NULIDADE. FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o lançamento que contenha descrição clara e suficiente da infração, com indicação precisa dos fatos e dos fundamentos legais infringidos, atendendo ao art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO PELA EMPRESA ADQUIRENTE. MEDIDA JUDICIAL IMPEDITIVA DA RETENÇÃO. REVOGAÇÃO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO.

Em se tratando de contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, a empresa adquirente está sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física, nos termos do art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991. Contudo, caso tenha existido decisão judicial obtida pelo produtor rural que impediu temporariamente a retenção pela adquirente, não pode esta ser responsabilizada pelo recolhimento posterior da contribuição cujo pagamento esteve suspenso por força judicial. Cassada a decisão judicial, compete ao produtor rural que obteve a liminar responder pelos valores cuja exigibilidade foi

restabelecida, não podendo ser imputada à empresa adquirente que, de boa-fé, deixou de proceder à retenção em cumprimento de ordem judicial.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE.

O CARF não detém competência para apreciar a arguição de inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ACÓRDÃO

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

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Márcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nuñez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão 108-003.207, da 14ª TURMA DA DRJ08, que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário. A decisão recorrida foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, quando os Autos de Infração (AI's) são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando os AI's e seus anexos, o Relatório Fiscal, bem como os demais elementos constantes

dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam as autuações.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. FATO EXTINTIVO. ÔNUS DA PROVA.

Ao sujeito passivo cabe o ônus da prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA RAZOABILIDADE, DA PROPORCIONALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A inclusão de contribuições em lançamento fiscal dá ensejo à incidência, a partir da competência 12/2008, de multa de ofício, capitulada no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, ao qual remete o artigo 35-A da Lei n.º 8.212/1991, incluído pela Medida Provisória n.º 449/2008, sobre o valor das contribuições lançadas. A alegação de que a multa é confiscatória e viola os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em normas às quais o julgador administrativo é vinculado, não lhe sendo permitido a sua exclusão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA DE COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. PERÍODO POSTERIOR À LEI 10.256/2001. AÇÃO JUDICIAL. É devida, pelo produtor rural pessoa física, contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. O Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do RE 718.874/RS, firmou tese de Repercussão Geral declarando que é constitucional formal e materialmente a contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção. Por meio de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da Primeira Região, em ação judicial impetrada pelo sujeito passivo, foi reconhecida, em juízo de retratação, a legitimidade da exigência da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, a partir da vigência da Lei 10.256/2001.

PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO. MEDIDA JUDICIAL. EFEITOS. LANÇAMENTO EM NOME DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. Existindo medida judicial desobrigando a empresa adquirente de efetuar a retenção e recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a produção rural adquirida de pessoa física, o lançamento do tributo devido, pela RFB, deve recair sobre o produtor rural pessoa física ou segurado especial.

O relatório do acórdão recorrido bem descreve a ação fiscal:

O Relatório Fiscal, de fls. 27 a 30, comum aos 2 (dois) Al's, traz, em suma, as seguintes informações:

- que o sujeito passivo desenvolve atividades de exploração da pecuária na condição de contribuinte individual – produtor rural;
- que foi lavrada "Representação Fiscal para Fins Penais", tendo em vista que os fatos apurados configuram, em tese, o crime previsto no inciso III do artigo 337-A do Decreto-Lei n.º 2.848/1940;
- que o sujeito passivo impetrou ação judicial em 01/10/2010, consistindo em mandado de segurança individual em que se buscava o reconhecimento da inexigibilidade da contribuição social incidente sobre a comercialização da produção rural na forma do art. 12, V, "a" e do art. 25, incs. I e II da Lei n.º 8.212/1991, com suas alterações posteriores, declarando-se a inconstitucionalidade deste dispositivo legal;
- que, em sentença de 25/11/2010 da 4ª Vara Federal de Goiânia, foi julgado procedente o pedido e reconhecida a inexigibilidade da contribuição social incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural prevista no art. 25, incisos I e II da Lei 8.212/1991, instituída pela Lei 8.540/1992, e com redação atualizada pelas Leis 9.548/1997 e 10.256/2001;
- que o TRF da Primeira Região manteve a sentença quanto à inexigibilidade da contribuição previdenciária;
- que, entretanto, em 30/03/2017, o STF, no julgamento do RE 718.874/RS, feito submetido à sistemática de repercussão geral, por maioria, firmou a seguinte tese: "É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção";
- que, diante disto, no acórdão de retratação de 06/08/2018, o TRF da Primeira Região reconheceu a legitimidade da exigência da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural a partir da vigência da Lei 10.256/2001;
- que o sujeito passivo detinha, no período fiscalizado, sentença que reconhecia a inexigibilidade da contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização de produção rural do produtor rural pessoa física, e, neste contexto, os adquirentes pessoas jurídicas desta produção rural estavam desobrigados de efetuar a retenção da referida contribuição quando da aquisição, conforme previsão legal constante no inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991;
- que o sujeito passivo foi intimado a firmar declaração informando se houve a retenção da contribuição previdenciária, bem como seus valores, em relação às vendas para as pessoas jurídicas listadas na planilha em anexo ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, de 15/03/2019, sendo que, em sua resposta, o sujeito passivo declarou que houve retenção da contribuição previdenciária no valor de R\$ 3.119,37 somente na Nota Fiscal de Entrada n.º 39075, emitida por JBS S/A, em 16/11/2017, de modo que foi lançada a

contribuição previdenciária em comento como devida pelo sujeito passivo nas demais Notas Fiscais de Entrada emitidas por pessoa jurídica;

- que houve o lançamento de ofício de Contribuição Previdenciária e de Contribuição para Outras Entidades e Fundos incidentes sobre a comercialização da produção rural própria de produtor rural pessoa física não oferecida à tributação;
- que o Auto de Infração "Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador" refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social e não recolhidas correspondentes aos códigos de receita "4863 - Contribuição Previdenciária sobre a Comercialização da Produção Rural - Lançamento de Ofício" e "2158 - Contribuição Riscos Ambientais/Aposentadoria Especial - Lançamento de Ofício";
- que o Auto de Infração "Contribuição para Outras Entidades e Fundos" refere-se às contribuições devidas a outras entidades e fundos e não recolhidas correspondentes ao código de receita "2187 - Contribuição Devida a Outras Entidades e Fundos - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR - Lançamento de Ofício";
- que os fatos geradores objeto deste lançamento não foram declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP;
- que as contribuições lançadas incidem sobre os valores da comercialização de produção rural, conforme demonstrado nas planilhas em anexo intituladas "Relação de Notas Fiscais de Produtor Referentes a Comercialização de Produção Rural para Pessoa Física" e "Relação de Notas Fiscais de Entrada Referentes a Comercialização de Produção Rural para Pessoa Jurídica";
- que o sujeito passivo foi intimado a apresentar os Livros Caixa da Atividade Rural e a informar em planilha os valores reais das vendas de bovinos, caso fossem diferentes daqueles constantes nas notas fiscais de produtor, e que, diante disso, nos Autos de Infração foram lançadas como bases de cálculo os valores mensais de comercialização de produção rural informados pelo sujeito passivo nas planilhas encaminhadas à fiscalização e nas notas fiscais de entrada emitidas por pessoa jurídica, sendo tais montantes discriminados em tabelas; e
- que as bases de cálculo e alíquotas aplicadas estão indicadas no Demonstrativo de Apuração Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador e no Demonstrativo de Apuração Contribuição para Outras Entidades e Fundos dos Autos de Infração lavrados.

O recurso voluntário apresenta os seguintes argumentos:

- O lançamento é nulo pela ausência de elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito tributário, já que há ausência de fundamentação dos lançamentos e insegurança na determinação da infração, o que leva ao cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Aponta que os documentos que embasam o lançamento, notadamente as planilhas elaboradas pelo auditor e o relatório fiscal, não seriam suficientes para sustentar o lançamento, vez que não foram juntadas ao auto de infração a cópia das notas fiscais. Assim, o contribuinte não teria condições de checar as notas listadas, até mesmo para saber se de fato contém

operações tributáveis “ou seja, se houve, realmente, venda de gado bovino de produção própria, ou apenas simples operações de revenda de gado bovino adquirido de terceiros, que estariam fora do campo de incidência das contribuições”. Aduz, ainda no mesmo tópico, que o lançamento não está devidamente fundamentado.

- Em relação às operações de venda de gado bovino para pessoa jurídica, o lançamento é improcedente, pois há a sub-rogação das obrigações da pessoa física do recorrente para a empresa adquirente, nos termos do art. 30, IV da Lei n. 8.212/91.

- A multa de 75% aplicada seria inconstitucional por violação ao art. 150, VI da CF, por ter caráter confiscatório.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos - Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos legais de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972, razão pela qual dele conheço.

2. Preliminar

A irresignação do contribuinte traz preliminar de nulidade, que pode ser dividida em dois argumentos: (i) o acervo probatório do lançamento é insuficiente; e (ii) o lançamento não está devidamente fundamentado.

A contribuição previdenciária devida pelo produtor rural em substituição à Contribuição Previdenciária Patronal sobre a Folha de Pagamento e à GILRAT é calculada sobre a receita bruta proveniente da sua produção, nos termos do art. 25 da Lei n. 8.212/95 e as alíquotas vigentes no período de lançamento eram respectivamente de 2% e 0,1%. A contribuição devida ao SENAR é prevista na Lei n. 9.528, art. 6º, no percentual de 0,2% também sobre a receita bruta proveniente da sua produção.

No curso do processo de fiscalização, foi constatado pela autoridade que o contribuinte havia emitido uma série de notas fiscais relacionadas a venda de produção própria para pessoa física, listadas no anexo ao relatório fiscal, divididas por ano (2015 - fls. 31/34, 2016 - fls. 35-38 e 2017 - fls. 39/42) do auto de infração, além da lista de NFs de vendas para pessoa jurídica (fl. 43).

O Relatório Fiscal do Auto de Infração é singelo e direto, mas é suficientemente claro para descrever a infração de forma clara e pormenorizada, não deixando qualquer dúvida razoável sobre o que está sendo cobrado.

O acervo probatório é condizente com o lançamento: o auditor fiscal anexou a lista com todas as notas fiscais de saída emitidas pelo contribuinte, identificando data, número da nota fiscal, valor e o destinatário.

O contribuinte argui que a ausência da juntada das notas fiscais o impede de verificar exatamente do que se trata cada nota e exercer o seu direito de defesa. O argumento não se sustenta, uma vez que as notas fiscais relacionadas foram emitidas pelo próprio contribuinte, que têm amplo e irrestrito acesso à estas. Além disso, a identificação do número da NF é suficiente para que o contribuinte possa verificar qualquer dado que entenda pertinente para a sua defesa. Nestes termos, a decisão recorrida foi claríssima:

10.10. Cabe registrar, aqui, ademais, ante a argumentação do defendente, que, ao contrário do que ele afirma, constam, nos autos do presente processo administrativo, elementos de prova suficientes para respaldar o lançamento, que foi realizado, pela fiscalização, com base em documentos fornecidos pelo próprio contribuinte.

10.11. Note-se que o sujeito passivo foi intimado a apresentar, no caso, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal, de fls. 47 a 50, entre outros, os documentos e informações abaixo discriminados.

Termo de Início do Procedimento Fiscal:

(...) 2. Informar em planilha e comprovar os valores reais das vendas de bovinos, caso sejam diferentes daqueles constantes nas notas fiscais de produtor – De 01/01/2015 até 31/12/2017 (...)

6. Apresentar as notas fiscais de entrada emitidas pelas pessoas jurídicas para as vendas listas na planilha em anexo – De 01/01/2015 até 31/12/2017 (...) (grifos nossos)

10.12. É de destacar, em seguida, que, conforme explicitado no Relatório Fiscal, foram considerados, como bases de cálculo, nos Autos de Infração em tela, os valores mensais de comercialização de produção rural informados pelo sujeito passivo nas referidas planilhas encaminhadas à fiscalização e constantes nas notas fiscais de entrada emitidas por pessoa jurídica, apresentadas pelo contribuinte, tendo sido estes montantes discriminados detalhadamente (com indicação, em cada competência, dos números das notas fiscais e dos destinatários) nas planilhas anexas de fls. 31 a 43, denominadas “Relação de Notas Fiscais de Produtor referentes a Comercialização de Produção Rural para Pessoa Física” e “Relação de Notas Fiscais de Produtor referentes a Comercialização de Produção Rural para Pessoa Jurídica”, não havendo que se falar, aqui, em inexistência de provas referentes ao ilícito tributário, e cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa.

10.13. Cumpre enfatizar, no caso, que o lançamento foi efetuado, pela fiscalização, com base no exame de documentos apresentados pelo próprio contribuinte, tendo este plenas condições de contestá-lo, conferindo as

informações constantes nas planilhas de fls. 31 a 43, e adentrando no mérito da matéria concernente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária das contribuições previdenciárias e da contribuição para o SENAR, lembrando que, ao sujeito passivo, cabe o ônus da prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do lançamento, nos termos do artigo 373, inciso II do novo Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105, de 16/03/2015), a seguir transcrito.

Por fim, também não pode prosperar o argumento do contribuinte de que o lançamento não estaria devidamente fundamentado, já que o auto de infração é claro, contém toda a fundamentação legal e o acervo probatório necessário para comprovar a infração à legislação tributária perpetrada pelo contribuinte.

De acordo com o art. 59 do Decreto n. 70.235/72, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não é o caso em questão. Assim, a preliminar de nulidade deve ser rejeitada.

3. Mérito

A questão central do mérito do recurso voluntário diz respeito exclusivamente às operações de venda de gado bovino para pessoa jurídica. O contribuinte entende que o lançamento é improcedente, pois há a sub-rogação das obrigações da pessoa física do recorrente para a empresa adquirente, nos termos do art. 30, IV da Lei n. 8.212/91.

A decisão recorrida, por sua vez, afasta esse argumento com as seguintes razões:

Das alegações de crédito tributário indevidamente lançado em relação às operações de venda de gado bovino para pessoa jurídica – sub-rogação das obrigações da pessoa física para a empresa adquirente – lançamento improcedente:

11. Não merece acolhida, aqui, a alegação do impugnante no sentido de que seria improcedente o lançamento, em seu nome, das contribuições previdenciárias e da contribuição para o SENAR em relação às operações de venda de gado bovino para pessoa jurídica indicadas na planilha “Relação de Notas Fiscais de Produtor referentes a Comercialização de Produção Rural para Pessoa Jurídica”, de fl. 43.

11.1. É de se mencionar, inicialmente, que, de fato, como afirma o autuado, o artigo 30 da Lei n.º 8.212/1991, ao tratar sobre a arrecadação e o recolhimento das contribuições em questão, estabelece, no inciso IV, a figura da sub-rogação, nos seguintes termos:

(...)

11.2. Ocorre que, no caso, conforme explicitado no Relatório Fiscal, de fls. 27 a 30, do qual se transcreve trecho a seguir, as pessoas jurídicas adquirentes da produção rural do contribuinte em tela, no período fiscalizado (01/2015 a 12/2017), estavam desobrigados de efetuar a retenção e o recolhimento da

contribuição sobre a comercialização desta produção, em virtude de decisão proferida em ação judicial interposta pelo autuado, produtor rural pessoa física.

(...)

11.3. Cabe observar, aqui, também, o entendimento exarado na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 01, de 15/01/2013 – que tem efeito vinculante no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), consoante o artigo 7º, inciso I da Portaria RFB n.º 2.217, de 19/12/2014 – da qual se reproduz, abaixo, sua ementa.

Solução de Consulta Interna COSIT n.º 01/2013:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO. MEDIDA JUDICIAL.

Existindo medida liminar que impeça a empresa adquirente de efetuar a retenção e o recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a produção rural adquirida, a RFB deve proceder ao lançamento do débito para prevenir a decadência, nos termos do art 63 da Lei nº 9.430, de 1996, em nome do produtor rural pessoa física ou segurado especial.

Cassada a medida liminar, e sendo favorável ao fisco a decisão deverá ser feita a cobrança do crédito tributário lançado, observado, com relação à multa de mora, o disposto no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996.

Não tendo sido efetuado o lançamento para prevenir a decadência, o produtor rural pessoa física ou o segurado especial ficam obrigados ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da sua produção rural, considerando-se a data de vencimento originária para o recolhimento da contribuição sub-rogada, observado o disposto no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, no que se refere à multa de mora. Não havendo pagamento da contribuição previdenciária no prazo previsto no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser efetuado o lançamento de ofício nos termos do art. 33, § 7º, da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.11.4. Cumpre registrar, ademais, que a Solução de Consulta COSIT n.º 64, de 29/03/2018 – que tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos do artigo 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16/09/2013 – assim dispôs:

Solução de Consulta COSIT n.º 64/2018: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRODUTOR RURAL. ADQUIRENTE. SUB-ROGAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO. Na situação em que a empresa adquirente da produção rural encontra-se impedida de realizar a retenção das contribuições, por força de decisão em ação judicial movida pelo produtor rural, a adquirente fica desobrigada do cumprimento da obrigação principal, que é o recolhimento da contribuição, e da obrigação acessória, que é a informação do valor devido na GFIP. devendo ser observado o procedimento previsto no Ato Declaratório Executivo Codac nº 6. de 2015.

23. Ante todo o exposto, transcreve-se os questionamentos nos exatos termos formulados pela consulente, seguidos das correspondentes respostas: a) No caso de produtores rurais que comercializam com a consulente, que possuem decisões liminares/antecipações de tutela ou proferidas em sentença em mandado de segurança ou em acórdão, declarando a inexigibilidade das contribuições CERPF, RAT e SENAR, e em relação aos quais a consulente não reteve e não recolheu as contribuições, está a consulente, se cassadas as referidas decisões ainda não transitadas em julgado, isenta da responsabilidade de recolher as contribuições?

RESPOSTA: Sim.

O adquirente fica desobrigado do recolhimento das contribuições previdenciárias normais, das contribuições previdenciárias relativas ao RAT e das contribuições ao Senar de que tratam os incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, e o art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997, na situação em que, por força de decisão em ação judicial movida pelo produtor rural, o adquirente ficar impedido de realizar a retenção dessas contribuições. (...) (grifos nossos)

11.5. Dessa forma, a partir do conhecimento da existência de medida judicial desobrigando os adquirentes pessoas jurídicas de efetuar a retenção e o recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a produção rural adquirida de pessoa física, e para os fatos geradores ocorridos durante a sua vigência, não podia a Autoridade Fiscal imputar obrigação à empresa adquirente, mas sim, deveria fazê-lo, diretamente, em relação ao produtor rural pessoa física ou segurado especial, tendo agido corretamente ao eleger este último como sujeito passivo da obrigação tributária.

11.6. Ante o exposto, e tendo em vista que não foram trazidos aos autos, pelo contribuinte, documentos hábeis a afastar qualquer parte das autuações, não há que se falar, no caso, em cancelamento do crédito tributário lançado relativamente às operações indicadas na planilha "Relação de Notas Fiscais de Entrada Referentes a Comercialização de Produção Rural para Pessoa Jurídica", de fl. 43.

A questão envolve a contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física – em situação de sub-rogação legal prevista no art. 30, IV, da Lei 8.212/91. Nessa hipótese, a empresa adquirente da produção rural fica obrigada a descontar e recolher a contribuição devida pelo produtor rural (contribuinte original), assumindo a posição de responsável tributário.

O problema surgiu quando o produtor rural obteve decisão suspendendo a exigibilidade da contribuição, mas essa decisão foi posteriormente cassada. Discute-se, então, sobre quem recai o dever de recolher retroativamente o tributo: se sobre a empresa sub-rogada (adquirente) – embora ela não tenha sido parte no processo judicial do contribuinte – ou sobre o próprio produtor rural que obteve a liminar.

O art. 30, IV, da Lei 8.212/91 (na redação dada pelas Leis 8.540/92 e 9.528/97) estabeleceu que “a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam

sub-rogadas nas obrigações” do produtor rural pessoa física e do segurado especial pelo cumprimento das contribuições do art. 25.

Em outras palavras, a legislação designou o adquirente como responsável tributário por substituição, encarregado de recolher a contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural do produtor pessoa física. Trata-se de típica hipótese de substituição tributária “para frente” (retenção na fonte), em que o terceiro assume a obrigação de pagar o tributo no lugar do contribuinte original, no momento em que ocorre o fato gerador.

Essa sub-rogação legal possui natureza translativa (substituição tributária *stricto sensu*). Ou seja, transfere-se ao responsável designado a posição de sujeito passivo, ficando o contribuinte de direito dispensado de cumprir aquela obrigação diretamente perante o Fisco.

Essa característica distingue a sub-rogação de outras formas de responsabilidade tributária. Na responsabilidade solidária (CTN, art. 124), múltiplos sujeitos respondem conjuntamente, sem exoneração do contribuinte original. Já na responsabilidade por transferência (CTN, arts. 129-133), a obrigação surge para terceiro após o fato gerador (p.ex., herdeiros, adquirentes de bens com ônus real). No caso da substituição tributária (responsabilidade por sub-rogação *ex lege*, CTN art. 128), a lei antecipa e atribui desde logo a obrigação a um terceiro vinculado ao fato gerador, em substituição ao contribuinte.

Assim, em situação normal, não há dúvidas que a obrigação de recolhimento da contribuição é do sub-rogado. A dificuldade no enfrentamento da questão decorre da decisão judicial, em ação proposta pelo produtor rural com a União, que impedia o sub-rogado de cumprir a obrigação a si atribuída pela lei.

Aqui me parece que há duas linhas de raciocínio:

A primeira, se funda na ideia de que, uma vez revogada a liminar, a situação jurídica volta ao seu *status quo ante*, com efeitos *ex tunc*, nos termos da Súmula 405 do STF. Assim, após a decisão final negando o pedido do produtor, nada mais impede a aplicação plena da regra de sub-rogação, de modo que a obrigação de recolhimento seria da empresa adquirente.

Reforça este argumento a ideia da Súmula CARF 150, segundo a qual “A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de subrogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.”. Se válida a sub-rogação, uma vez não persistindo os efeitos da liminar, ela deve ser integralmente aplicada.

A segunda linha se sustenta na ideia de que punir essas empresas adquirentes retrospectivamente – cobrando-lhes contribuições não retidas, acrescidas de juros – poderia ferir a segurança jurídica. Além disso, o contribuinte que provocou a demanda judicial foi o produtor; a empresa, alheia ao processo, muitas vezes seguiu a orientação dada pelo próprio Poder Judiciário. Outrossim, como o adquirente foi impedido de fazer a retenção na fonte e repassar o custo do tributo por si suportado para o produtor, haveria o enriquecimento sem causa deste. Assim, essa

linha defende que a solução mais técnica é cobrar o passivo do sujeito que acionou o Judiciário e assumiu o risco (o produtor), não do terceiro que atuou de boa-fé baseado naquele contexto. Tal posição evitaria também que o produtor rural se beneficie indevidamente.

É essa ideia a que se vincula as Soluções de Consulta que fundamentam a decisão recorrida, que também fundamenta decisões do Superior Tribunal de Justiça em julgado de situação semelhante, envolvendo a substituição tributária do ICMS. Vejamos:

STJ. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO PELO SUBSTITUTO EM VIRTUDE DE LIMINAR.

1. Controvérsia relativa aos efeitos da revogação da liminar concedida em mandado de segurança que, durante a sua vigência, afastou a obrigação do substituto tributário de recolher o ICMS referente às operações realizadas com a revendedora substituída, a qual obteve o provimento de urgência. Discute-se a possibilidade de se exigir do substituto tributário o pagamento do ICMS que não foi recolhido pelo regime de substituição, em obediência a decisão judicial liminar que reconheceu o direito do substituído de não recolher o tributo sob essa sistemática, e que foi posteriormente revogada.

2. É cediço que, nos termos da Súmula 405/STF, a revogação da decisão liminar concedida em mandado de segurança produz efeitos ex tunc. Entretanto, em algumas hipóteses, especialmente naquelas em que a concessão da liminar gera situações caracterizadas como definitivas, seus efeitos devem ser preservados, justamente em razão de fugir a decisão interlocutória à sua natureza cautelar, concedendo tutela de cunho satisfativo.

3. No caso concreto, o provimento jurisdicional requerido liminarmente pela substituída acabou por antecipar os efeitos da sentença final, na medida em que permitiu que ela realizasse o recolhimento do ICMS sem se sujeitar ao regime de substituição tributária. Retomou-se, para aquela contribuinte em especial, o regime normal de recolhimento do ICMS previsto nos artigos 19 e 20 e da Lei Complementar 87/96, segundo o qual a responsabilidade pelo pagamento é da empresa que realiza a revenda.

4. A partir do momento em que foi notificada da concessão do provimento liminar em favor da substituída, a ora recorrente (fabricante), obrigada a cumprir a determinação judicial que lhe foi comunicada, ficou impedida de realizar o recolhimento do ICMS na qualidade de substituta tributária, o que configura a irreversibilidade da situação.

5. Em atenção ao Princípio da Capacidade Contributiva, o substituto tributário, ainda que seja o responsável pelo recolhimento do tributo (no caso, o ICMS no regime antecipado), deve ter a possibilidade de repassar o seu ônus ao verdadeiro contribuinte, mediante a inclusão do valor do imposto no preço das mercadorias. Por tal motivo, o substituto apenas poderá ser cobrado pelo Fisco se, por culpa ou dolo, deixar de proceder ao recolhimento do tributo, ocasião em que passará a figurar na posição de devedor principal, por desrespeito à

determinação legal de proceder ao recolhimento de acordo com a sistemática da substituição.

6. Não havendo dolo ou culpa do substituto tributário, considerando que o comando legal que determinava o recolhimento do tributo pelo regime da substituição tributária foi substituído pela determinação judicial que autorizou o recolhimento pelo próprio contribuinte, não há como responsabilizá-lo pelo inadimplemento do tributo, sob pena de locupletamento do contribuinte substituído.

7. Nessas hipóteses “exigir o ICMS do substituto, como pretende o fisco, é subverter o princípio da capacidade contributiva, exonerando o contribuinte do imposto por ele devido e onerando exclusivamente o responsável” (REsp 887585/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/3/2009).

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 1028716/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/04/2010, DJe 03/05/2010)

Adiciono que existe uma grande divergência sobre a constitucionalidade da sub-rogação do art. 30, IV da Lei n. 8.212/91, discutida no âmbito da ADI n. 4.395, tema que não pode ser enfrentado neste Conselho em virtude da norma da Súmula CARF n. 02. Importante ressaltar ainda que, em relação ao SENAR, o STJ reconheceu que a sub-rogação do adquirente seria válida apenas após a edição da Lei n. 13.606/2018 e esta matéria foi alvo do Parecer SEI n. 19.433/2021/ME, que dispensa a representação da União de recorrer nos processos com essa matéria. Assim, reforça-se que não havendo a sub-rogação no período do lançamento, pois anterior a Lei n. 13.606/2018, é o produtor rural o responsável pelo recolhimento do tributo.

Neste sentido, embora reconheça a importância da posição contrária, entendo que deve ser aplicado ao caso o mesmo raciocínio adotado pelo Superior Tribunal de Justiça ao analisar a responsabilidade do substituto tributário no regime do ICMS-ST. Conforme ali decidido, o responsável tributário apenas pode ser cobrado quando age com dolo ou culpa, especialmente porque lhe é conferida a possibilidade de repassar o ônus do tributo ao contribuinte de direito.

No presente caso, a sub-rogação prevista no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91 não pode operar de forma a transferir para a empresa adquirente a obrigação de recolher valores cuja inexigibilidade foi reconhecida judicialmente em favor do produtor rural à época dos fatos. Admitir o contrário significaria desconsiderar a existência de decisão judicial válida e eficaz durante o período da comercialização, além de onerar exclusivamente a parte que não era beneficiária da decisão e não poderia legalmente agir de forma diversa.

Com a revogação superveniente da liminar, o restabelecimento da exigibilidade deve atingir aquele que efetivamente se beneficiou da suspensão do tributo e a quem a decisão se dirigia — no caso, o próprio produtor rural. Entendo, assim, que a cobrança deve ser dirigida contra o contribuinte beneficiado pela decisão judicial que, à época, afastou a obrigação

tributária, não podendo ser imputada à empresa sub-rogada, que agiu conforme a ordem judicial então vigente.

Registre-se, por oportuno, que embora o contribuinte tenha inserido a alegação de que determinadas operações não configurariam comercialização de produção própria — mas mera revenda de animais adquiridos de terceiros — no bojo de sua preliminar de nulidade, sob o argumento de ausência das cópias integrais das notas fiscais, observa-se que tal tese foi reiterada em memoriais posteriores.

Ocorre que, no curso do procedimento fiscal, o sujeito passivo foi expressamente intimado a apresentar os **Livros Caixa da Atividade Rural**, peça importante para a verificação da origem e destinação das receitas declaradas, e não o fez. Diante da omissão, o lançamento lastreado nas notas fiscais emitidas pelo próprio contribuinte e nas informações por ele fornecidas mostra-se plenamente legítimo e atende aos princípios da **verdade material** e da **presunção de legitimidade do ato administrativo fiscal**, nos termos do art. 142 do CTN.

Cumprе destacar que o **ônus da prova** quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da obrigação tributária recai, por força do art. 373, II, do CPC, sobre o sujeito passivo. Se o contribuinte pretendia afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre determinadas operações, competia-lhe demonstrar de forma inequívoca — mediante documentação contábil e fiscal — que os animais comercializados não integravam sua produção rural, mas se tratavam de animais adquiridos para simples revenda.

O mero cotejo das declarações de imposto de renda, com a análise do quantitativo de aquisições e vendas de animais no período não é suficiente para esse fim, pois não revelam a natureza da atividade. Ausente, portanto, comprovação idônea de que as notas fiscais se referiam a operações de simples compra e venda, estranhas à sua atividade de produção rural, subsiste a presunção de veracidade e consistência do lançamento de ofício, que se ampara em documentos emitidos pelo próprio contribuinte e regularmente identificados nos autos.

Voto, portanto, pela manutenção da cobrança em face do produtor rural.

Sobre a inconstitucionalidade da multa de 75% aplicada, incide a Súmula CARF nº 2, segundo a qual “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Assim, não compete a este Conselho apreciar o tema.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator