



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10283.720628/2019-78
ACÓRDÃO	2202-012.174 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	T J COMERCIO DA AMAZONIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2015 a 31/12/2016

EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. LEI 10.256 DE 2001. TEMA 669 DA REPERCUSSÃO GERAL. SUBROGAÇÃO DO ADQUIRENTE.

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, sub-rogando-se a ela o adquirente pessoa jurídica.

SEGURADO ESPECIAL. BASE DE CÁLCULO. TEMA 723 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONALIDADE.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da contribuição social do segurado especial prevista no artigo 25 da Lei 8.212/1991, inexistindo divergência entre a base de cálculo contida no mencionado dispositivo legal e àquela prevista na Carta Magna.

RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL 15, DE 2017. CONTRIBUIÇÕES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. LEI Nº 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE.

A Resolução do Senado Federal nº 15/2017 não se prestou a afastar exigência das contribuições previdenciárias incidentes sobre comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas instituídas a partir da edição da Lei nº 10.256/2001, tampouco extinguiu a responsabilidade do adquirente pessoa jurídica de arrecadar e recolher tais contribuições por sub-rogação.

CONTRIBUIÇÃO DO EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA E SEGURADO ESPECIAL. SUB-ROGAÇÃO. ADQUIRENTE.

A empresa adquirente se sub-roga nas obrigações do empregador rural pessoa física e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991.

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUBROGAÇÃO. PARECER PGFN 19.443/2021

Impossibilidade de utilização do artigo 30 IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 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 artigo 6º da Lei nº 9.258, de 1997.

Para que seja atribuída a responsabilidade ao adquirente da produção rural de pessoa física devidas ao SENAR, faz-se necessário lei em sentido estrito.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/08/2015 a 31/12/2016

INOVAÇÃO RECURSAL. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

O sujeito passivo deve deduzir todas as alegações de defesa por ocasião da impugnação, sendo vedado inovar no Recurso Voluntário para trazer à discussão matéria não suscitada perante o julgador originário, sob pena de supressão de instância, exceto quanto a fato superveniente ou questões de ordem pública. A inovação recursal é causa de não conhecimento da matéria alegada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto a discussão envolvendo receitas oriundas de exportação indireta e dos documentos a elas relacionados e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar-lhe parcial provimento para afastar do lançamento a contribuição devida ao SENAR.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Wilderson Botto (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Jorge Ricardo El Abras, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wilderson Botto, o conselheiro(a) Eliseu Sampaio Nogueira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário ao Acórdão nº 11-064.989, da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife que, por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário objeto do lançamento, no valor total de R\$ 8.155.909,24 incidente sobre a comercialização da produção rural por sub-rogação, no período compreendido entre 01/08/2015 e 31/12/2016. Por bem retratar os fatos, reproduzo a seguir o relatório da decisão recorrida:

Cuidam-se de créditos previdenciários constituídos em nome da empresa em epígrafe, quais sejam, 'Auto de Infração Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador' e 'Auto de Infração Contribuição para Outras Entidades e Fundos', abrangendo o período de 08/2015 a 12/2016:

RUBRICA	Principal	Juros	Multa
Cont. Prev. Com. Produção Rural	3.518.972,87	933.892,73	2.639.229,63
Risco Ambiental do Trabalho	175.948,65	46.694,55	131.961,43
SENAR	351.897,28	93.389,19	263.922,91

De acordo com o Relatório Fiscal (fl. 87/94), tem-se o que segue, em resumo:

1. os autos de infração ora lavrados se referem às contribuições da empresa (parte patronal), GILRAT e aquelas devidas ao SENAR, incidentes sobre o valor das mercadorias adquiridas, pelo sujeito passivo, de produtores rurais pessoas físicas, cuja responsabilidade pelo recolhimento é da pessoa jurídica adquirente, na qualidade de sub rogada;
2. intimada a prestar informações acerca da existência de decisões judiciais a seu favor, que suspendessem ou impedissem a cobrança dos tributos ora lançados, a autuada não se manifestou;
3. os valores mensais das bases de cálculo foram obtidos das notas fiscais de entrada de produtos rurais (ou seja, de aquisição/compras), emitidas em meio eletrônico pelo sujeito passivo, disponíveis no banco de dados do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED-NFe;
4. o quadro de fl. 91 informa os valores mensais da base de cálculo e das contribuições devidas;

5. os valores da comercialização de produtos rurais adquiridos de produtores rurais pessoas físicas, que serviram de base de cálculo para o lançamento do crédito, foram omitidas da “Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP”;

6. foi verificado nos arquivos informatizados da Receita Federal do Brasil – RFB, especificamente nos sistemas “conta corrente” e “extrato de débito”, a inexistência de recolhimentos nos códigos de receita 2607 (Comercialização da Produção Rural) e 2615 (exclusiva para pagamento de outras entidades – SENAR), ou de parcelamentos relacionados à contribuição previdenciária rural por sub-rogação;

7. emitida representação fiscal para fins penais.

Cientificado da autuação em 03/04/2019 (fl. 101), o contribuinte ingressou com duas impugnações em 03/05/2019 (fls. 111, 113/132 e 133/162), em separado, uma acerca do SENAR, e outra sobre o FUNRURAL, nas quais apresenta, a seguintes teses de defesa em comum, na preliminar:

a) nulidade do procedimento fiscal por cerceamento do direito de defesa:

a.1. realização da fiscalização pela Delegacia de Manaus, quando seu domicílio tributário é em Castanhal/PA;

a.2. a impugnante elegeu como domicílio o local de sua sede, endereço situado na cidade de Castanhal/PA, o qual também consta de seu CNPJ;

a.3. a fiscalização teria que ser conduzida no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil do domicílio tributário do contribuinte (DRF Belém ou Castanhal), e não impossibilitar ou exigir que a impugnante se deslocasse a município longínquo para entrega de documentos.

No mérito, a impugnante aduz, em síntese:

Impugnação de fls. 113/132 (SENAR)

b) nulidade do auto infração, pelos seguintes motivos:

b.1. há descrição de enquadramento jurídico estranho à situação fática apontada na infração, ao relacionar inclusive situações de cooperativas agrícolas e normativos que não se relacionam à contribuição ao SENAR;

b.2. a capitulação legal descrita no auto de infração impugnado é imprecisa e confusa, a ponto de prejudicar a ampla defesa e o contraditório;

b.3. será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação.

Cita art. 10 do Decreto 70.235/72;

c) discorre sobre a evolução legislativa do SENAR;

d) violação ao princípio da legalidade tributária:

d.1. até a entrada em vigor do parágrafo único do artigo 6º da Lei 9.528/97, inserido pela Lei 13.606/2018, a contribuição para o Senar não podia ser exigida do adquirente que negocia com produtor rural pessoa física;

d.2. nem se alegue que a pretensão estaria baseada no artigo 30, inciso IV, da Lei 8.212/91. Primeiro porque o inciso IV remete de forma expressa ao artigo 25 da Lei 8.212/91, que trata apenas do Funrural e do adicional ao SAT, e não da contribuição ao Senar;

d.3. sem falar que o artigo 30, inciso IV, da Lei 8.212/91, foi por duas vezes declarado inconstitucional pelo STF (RE 363.852/MG e 596.177-RG/RS), e teve a execução suspensa pela Resolução 15/2017 do Senado Federal;

d.4. até mesmo o Carf já se posicionou contra a sub-rogação dos adquirentes (3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento, PTA 13603.723862/2012-17, relator conselheiro Eduardo de Oliveira, sessão de 14/5/2014);

e. não havendo norma jurídica válida impondo a responsabilidade tributária (sub-rogação) legalmente válida na época em que a fiscalização reputa por praticado o fato gerador da contribuição cobrada, o presente auto de infração deve ser anulado por vício material, em respeito à segurança jurídica e da irretroatividade da lei tributária;

Impugnação de fls. 133/162 (FUNRURAL):

f. nulidade do auto de infração:

f.1. a capitulação legal descrita no auto de infração não estabelece qualquer obrigação tributária ao impugnante, porque descreve regra matriz de incidência tributária que se aplica somente ao produtor rural;

f.2. inexistência de responsabilidade tributária do impugnante, dada a ausência de norma válida que prevê o mecanismo de responsabilidade por sub-rogação.

f.3. por outro lado, há descrição legal, no auto de infração, que retrata situação fática diversa da constante no relatório fiscal;

f.4. o lançamento descreve, no polo passivo, o próprio produtor, e não a impugnante, que não foi a responsável pela produção rural; o mesmo pode ser dito do enquadramento legal do GILRAT;

f.5. discorre longamente sobre a evolução jurisprudencial do FUNRURAL;

f.6. em respeito à regra basilar de legalidade, em especial, em matéria tributária e quanto à responsabilidade (artigo 146, III, CF c/c artigo 128 CTN), a sub-rogação depende de nova lei, vez que a lei nº 10.256/2001 não faz menção nem reestabelece a sub rogação declarada inconstitucional pelo STF;

f.7. apenas com o advento da Lei nº 13.606/2018, a sub-rogação é reestabelecida (o art.16 acrescenta parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528/1997); f.8. não havia, como também não há hoje, qualquer obrigação acessória, cadastro ou

relação de vendedores nas categorias de “segurado especial” ou “empregador rural”, o que impossibilita identificar a categoria do segurado.

Por fim, o impugnante requer:

-o recebimento e provimento das impugnações;

- no mérito, ser julgada improcedente a manutenção dos autos de infração, por afronta à legalidade, à segurança jurídica e à irretroatividade da lei tributária, nos termos que expôs;

- anular os lançamentos de ofício das contribuições do SENAR e da contribuição sobre a produção rural, por vício no procedimento de fiscalização ou na descrição legal da suposta infração tributária; - suspensão dos efeitos da Representação Fiscal para Fins Penais, tendo em vista a suspensão da exigibilidade do crédito tributário que o processo administrativo fiscal possui, nos termos do artigo 151, III do CTN.

Sobreveio o Acórdão nº 11-064.989, da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2015 a 31/12/2016

PRODUTO RURAL. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. SUB ROGAÇÃO. LEGALIDADE.

A sub-rogação do adquirente de produtos rurais nas obrigações do produtor rural pessoa física tem substrato legal e já teve a constitucionalidade confirmada pelo Supremo Tribunal Federal, em relação ao período do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado com o Acórdão nº 11-064.989, o sujeito passivo apresentou o Recurso Voluntário de fls. 215 a 245.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

1 CONHECIMENTO

O sujeito passivo tomou conhecimento do acórdão de impugnação em 01.11.2019, apresentando o recurso voluntário de fls. 215 a 245, em 28.11.2019, e sendo ele tempestivo e presentes os demais requisitos de sua admissibilidade, dele tomo conhecimento. No entanto, dentre as matérias deduzidas no recurso voluntário, há um capítulo pretendendo discutir a

imunidade constitucional sobre as receitas de exportação indiretas, representando autêntica inovação recursal, haja vista nada disso foi desenvolvido por ocasião da impugnação de fls. 113 a 162. Junto ao recurso voluntário (fls. 248 a 427), o sujeito passivo apresenta contratos de exportação envolvendo supostas operações com o mercado exterior, vinculadas a documentos de aquisição.

Ocorre que todas as matérias e documentos devem ser apresentados por ocasião da impugnação, precluindo-se o direito de argui-las em momento posterior, conforme artigos 16 e 17, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

[...]

Esta é a situação, não pode o recorrente pretender inovar em suas alegações para trazer a discussão deste colegiado matéria que não foi deduzida por ocasião da impugnação, e muito menos, documentos que seriam relacionados com estes argumentos, vez que não se está diante de qualquer das situações excepcionais do § 4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972. Assim sendo, não conheço do capítulo recursal sobre as receitas de exportação indireta ou dos documentos a elas relacionadas.

2 DAS NULIDADES

No primeiro capítulo recursal, o sujeito passivo pleiteia a nulidade do auto de infração, alegando o enquadramento legal imprestável aos fins pretendidos pela autoridade lançadora para exigir do adquirente a contribuição devida por sub-rogação ou, se não for este o entendimento, a nulidade do acórdão recorrido que não teria abordado o questionamento suscitado na impugnação.

As nulidades no processo administrativo fiscal estão disciplinadas no artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972, não prescindindo da demonstração pelo suplicante do prejuízo sofrido ao seu direito constitucional de defesa, realizando a devida correlação entre o ato viciado e o prejuízo sofrido.

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Embora esteja pacificado que as nulidades do processo administrativo fiscal não sejam apenas as acima mencionadas, foram àquelas expressamente previstas pelo legislador, e que a constatação de ato precedente produzido com ofensa ao contraditório podem comprometer o ato decisório posterior. Nas palavras do Professor Marcos Vinícius Neder em Processo Administrativo Fiscal Comentado assim se manifesta sobre o inciso II, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972:

“O inciso II, cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.”

Portanto, o vício alegado deve ser de tal monta que resulte em efetivo prejuízo ao direito de defesa do sujeito passivo, e não prescinde da análise do caso concreto. Ou seja, deve ser suscitado pelo suplicante qual foi o ato administrativo viciado e a sua devida correlação com o efetivo prejuízo sofrido em razão dele.

Os atos praticados com preterição ao direito de defesa não se confundem com os casos em que se tem por nulo o próprio ato, tais como àquele praticado com infração à lei, quando não adotar forma expressa prevista ou lhe faltarem elementos essenciais a sua existência. A doutrina ainda segrega tais vícios em materiais relacionados com a aplicação da norma

tributária, bem como na ignorância sobre a existência do fato (erro de fato), ou formais, se o vício está na sua própria exteriorização.

Não menos importante, é preciso destacar que as questões preliminares que invocam a nulidade do lançamento, não se podem confundir com o mérito da discussão envolvendo a obrigação tributária. Logo, se a discussão tem por objetivo questionar o próprio fato gerador da obrigação tributária e não a ausência de elementos essenciais a existência do ato administrativo, o tema é de mérito e não está relacionado com a sua validade ou existência. Os requisitos legais previstos no artigo 10º, do Decreto nº 70.235/1972, estão presentes no lançamento.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Por diversas vezes esta Turma Ordinária já enfrentou a questão relativa à nulidade no processo administrativo fiscal, firmando o entendimento que ela não pode estar dissociada da demonstração do efetivo prejuízo, não se prestando para isso a mera alegação desta suposta preterição ao seu direito de defesa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do lançamento ou da Decisão Recorrida.

Número da decisão: 2202-011.330 – Processo nº 19515.003410/2010-11

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São nulos os atos praticados por pessoa incompetente ou com preterição ao direito de defesa, cabendo neste último caso demonstrar a correlação entre a conduta tida por irregular e o prejuízo sofrido. As irregularidades, incorreções e omissões poderão ser sanadas, desde que não resultem prejudiciais ao direito de defesa da parte.

Número da decisão: 2202-011.457 – Processo nº 11516.721303/2017-22

Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. VIOLAÇÃO À NORMA OU REQUISITO DE VALIDADE.

A nulidade pressupõe a demonstração que o ato administrativo foi executado com transgressão à norma legal, de tal sorte que possa resultar na ausência de condição ou requisito de fundo ou de forma indispensável a sua validade, não se confundindo com o próprio mérito da acusação fiscal.

No PAF estão sujeitos à nulidade absoluta os atos praticados por pessoa incompetente ou com preterição ao direito de defesa, que deve ser efetivamente demonstrado por aquele que a alega.

Número da decisão: 2202-011.641 – Processo nº 19515.720943/2018-18

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/05/2014 a 31/07/2017

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há falar em cerceamento do direito de defesa se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem a Notificação Fiscal contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Número da decisão: 2202-011.547 – Processo nº 10670.722298/2017-20

No caso concreto, defende o recorrente a existência de erro na fundamentação legal aposta no auto de infração ou que esta não se presta para atribuir ao sujeito passivo a responsabilidade para dele exigir a contribuição que seria devida pelo empregador rural pessoa física ou segurado especial. Ora, o motivo do lançamento foi muito bem esclarecido pela autoridade fiscal, conforme pode ser observado do seu relatório:

Com efeito, quando o Produtor Rural Pessoa Física vende a sua produção Rural a Pessoa Jurídica, esta fica obrigada a reter e recolher a contribuição devida pelo Produtor Rural Pessoa Física na qualidade de sub-rogado da obrigação (conforme o Art. 25 da Lei 8.212/91 e Art. 6º da Lei 9.528/97, alterada pela Lei 10.256/01), cujo valor da aquisição deverá ser declarado em sua GFIP no campo

Comercialização Produção – Pessoa Física. As aquisições de produtos rurais, comprovadas através dos demonstrativos em anexo e resumidas por competência no quadro do item 5, abaixo, evidenciam que o sujeito passivo praticou a conduta econômica tida como hipótese de incidência, todavia não comprovou haver efetuado a quitação dos tributos devidos ou a suspensão de sua exigibilidade.

Portanto, o vício suscitado pelo recorrente está relacionado pela suposta falta de correlação lógica entre o motivo (fato gerador descrito) e a sua motivação ou fundamentação legal adotada no instrumento em que se exteriorizou o lançamento. Não há dúvida que o documento de lançamento faz expressa menção aos artigos 25, I e II, da Lei nº 8.212/1991 e no artigo 6º, da Lei 9.528/1997, que instituem a base de cálculo e as alíquotas correspondentes:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

.....

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.

E são estas as contribuições exigidas do sujeito passivo. Tem ele razão quando afirma que o suporte legal para exigir a contribuição do adquirente, no caso os incisos III e IV, do artigo 30, da Lei nº 8.212/1991, não é citada no rol de fundamentos do Auto de Infração para a exigência das contribuições dos incisos I e II, do artigo 25, da Lei nº 8.212/1991. No entanto, penso que a ausência desta citação dentre os fundamentos legais no auto de infração não macula o lançamento, mormente quando se constata no Relatório Fiscal todos os esclarecimentos necessários a perfeita compreensão da acusação que lhe foi imputada.

Diante disso, refuto a alegação de um suposto prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, passível de tornar nulo o lançamento fiscal, uma vez que presentes todos os requisitos previstos no artigo 10, do Decreto nº 70.235/1972.

Também, a despeito da forma lacônica com que tratou a questão relativa à nulidade ou equívoco da fundamentação legal, a DRJ se pronunciou sobre o questionamento do recorrente:

Nessa trilha, a fundamentação legal do auto de infração decorre da evolução legislativa acerca da matéria, que está organizada e detalhada, por infração objeto do lançamento e período, não havendo que se falar em enquadramento jurídico

estranho e capitulação legal confusa, restando improcedente a tese de cerceamento do direito de defesa e do contraditório.

Ainda que venha o recorrente a não se conformar com a singeleza da resposta dada pela DRJ ao seu pleito, a conclusão do julgador de piso foi pelo não acolhimento da tese da existência de enquadramento jurídico confuso ou estranho, potencialmente comprometedores do direito de defesa do contribuinte, que é exatamente a mesma conclusão que este relator faz das alegações de supostos prejuízos não comprovados. Portanto, não há motivos para se declarar a nulidade da decisão recorrida ou do auto de infração.

3 DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRDUÇÃO RURAL

Importante esclarecer que tanto na impugnação como no recurso voluntário não há qualquer questionamento quanto às bases de cálculo utilizadas no lançamento, deduzindo defesa, exclusivamente, sobre questões de direito. Para tanto, sustenta que: a) a Resolução nº 15/2017, do Senado Federal teria afastado por inconstitucionalidade o artigo 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, defendendo que a Lei nº 10.256/2001, não se prestaria para produzir efeitos prospectivos, a fim de repristinar norma considerada inconstitucional; b) que a constitucionalidade do artigo 30, IV da Lei nº 8.212/1991, ainda se encontra sob discussão da Suprema Corte; c) faz ponderações específicas sobre a impossibilidade de exigência por sub-rogação do SENAR, antes da Lei nº 10.606/2018.

Para se nivelar os argumentos desenvolvidos neste voto, é de conhecimento geral que no julgamento do RE 363.852, o Egrégio Supremo Tribunal Federal afastou a incidência de contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção rural realizada por empregadores rurais pessoas físicas, de tal sorte que foi considerada uma nova fonte de custeio sem previsão constitucional expressa à época, motivo pelo qual seria exigida lei complementar, e não lei ordinária. No entanto, após a Emenda Constitucional nº 20/1998, com a ampliação das fontes de custeio, a Lei nº 10.256/2011, reinstituiu a contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização dos segurados produtores rurais pessoas físicas.

A Súmula CARF nº 150, de aplicação obrigatória a este colegiado, crava que a inconstitucionalidade reconhecida no julgamento do RE 363.852, não tem aplicabilidade às contribuições instituídas pela Lei 10.256/2001:

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.

Não se poderia exigir outro entendimento, na medida em que o STF, no julgamento do Tema nº 669 da Repercussão Geral (RE nº 718.874), concluiu pela constitucionalidade da Lei 10.256/2001:

É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei nº 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.

Nestes termos, toda a insurgência do recorrente diz respeito à inconstitucionalidade formal do artigo 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, que determina a subrogação do adquirente às obrigações dos empregadores rurais pessoas físicas e segurados especiais. Insiste que a despeito do reconhecimento da constitucionalidade das exações acima citadas, a Corte Constitucional não se debruçou sobre a possibilidade destas contribuições serem exigidas do adquirente, reclamando para tanto de lei complementar.

A partir da tese defensiva, aduz que a Resolução nº 15/2017 do Senado Federal havia suspenso o artigo 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, bem como o Supremo Tribunal Federal já se havia posicionado conforme a tese defendida pelo recorrente no julgamento quanto a inconstitucionalidade do mencionado dispositivo legal, o que tornaria ilegítima a exigência do crédito tributário controlado neste processo.

Primeiramente, aduz o recorrente que as contribuições lançadas pela autoridade fiscal não podem ser exigidas, tendo em vista que a Resolução nº 15, do Senado Federal, suspendeu a execução de dispositivos legais previstos na Lei nº 8.212/1991, dentre eles o artigo 30, IV, e na Lei 8.540/1992, em razão do julgamento do RE 363.852/MG, o que teria inviabilizado o lançamento tributário em questão.

É suspensão, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a execução do art. 1º da Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992, que deu nova redação ao art. 12, inciso V, ao art. 25, incisos I e II, e ao art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, todos com a redação atualizada até a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, declarados inconstitucionais por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 363.852.

Ocorre que a suspensão prevista na competência senatorial, embora tenha alcance geral, diferentemente do que defende o recorrente, não revoga ou altera a norma questionada do ordenamento jurídico, apenas suspende sua execução. Ademais, a suspensão se deu em face da legislação vigente antes da EC 20/1998, no controle difuso de constitucionalidade realizado pelo STF, inexistindo argumento que mantenha a suspensão de dispositivos posteriormente à citada emenda.

Neste sentido, uma vez que o próprio STF considera hígida a contribuição previdenciária substitutiva da folha de pagamento pela comercialização rural pelos produtores pessoa física prevista na Lei 10.256/2001, não há que se falar na necessidade de novo arcabouço normativo que institua as alíquotas e bases de cálculo anteriormente especificadas na redação dada aos incisos do artigo 25 da Lei 8.212/91, pela Lei 9.528/97, ou que obrigue o adquirente a se sub-rogar a estas contribuições, conforme artigo 30, IV, da Lei 8.212/1991.

A propósito, a tese defendida pelo recorrente de que a decisão proferida no RE 363.852/MG teria reconhecido a inconstitucionalidade do artigo 30, IV, da Lei 8.212/1991, não se sustenta, pois não se pode dar tal interpretação extensiva sob tema que sequer foi abordado no voto condutor, conforme precedentes da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 30/11/2004

CONTRIBUIÇÕES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. EMPREGADORES PESSOAS FÍSICAS. LEI Nº 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE.

São constitucionais as contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas, instituídas após a publicação da Lei nº 10.256/2001, bem assim a atribuição de responsabilidade por sub-rogação a pessoa jurídica adquirente de tais produtos. A Resolução do Senado Federal nº 15/2017 não se prestou a afastar exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas instituídas a partir da edição da Lei nº 10.256/2001, tampouco extinguiu responsabilidade do adquirente pessoa jurídica de arrecadar e recolher tais contribuições por sub-rogação.

RE 363.852/MG. INAPLICABILIDADE.

A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001. (Súmula CARF nº 150)

Número da decisão: 9202-009.107 – Processo nº 16004.001442/2008-39

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA - SUBROGAÇÃO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO. LEI Nº 10.256/2001 - CONTRIBUIÇÃO TERCEIROS - SENAR - INAPLICABILIDADE DO RE 363.852/MG DO STF.

Não houve, no âmbito do RE 363.852/MG, apreciação dos aspectos relacionados a inconstitucionalidade do art. 30, IV da Lei nº. 8.212, de 1991. O fato de constar no resultado do julgamento “inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97” não respalda a interpretação extensiva de que fora declarada também a inconstitucionalidade do art. 30, IV, uma vez considerada a ausência de fundamentos jurídicos no próprio voto condutor. A Lei nº. 10.256, de 2001, conferiu legitimidade à cobrança

de contribuições sobre a aquisição do produtor rural pessoa física. Ainda, a sistemática de sub-rogação e recolhimento das contribuições pela aquisição da produção rural de pessoas físicas encontra respaldo também no inciso III do art. 30 da Lei no. 8.212, de 1991, permanecendo incólume ainda que se adotasse a argumentação de declaração de inconstitucionalidade do art. 30, IV.

(...)

Número da decisão: 9202-005.130 – Processo nº 10972.720023/2011-61

Reitera-se, que o fundamento adotado no RE 363.852/MG foi a ausência de autorização constitucional para a incidência da contribuição substitutiva aos produtores rurais pessoas físicas incidentes sobre a comercialização da sua produção, requerendo para sua instituição de lei complementar, nos termos do artigo 154, I, da CF/88. As contribuições lançadas foram constituídas sob a égide da EC nº 20/1998, que ampliou as fontes de custeio da seguridade social, acrescentando o inciso II, do art. 195 da Constituição, que previu a incidência de contribuição previdenciária sobre a receita ou faturamento.

Considerando o novo arcabouço legal, atualmente amparado na EC nº 20/1998 e na Lei 10.256/2001, os motivos que levaram à Resolução nº 15/2017 do Senado Federal, não mais subsistem, haja vista que faziam menção a um arcabouço legal ultrapassado, que não se aplica ao caso concreto, motivo pelo qual rejeito o argumento recursal.

Este relator não desconhece o julgamento da ADI nº 4.395 que determinou a suspensão nacional dos processos judiciais que tratam da matéria desenvolvida pelo recorrente, em razão da ausência de proclamação do resultado, medida essa confirmada pelo Pleno na sessão de 24.02.2025. Isso porque, apesar de o início do julgamento ter ocorrido ainda em maio de 2020, houve pedido de vista, com a continuação do julgamento em dezembro de 2022, o qual se encontra suspenso para proclamação do resultado em sessão presencial. O Ministro Gilmar Mendes, assim se pronuncia na decisão monocrática que propunha a suspensão dos processos judiciais que envolve a discussão da constitucionalidade do artigo 30, IV, da Lei nº 8.212/1991:

Ademais, diante da indefinição em torno do que fora efetivamente decidido por esta Corte, existe a possibilidade de conclusão tanto em favor da posição defendida pelas requerentes quanto da argumentação apresentada pela Advocacia-Geral da União.

Diante do quadro acima mencionado, não se encontram presentes as condições previstas no artigo 100, do RICARF, que justifique o sobrestamento do julgamento administrativo deste processo. Também não é demais observar o disposto no artigo 98, do RICARF, que veda a este colegiado afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, conforme abaixo:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

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;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Assim sendo, diante do quadro fático, ainda que quisesse, este colegiado está impossibilitado de afastar a norma que obrigou os adquirentes a reter e recolher a contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural do empregador pessoa física e do segurado especial, qual seja o artigo 30, IV, da Lei nº 8.212/1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...]

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento.

Inobstante isso, com relação ao SENAR, em reiteradas decisões do Poder Judiciário, a jurisprudência era pacífica no sentido de que o artigo 30, IV da Lei nº 8.212/1991, não se prestava para a retenção de obrigações destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, pois tem natureza parafiscal, não se lhe

aplicando as disposições do artigo 195 da CF/1988, conforme esclarecido no artigo 240 da Carta Magna.

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 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.

Tanto isso é verdadeiro, que a despeito do reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição social incidente sobre a comercialização da produção rural amparada na redação dada pelas Leis nº 8.540/1992 e 9.582/1997 (Tema 202), o Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheceu ser constitucional a contribuição incidente sobre a receita da comercialização da produção rural destinadas ao SENAR, cuja matéria também foi julgada com repercussão geral, no Tema 801:

“É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01.”

Em relação ao SENAR, há que se atentar para o Parecer SEI nº 19.443/2021, assinado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu diante de reiterada jurisprudência, sem possibilidade de reversão da tese desfavorável à Fazenda Nacional, a ilegitimidade do artigo 30, IV da Lei 8.212/1991, como fundamento para imposição ao adquirente da obrigação de reter e recolher a contribuição destinada ao SENAR. Tal obrigação passou a constar do Parágrafo Único do artigo 6º da Lei nº 9.528/1997, após a sua inclusão pela Lei nº 13.606/2018.

Conforme já observado, aos membros das Turmas de julgamento é imposto a observância da estrita legalidade, não podendo afastar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, nos termos do artigo 98 do RICARF. No entanto, existindo parecer aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que dispense a constituição do crédito e conclua no mesmo sentido do sujeito passivo, este entendimento poderá ser reproduzido.

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

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;

(...)

Assim sendo, não há como se manter o lançamento fiscal relativo ao SENAR, exigido do adquirente da produção rural antes da Lei nº 13.606/2018, considerando não haver base legal para impor esta conduta ao adquirente em relação a obrigação parafiscal, uma vez que o artigo 30, IV da Lei 8.212/1991 não se prestava para esta finalidade, conforme reiteradas decisões desta Turma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. VIGÊNCIA SOMENTE A PARTIR DA LEI Nº 13.606, DE 09/01/2018. PARECER PGFN 19.443/2021. ART. 98 DO RICARF.

Nos termos da alínea “b” do parágrafo único do regimento interno do CARF, a 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, deve ser observada pelas turmas julgadoras do CARF. Deve ser dado provimento ao recurso que discute tema incluído em lista de dispensa de contestar e recorrer, tratado no Parecer PGFN nº 19.443/2011, qual seja a 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 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária das contribuições devidas ao Senar pelas pessoas jurídicas que comercializam produtos rurais adquiridos de produtores rurais pessoas físicas e segurados especiais, cujo lastro normativo que autoriza a substituição tributária somente aconteceu com a edição da Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN).

Número da decisão: 2202-010.751 – Processo nº 15940.720079/2019-64

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/11/2015

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. POSSIBILIDADE SOMENTE APÓS A EDIÇÃO DA LEI Nº 13.606, DE 2018.

Impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 39, §4º, 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 (Parecer SEI Nº 19443/2021/ME).

Número da decisão: 2202-011.400 – Processo nº 10640.722585/2017-97

Portanto, uma vez que a exigência da contribuição para o SENAR por sub-rogação não encontra amparo legal, não podendo ser imposta ao adquirente da comercialização da produção rural com fundamento no artigo 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, necessitando para isso lei específica, que somente se deu com a Lei nº 13.606/2018, resta, portanto, afastá-la.

4 CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto a discussão envolvendo receitas oriundas de exportação indireta e dos documentos a elas relacionados, e, na parte conhecida, rejeito a preliminar e dou-lhe parcial provimento para afastar do lançamento a contribuição devida ao SENAR.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva