



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10314.728321/2015-87  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-008.164 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de setembro de 2019  
**Recorrente** JBS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**LEI OU DECRETO. AFASTAMENTO. FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO.**

É vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

**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.

**CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. VALIDADE.**

A atribuição de responsabilidade tributária por sub-rogação a adquirente pessoa jurídica da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas e segurados especiais, no que diz respeito ao recolhimento da contribuição ao SENAR, encontra amparo no § 3º do art. 3º da Lei nº 8.315/1991.

O Decreto nº 790/1993 não criou obrigação tributária não prevista em lei, mas prestou-se exclusivamente a regulamentar o § 3º do art. 3º da Lei nº 8.315/1991.

**AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL DE EMPREGADOR PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS - SENAR. STF. RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INOCORRÊNCIA.**

A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial, destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), não foi objeto de reconhecimento de inconstitucionalidade nos Recursos Extraordinários n.º 363.852 MG e n.º 596.177.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, João Victor Ribeiro Aldinucci e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se do Auto de Infração de contribuições devidas à Seguridade Social e a Outras entidades ou Fundos, correspondentes à parte da Empresa, incluindo-se a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho GILRAT, devida por sub-rogação pelos adquirentes de produto rural de produtor rural pessoa física. O Auto Inclui ainda a contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, também devida por subrogação.

Em sessão plenária de 09/05/2018, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-005.268 (fls. 5.929/5.951), assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA. Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.*

**AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. ATUAÇÃO EM TODO O TERRITÓRIO NACIONAL. COMPETÊNCIA.**

*É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.*

**PROCEDIMENTO FISCAL. DESNECESSIDADE DE MPF E DE AUTO DE INFRAÇÃO ESPECÍFICO PARA CADA FILIAL.**

*O procedimento fiscal se desenvolve junto ao sujeito passivo, assim entendida a pessoa jurídica em sua totalidade, não havendo necessidade de emissão de MPF e de auto de infração específico para cada filial.*

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.**

*A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.*

**PREVDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA – SUBROGAÇÃO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO. LEI Nº10.256/2001 - 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 2001. 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. Aida, 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.*

*As contribuições destinadas ao SENAR não foram objeto de reconhecimento de inconstitucionalidade no Recurso Extraordinário no. 363.852/MG, não existindo questionamento acerca da legitimidade de sua cobrança.*

**CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. SUBROGAÇÃO.**

*Tratando-se de contribuição para outras entidades ou fundos que tem a mesma base de incidência das contribuições previdenciárias, a sub-rogação da contribuição ao SENAR na pessoa do adquirente de produtos de pessoas físicas tem amparo no art 30, IV, e 94, parágrafo único, da Lei 8.212, de 1991, combinado com o art. 6º da Lei 9.528, de 1997 e no Decreto 790, de 1993, art. 11, §5º, "a".*

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

*Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, conhecer parcialmente do recurso, unicamente quanto (i.1) à prejudicial de sobrestamento, (i.2) às preliminares de nulidade e (i.3) à questão envolvendo a*

*contribuição para o Senar, vencido o conselheiro João Mauricio Vital que conhecia das demais questões do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, (ii) denegar o pedido de sobrestamento do feito e (iii) rejeitar as preliminares e, (iv) no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Marcelo de Freitas de Souza Costa (relator), Alexandre Evaristo Pinto e Wesley Rocha, que davam provimento ao recurso. Designado por fazer o voto vencedor o conselheiro Antônio Sávio Nastureles*

O processo foi encaminhado à unidade de origem da Receita Federal do Brasil para ciência do acórdão por parte do contribuinte, o que ocorreu em 14/12/2018. Em 27/12/2018, foram apresentados, tempestivamente, embargos de declaração (fls. 5.962/5974), para os quais foi dado seguimento parcial, conforme despacho de admissibilidade (fls. 6.013/6.020).

Submetido à sessão plenária de 07/11/2018, foram julgados os embargos de declaração, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-005.747 (fls. 6.026/6.036), com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*SUB-ROGAÇÃO NA PESSOA DO ADQUIRENTE DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL POR PESSOAS FÍSICAS.*

*A constitucionalidade do instituto da sub-rogação veiculada pelo art. 30. IV. da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 9.528, de 1997, foi objeto do Recurso Extraordinário 718.874, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 30.03.2017 (tema 669 da repercussão geral). Restou decidido serem constitucionais, na égide da Lei 10.256, de 2001, tanto a norma que prevê a imposição tributária (art. 25 da lei 8.212, de 1991) quanto a norma que determina a responsabilidade tributária, sub-rogação (art. 30. IV. da lei 8.212, de 1991).*

*As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemáticas, respectivamente, da repercussão geral e dos recursos repetitivos (arts. 1.036 a 1.041 da Lei 13.105, de 2015), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (Art. 62, § 2º do Anexo II do Ricarf).*

*PROCEDIMENTO FISCAL. DESNECESSIDADE DE MPF E DE AUTO DE INFRAÇÃO ESPECÍFICO PARA CADA FILIAL.*

*O procedimento fiscal se desenvolve junto ao sujeito passivo, assim entendida a pessoa jurídica em sua totalidade, não havendo necessidade de emissão de MPF e de auto de infração específico para cada filial.*

*DILIGÊNCIA - DESNECESSIDADE. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR.*

*- Nos termos do artigo 29, do Decreto n.º 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária.*

O acórdão de embargos teve o seguinte resultado:

*Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos, admitir, além das matérias constantes no despacho de admissibilidade do Presidente da Turma, a matéria relativa a multa e juros de mora, por ser decorrente de matéria admitida e acolhida relacionado com o tributo lançado, ou seja, a inexistência de concomitância com ação judicial, para acolher os embargos com efeitos infringentes, sanando os vícios apontados do Acórdão n.º 2301-*

*005.268, de 09/05/2018, fazendo constar como resultado do julgamento 'rejeitar o pedido de diligência e negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator'.*

O processo foi encaminhado à PGFN para ciência do acórdão de embargos, o que ocorreu em 11/12/2018, sem a apresentação de recursos.

Os autos foram também encaminhado à unidade de origem da Receita Federal do Brasil para ciência do acórdão de embargos por parte do contribuinte, o que ocorreu em 14/12/2018, com a apresentação do Recurso Especial ora em julgamento (fls. 6.049/6.071) em 27/12/2018, no intuito de rediscutir a matéria: **responsabilidade tributária por substituição relativa à contribuição ao SENAR.**

À guisa de paradigma foi carreado aos autos os Acórdão n.º 2401-002.799. Abaixo transcreve-se a ementa do julgado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/11/2005 a 31/12/2008 PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA - SUB-ROGAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO TERCEIROS – SENAR*

*A sub-rogação descrita nesta NFLD está respaldada no que dispõe o art. 30, IV, da Lei 8.212/91, com redação da lei 9528/97:*

*O egrégio Supremo Tribunal Federal apontou pela inconstitucionalidade da exação questionada, conforme decisão proferida no RE 363.852, no sentido de que houve a criação de uma nova fonte de custeio da Previdência Social e que tal iniciativa teria de ser tomada mediante a aprovação de lei complementar.*

*Em função de a sub-rogação ter sido considerada inconstitucional pelo Pleno do STF referente à comercialização da produção rural, e considerando que o presente auto de infração refere-se à falta de recolhimento da contribuição para o SENAR pelo sujeito passivo, substituto tributário; não há como ser mantido o presente lançamento.*

*Embora as contribuições para o SENAR não tenham sido objeto de reconhecimento de inconstitucionalidade no Recurso Extraordinário n 363.852, face serem eram recolhidas pelo substituto tributário e não pelos produtores rurais; deve-se destacar que transferência da responsabilidade para os substitutos está prevista no art. 94 da Lei n 8.212, art. 3º da Medida Provisória n 222 de 2004, combinado com o art. 30, inciso IV da Lei n 8.212 de 1991.*

*Uma vez reconhecido que o art. 30, inciso IV é inconstitucional, em função da decisão plenária do STF, não cabe exigir do responsável tributário a contribuição destinada ao SENAR.*

*Recurso Voluntário Provido*

Ao Recurso Especial deu-se seguimento conforme despacho de fls. 6.106/6.111.

O Contribuinte, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

- o inciso I do art. 150 da CF/1988 prescreve que: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”;

- o § 7º do art. 150 da CF/1988 prescreve que: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente,

*assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*

- nos termos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, é absolutamente certo e cristalino que a sujeição passiva tributária (contribuintes e responsáveis) é matéria reservada à Lei (ou seja, ato produzido pelo Poder Legislativo). Faz referência aos arts. 97, 121 e 128 do CTN e trechos de decisão do STF;

- a sujeição passiva tributária (contribuintes e responsáveis) deve observância ao princípio da estrita legalidade, o que não se verifica na atribuição de responsabilidade tributária por sub-rogação ao adquirente da produção rural de empregador rural pessoa física e de segurado especial, tendo por base os fatos geradores da Contribuição ao SENAR ocorridos antes da entrada em vigor da Lei n.º 13.606/2018;

- a Lei n.º 8.315/1991 criou o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar). Transcreve o art. 3º da lei, com destaque para seu inciso VII que trata como renda do SENAR a contribuição prevista no art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.989, de 28 de dezembro de 1982, combinado com o art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.146, de 31 de dezembro de 1970;

- após a publicação da Lei n.º 8.315/1991, o Poder Executivo editou o Decreto n.º 566/1992, aprovando o Regulamento do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR);

- na sequência, foi editada a Lei n.º 8.540/1992, instituindo contribuição específica para o empregador rural pessoa física. Transcreve o art. 2º da lei

- a pretexto de alterar o Regulamento do SENAR, o Poder Executivo editou o Decreto n.º 790/1993 que, dentre outras matérias, introduziu a responsabilidade tributária por sub-rogação para o adquirente da produção rural. Reproduz art. 11 do Decreto n.º 566/1992, com as alterações introduzidas pelo Decreto n.º 790/1993;

- na alínea “a” do § 5º do art. 11 do Decreto n.º 566/1992, com as alterações introduzidas pelo Decreto n.º 790/1993, o Poder Executivo inovou em matéria de sujeição passiva tributária, introduzindo hipótese de responsabilidade tributária por sub-rogação para o adquirente da produção rural;

- o dispositivo do regulamento do SENAR não encontra amparo no texto das Leis n.º 8.315/1991 e n.º 8.540/1992;

- foi editada a Lei n.º 9.528/1997, dispondo sobre o SENAR no seu art. 6º, nos seguintes termos: “*A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea “a” do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei n.º 8.212, de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, criado pela Lei n.º 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de 0,1% incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural*”;

- tal como a legislação ordinária anterior, a Lei n.º 9.528/1997 também não tratou da hipótese de responsabilidade tributária por sub-rogação para o adquirente da produção rural;

- foi editada, por fim, a Lei n.º 10.256/192001, alterando a redação do art. 6º da Lei n.º 9.528/1997, para dispor da seguinte forma: “*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 n.º 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.”* Mais uma vez, nada dispôs o legislador ordinário sobre atribuição de responsabilidade tributária por sub-rogação para o adquirente da produção rural;

- a conclusão é peremptória: as Leis n.º 8.315/1991, 8.540/1992, 9.528/1997 e 10.256/2001 não estabeleceram hipótese de responsabilidade tributária por sub-rogação para o adquirente da produção rural de empregador rural pessoa física e de segurado especial, de modo que a obrigação constante da alínea “a” do § 5º do art. 11 do Decreto n.º 566/1992, decididamente, é inconstitucional e ilegal, constituindo situação clássica de afronta ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária;

- a corroborar toda a alegação jurídica da Recorrente e espancar qualquer dúvida sobre a discussão, em 09/01/2018, foi editada a Lei n.º 13.606 que, dentre outras matérias, alterou o art. 6º da Lei n.º 9.528/1997, para instituir (agora sim de forma válida e somente para os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Lei n.º 13.606/2018) a responsabilidade tributária por sub-rogação para o adquirente da produção rural de empregador rural pessoa física e de segurado especial. Transcreve a redação do art. 6º da Lei n.º 9.528/1997, com as alterações introduzidas pelas Leis n.º 10.256/2001 e n.º 13.606/2018;

- a redação do inciso I do parágrafo único do art. 6º da Lei n.º 9.528/1997, introduzida pela Lei n.º 13.606/2018, é praticamente a mesma da constante da alínea “a” do § 5º do art. 11 do Decreto n.º 566/1992, a revelar que, somente no ano de 2018, a obrigação então constante apenas no Regulamento do SENAR foi incorporada ao texto da legislação ordinária;

- a questão é até mesmo elementar: se foi necessária a edição da Lei n.º 13.606/2018, para introduzir no texto da legislação ordinária a responsabilidade tributária por sub-rogação, é porque, até então, tal obrigação não tinha amparo legal. Aqui, não é crível admitir que, no ano de 2018, o legislador infraconstitucional teria sido redundante;

- diferentemente do entendimento do entendimento do acórdão recorrido, o inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991 não autorizaria a atribuição de responsabilidade tributária por sub-rogação para o adquirente da produção rural em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei n.º 13.606/2018, e para fins de exigência da Contribuição ao SENAR;

- o inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991 foi taxativo ao indicar expressamente que a responsabilidade tributária por sub-rogação era para o cumprimento das obrigações previstas no art. 25 da Lei n.º 8.212/1991, que dizem respeito, apenas e tão somente ao FUNRURAL e adicional ao SAT;

- a Contribuição ao SENAR tem legislação própria e específica (Leis n.º 8.315/1991, 8.540/1992 e 9.528/1997), que não foi contemplada pela regra do inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991;

- qualquer pretensão de aplicar, por analogia, o inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991 para a Contribuição ao SENAR, também encontra óbice no § 1.º do art. 108 do CTN, que assim dispõe: “*O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei*”;
- além disso, o inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991 foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (REs n.º 363.852 e 596.177), inclusive com repercussão geral, e teve a sua eficácia suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 15/2017;
- o fato de a Receita Federal do Brasil ter competência (administrativa) para fiscalizar e cobrar a Contribuição ao SENAR (tal como ocorre, também, para os demais tributos federais e contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social), óbvio e evidentemente, não lhe investe da prerrogativa de “escolher” o sujeito passivo da obrigação tributária para o qual será direcionada a exigência, pois a sua atuação, frise-se, é sempre vinculada ao disposto na Lei;
- em qualquer hipótese, o inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991 não autoriza a atribuição de responsabilidade tributária por sub-rogação para o adquirente da produção rural, para fins de exigência do SENAR;
- a atribuição de responsabilidade tributária por sub-rogação para o adquirente da produção rural de empregador rural pessoa física e de segurado especial, no que diz respeito ao recolhimento da Contribuição ao SENAR em relação a fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da Lei n.º 13.606/2018, não encontra amparo na legislação ordinária.

Requer que seja conhecido e provido o presente Recurso Especial a fim de se coadunar ao precedente trazido como paradigma, tudo para julgar extinta a exigência do SENAR, nos termos das razões de mérito acima expostas. Requer ainda que durante todo o curso do presente feito, todas as publicações e intimações sejam realizadas em nome de seu advogado.

O autos foram, então, à PGFN para ciência do Recurso Especial e do despacho de admissibilidade que lhe deu seguimento, o que se deu em 1º/03/2019 (fl. 6.112).

Em 06/03/2013 foram apresentadas contrarrazões ao recurso especial do Contribuinte (fls. 6.113/6.122).

Em sede de Contrarrazões, a PGFN alega em resumo o que segue:

- considerando-se que as contribuições para terceiros se sujeitam aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios das contribuições estabelecidas pela Lei n.º 8.212/1991 e das contribuições instituídas a título de substituição, a obrigação de descontar e recolher os valores devidos pelo produtor rural pessoa física ao SENAR (em razão da obtenção de receita bruta auferida pela comercialização de produção rural) seria do adquirente pessoa jurídica;
- o dispositivo legal imputando responsabilidade tributária ao adquirente é cristalino, bem como deve-se sopesar que a responsabilidade tributária não deriva simplesmente do Decreto n.º 790/1993, mas sim de norma legal com status de lei ordinária;
- não é outro o entendimento da jurisprudência do egrégio CARF e suas turmas: que a responsabilidade tributária do adquirente da produção rural fornecida pelo contribuinte individual ou segurado especial tem previsão no art. 30, IV, da Lei n.º 8.212/1991;

- a contribuição ao SENAR não foi objeto de reconhecimento de inconstitucionalidade no âmbito do Recurso Extraordinário n.º 363.852/MG e a constitucionalidade da contribuição para o SENAR está sendo discutida pelo Supremo Tribunal Federal no tema de repercussão geral 801 - "*Constitucionalidade da incidência da contribuição destituída ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, nos termos do art. 2- da Lei 8.540/1992, com as alterações posteriores do art. 6º- da Lá 9.528/1997 e do art 3º da Lei 10.256/2001*"; *leading case* RE 816.830, cujo julgamento ainda não se iniciou.

Por fim, a PGFN requer seja negado provimento ao recurso especial do Contribuinte, para que se mantenha a decisão recorrida.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

### Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo, e atende aos demais requisitos necessários à sua admissibilidade, portanto dever ser conhecido.

Da análise da peça recursal, vê-se que a Recorrente pauta sua irrisignação em duas premissas, a primeira refere-se a suposta inconstitucionalidade da alínea "a" do § 5º do art. 11 do Decreto n.º 566/1992, na redação dada pelo Decreto n.º 790/1993. Consoante consta da peça recursal "*as Leis n.º 8.315/91, 8.540/92, 9.528/97 e 10.256/2001 não estabeleceram hipótese de responsabilidade tributária por sub-rogação para o adquirente da produção rural de empregador rural pessoa física e de segurado especial*", com relação às contribuições destinadas ao SENAR, razão pela qual o dispositivo regulamentar acima citado teria afrontado o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, vez que teria afrontado o § 7º do art. 150 da Constituição, além dos arts. 97, 121 e 128 do CTN.

A segunda premissa utilizada pela Recorrente no intuito de desconstituir o crédito tributário é de que "*o inciso IV do artigo 30 da Lei n.º 8.212/91 foi declarado inconstitucional pelo E. Supremo Tribunal Federal (REs n.ºs 363.852 e 596.177), inclusive com repercussão geral, e teve a sua eficácia suspensa pela Resolução do Senado Federal n.º 15/2017*".

Assim, embora isso não tenha ficado claro no despacho de admissibilidade do Recurso Especial que ora se analisa, a Contribuinte busca afastar a responsabilidade tributária relativa à contribuição ao SENAR i) em virtude de propalada inconstitucionalidade do dispositivo do decreto que regulamenta a obrigação tributária; e ii) pelo fato de o inciso IV de o art. 30 da Lei n.º 8.212/1991 ter sido declarado inconstitucional pelo STF, por força da decisão proferida nos RE n.º 363.852 e n.º 596.177.

De início, cumpre ressaltar que, a teor art. 26-A do Decreto n.º 70.235/1972, aos órgãos de julgamento administrativo é vedado afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Confira-se:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

No mesmo sentido é o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, em relação à segunda instância administrativa:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, 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 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser

*reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Veja-se que as únicas exceções quanto a vedação ao afastamento de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade dizem respeito lei ou ato normativo:

- a) declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;
- b) que fundamente crédito tributário objeto de:
  - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal;
  - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil;
  - dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda;
  - Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República;
  - Súmula da Advocacia-Geral da União

Ocorre que o Decreto nº 566/1992 não está enquadrado em qualquer das hipóteses acima referidas e, em vista disso, não vejo como acolher as pretensões da Contribuinte em relação a essa matéria.

De outra parte, não há como concordar com o pressuposto de que a atribuição de responsabilidade tributária por sub-rogação para o adquirente da produção rural de empregador rural pessoa física e segurado especial, no que diz respeito ao recolhimento da contribuição ao SENAR, somente teria surgido a partir do início da vigência da Lei nº 13.606/2018. É que esta hipótese encontra amparo na redação original do § 3º do art. 3º da Lei nº 8.315/1991. Vejamos:

*Art. 3º Constituem rendas do Senar:*

*[...]*

*§ 3º A arrecadação da contribuição será feita juntamente com a Previdência Social e o seu produto será posto, de imediato, à disposição do Senar, para aplicação proporcional nas diferentes Unidades da Federação, de acordo com a correspondente arrecadação, deduzida a cota necessária às despesas de caráter geral.*

*[...]*

Observe-se que o dispositivo legal em comento é expresso no sentido de estender a sistemática de arrecadação das contribuições previdenciárias àquelas destinadas ao SENAR. Significa dizer que a obrigação de arrecadar, mediante desconto, as contribuições ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural decorre lei, isto é, o Decreto nº 790/1993 não instituiu obrigação tributária não prevista em lei, mas prestou-se exclusivamente a regulamentar a disposição legal.

Além do que, à época dos fatos geradores objeto do presente lançamento, encontrava-se em vigor a Lei nº 11.457/2007 que é ainda mais clara quanto à sujeição das contribuições dos denominados Terceiros às normas aplicáveis às contribuições previdenciárias:

*Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.*

[...]

*Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).*

[...]

*§ 3º As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.*

[...]

Ao dispor que as contribuições de Terceiros, aí incluídas aquelas destinadas ao SENAR, submetem-se “aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios” das contribuições sociais previdenciárias, o § 3º do art. 3º da Lei nº 11.457/2007 esvazia por completo o argumento do Sujeito Passivo de que a responsabilidade tributária do adquirente de produtos rurais de empregadores pessoas físicas e segurados especiais somente teria sido instituída pela Lei nº 13.606/2018.

De outra parte, convém ressaltar que os lançamentos aqui discutidos referem-se a período de apuração a partir de 01/01/2011. Assim os fatos geradores que o integram perfectibilizaram-se na vigência da Lei nº 10.256/2001.

Nos termos da ementa do RE nº 363.852/MG:

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade e nos termos do voto do relator, em conhecer e dar provimento ao recurso extraordinário para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do recolhimento por sub-rogação sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural" de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a 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 a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência. Em seguida, o relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Ministra Ellen Gracie, em sessão presidida pelo Ministro Gilmar Mendes, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas. (Grifou-se)*

A decisão da STF, em face do RE 363.852 reporta-se à inconstitucionalidade das contribuições previdenciárias incidente sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores rurais pessoas naturais em virtude da desconformidade de dispositivos da Lei nº 8.212/1991 com a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, em período anterior ao da edição da Emenda Constitucional nº 20/1998, em vista de não

se ter observado o § 4º de referido art. 195, que somente permitia a instituição de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social, mediante lei complementar. Ainda segundo a decisão da Corte, a inconstitucionalidade somente perdura “*até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição*”.

Para dar prosseguimento à presente análise, mister se faz reproduzir o art. 25 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528/1997:

*Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada a Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

De se notar que, além do empregador rural pessoa natural, o **caput** do art. 25 da Lei nº 8.212/1991 trata também do denominado “segurado especial” (produtor rural que labora em regime de economia familiar, sem o auxílio de empregados), ou seja, a despeito da inconstitucionalidade declarada pelo STF, o indigitado art. 25 não perdeu a higidez em relação aos segurados especiais, em vista de a matriz constitucional para a criação da exação previdenciária exigida dessa espécie de segurado ser o § 8º do art. 195 da CF/1988, que estabelece expressamente que tais produtores rurais “*contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção*”.

De igual modo, permaneceram válidos os incisos V, alínea “a”, e VII do art. 12 da Lei de Custeio Previdenciário, os quais se limitam a i) definir que o empregador rural pessoa física encontra-se abrangido no conceito de “contribuinte individual”; e ii) conceituar o contribuinte denominado “segurado especial”. Citados dispositivos não têm nenhuma relação com a contribuição objeto da declaração de inconstitucionalidade.

No tocante o inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, tem-se que aludido dispositivo limita-se a dispor sobre a sub-rogação das empresas adquirentes de produtos rurais nas obrigações de empregadores rurais pessoas físicas e segurados especiais, o que representa mera responsabilização tributária que, nos termos do art. 128 do CTN, trata-se de matéria reservada a lei ordinária, do que se infere que essa disposição normativa não foi afetada pela decisão do STF. Ademais, mesmo após o julgamento do RE em tela, referido inciso permaneceu válido, aplicando-se plenamente ao segurado especial.

Retomando-se a discussão acerca do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, como dito alhures, ao declarar a inconstitucionalidade das Leis nº 8.540/1992 e 9.528/1997, a decisão no RE nº 363.852, bem assim no RE nº 596.177, o fizeram somente em relação ao empregador rural pessoa física, visto que o § 8º do art. 195 da Constituição é expresso no sentido de que a contribuição do segurado especial incide sobre o resultado da comercialização de sua produção. Com isso, permaneceram válidos em relação ao segurado especial tanto o **caput** do art. 25 quantos seus incisos I e II.

Repise-se que, consoante decidiu o STF, a inconstitucionalidade somente persistiria “*até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, (viesses) a*

*instituir a contribuição*". Consequentemente, com a edição da Lei nº 10.256/2001, ao abrigo da EC nº 20/1998 (a qual inseriu no texto constitucional a hipótese de se instituir validamente contribuição para a Seguridade Social tendo por base a receita ou faturamento), não há que se falar em ausência de qualquer requisito de validade capaz de aniquilar a exação.

Assevere-se que, tendo os incisos I e II do art. 25 e o inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 permanecido incólumes, o fato de a Lei nº 10.256/2001 ter alterado somente o **caput** do art. 25 da Lei de Custeio, nele reinserido o empregador rural pessoa física, após o advento da EC nº 20/1998, mostrou-se suficiente para conferir validade ao tributo em relação a esses contribuintes.

Para sepultar toda a discussão a respeito desse tema, o STF decidiu pela legitimidade da exação impelida ao empregador rural pessoa física em decisão tomada no julgamento do Recurso Extraordinário 718.874/RS, com repercussão geral reconhecida, entendendo ser 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. Senão vejamos a ementa do julgado:

*Ementa: TRIBUTÁRIO. EC 20/98. NOVA REDAÇÃO AO ARTIGO 195, I DA CF. POSSIBILIDADE DE EDIÇÃO DE LEI ORDINÁRIA PARA INSTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO DE EMPREGADORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI 10.256/2001.*

*1.A declaração incidental de inconstitucionalidade no julgamento do RE 596.177 aplica-se, por força do regime de repercussão geral, a todos os casos idênticos para aquela determinada situação, não retirando do ordenamento jurídico, entretanto, o texto legal do artigo 25, que, manteve vigência e eficácia para as demais hipóteses.*

*2.A Lei 10.256, de 9 de julho de 2001 alterou o artigo 25 da Lei 8.212/91, reintroduziu o empregador rural como sujeito passivo da contribuição, com a alíquota de 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; espécie da base de cálculo receita, autorizada pelo novo texto da EC 20/98.*

*3. Recurso extraordinário provido, com afirmação de tese segundo a qual É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/01, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.*

De se ressaltar que este Colegiado já enfrentou essa matéria em diversas ocasiões, tendo esposado entendimento semelhante ao trazido neste voto. A título exemplificativo, tem-se o Acórdão nº 9202-007.280, da lavra da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que tinha o mesmo Contribuinte na condição de recorrente, em que se entendeu inexistir decisão do STF que tenha declarado a inconstitucionalidade da contribuição ao SENAR ou mesmo afastado a hipótese de responsabilidade tributária atribuída ao adquirente de produção rural de pessoa física.

Há que se fazer ainda menção à Resolução do Senado Federal nº 15/2017, a qual, com base no RE nº 363.852/MG:

*Suspende, 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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, todos com a redação atualizada até a Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997.*

As resoluções do Senado Federal a que se refere o inciso X do art. 52 da Constituição têm por finalidade suspender a execução de leis federais declaradas inconstitucionais por decisão STF pela via do controle incidental ou difuso, quando a Corte é chamada a julgar recursos extraordinários relacionados a casos concretos.

Cabe ressaltar que sentença do STF que venham a considerar inconstitucional determinada norma em controle difuso possuirá efeitos tão somente *inter partes* e *ex tunc*, isto é, se a inconstitucionalidade foi verificada na via incidental, a decisão Suprema Corte alcançará tão-somente as partes interessadas do processo.

De outro modo, o inciso X do art. 52 da CF/1988 instituiu a possibilidade de esse tipo de decisão surtir efeitos *erga omnes* (para todos) ao atribuir ao Senado Federal a possibilidade de, por juízo de relevância, editar resolução suspendendo a execução da norma declarada inconstitucional. Contudo, a resolução da Casa Legislativa não pode extrapolar os limites da decisão judicial, pois isso implicaria invadir competência precípua da Corte Suprema, conferida pela alínea “b” do inciso III do art. 102 da Carta da República.

Dito isso, constata-se que a Resolução do Senado Federal n.º 15/2017 não trouxe qualquer inovação que possa interferir no desfecho da situação aqui analisada, visto que se refere a decisão afeta a situações anteriores à edição da Lei n.º 10.256/2001 que, como dito acima, teve sua constitucionalidade reconhecida pelo STF.

Além do que, o lançamento está pautado não somente no inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991, mas também no inciso III do mesmo artigo e esse último dispositivo não teve sua constitucionalidade questionada. Em consequência disso, ainda que prosperassem os argumentos do Sujeito Passivo quanto à inconstitucionalidade do inciso IV do art. 30 acima, o lançamento subsistiria por ter suporte também no referido inciso III.

Esta Turma de Julgamento também já se pronunciou a respeito da validade de autuação, com atribuição de responsabilidade por sub-rogação, fundada no III do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991. Sobre esse assunto, tem-se o Acórdão n.º 9202-007.79, de relatoria da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que concluiu no seguinte sentido:

*Importante destacar que o lançamento ora discutido abrange fatos geradores ocorridos já na vigência da nova redação dada, pela Lei n.º 10.526/2001, ao art. 6.º da Lei n.º 9.528/97, e ao contrário do alegado pelo contribuinte, a responsabilidade pelo recolhimento da referida contribuição foi atribuída à Autuada com base no inciso III do art. 30 da Lei n.º 8.212/91, conforme se verifica do auto de infração lavrado. Sobre o citado dispositivo não há qualquer manifestação de inconstitucionalidade.*

*Na verdade, há decisão do Supremo Tribunal Federal, sob a sistemática da Repercussão Geral, no RE n.º 718.874/RS concluindo no sentido de ser 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.*

[...]

*Neste cenário, e considerando que as contribuições do art. 25 também são recolhidas pelo adquirente por força do mesmo art. 30, III da Lei n.º 8.212/91, dispositivo cuja validade nunca foi questionada, não merecem prosperar as alegações da Recorrente.*

[...]

Desse modo, não merecem prosperar as razões recursais.

Quanto à solicitação para que todas as publicações e intimações sejam realizadas em nome de seu advogado, além de não haver previsão legal para tanto, a Súmula Vinculante CARF, de observância obrigatória pela Administração Tributária e pelos órgãos de julgamento administrativo, considera incabível a adoção de tal procedimento. Vejamos:

*Súmula CARF nº 110. No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

Em virtude disso, indefiro o pedido.

### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho