



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.720259/2017-59
ACÓRDÃO	2003-006.865 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DE COLONIZACAO AGROPECUARIA E INDUSTRIAL PINDORAMA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. FUNRURAL. SUB-ROGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE.

No período posterior à Lei nº 10.256/2001, são devidas pelo produtor rural pessoa física as contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, ficando a pessoa jurídica adquirente responsável pela retenção e recolhimento dessas contribuições em virtude da sub-rogação prevista em lei.

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. POSSIBILIDADE APENAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.606/2018. PARECER SEI 19443/2021/ME. LISTA DE DISPENSA DE CONTESTAÇÃO E RECURSOS DA PGFN.

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

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

FATOR DE ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO – FAP. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. DECISÃO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL.

Conforme já decidido pelo STF em repercussão geral, o FAP, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS), atende ao princípio da legalidade tributária.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. ANÁLISE. NÃO COMPETÊNCIA. ENTENDIMENTO SUMULADO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando as alegações tocantes a isenções de rubricas, inconstitucionalidades e RFFP, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, cancelando o crédito referente à contribuição ao SENAR.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (presidente substituto), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ronnie Soares Anderson (substituto integral).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 320/349, interposto contra decisão da DRJ em Juiz de Fora/MG, de fls. 286/309, que julgou parcialmente procedente o lançamento referente à Contribuição Social parte patronal (FUNRURAL), com adicional para o SAT/RAT, e à contribuição de Terceiros (SENAR), incidentes sobre a comercialização da produção rural de produtores rurais pessoas físicas, com sub-rogação, não declaradas nas GFIP, além de diferença da contribuição GILRAT sobre bases declaradas em razão da utilização de FAP incorreto, conforme autos de infração de fls. 02/11 e fls. 13/17, lavrados em 07/02/2017, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/2013 até 12/2013, com ciência da RECORRENTE em 23/02/2017, mediante AR de fl. 125.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 3.376.277,28 e R\$ 236.640,39, na ordem dos autos de infração acima descrita, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal, acostado às fls. 19/27, ora sintetizado pela DRJ de Origem com clareza e precisão, o presente lançamento diz respeito ao que segue:

DIVERGÊNCIA DE GILRAT SOBRE BASES DECLARADAS

O Auditor Fiscal relata que a cooperativa não observou a Resolução nº 1.316/2010, do Conselho Nacional de Previdência Social, que trata do Fator Acidentário de Prevenção – FAP. Para o ano de 2013 o contribuinte tinha o GILRAT previsto de 3% e o FAP de 1,2587, entretanto mesmo declarando o RAT correto, de 3%, aplicou a alíquota FAP de 0,5, sendo assim a RAT Ajustado declarado na GFIP foi de 1,5%, sendo que o correto seria 3,7761%. Portanto, foi lançada a alíquota da diferença em 2,2761%.

COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO

Afirma, o Auditor, que a cooperativa, na qualidade de adquirente da produção rural de produtores rurais pessoas físicas, fica sub-rogada nas obrigações a reter e recolher as contribuições previdenciárias e o SENAR desses produtores, conforme previsão em lei. Destaca que o desconto, pela empresa, da contribuição devida pelos fornecedores de matéria-prima, pessoas físicas, presume-se feito.

O Auditor Fiscal verificou que os valores das aquisições de produção rural de fornecedores pessoas físicas estão separados e demonstrados em duas categorias:

I - Matérias-Primas adquiridas de terceiros - Pessoas Físicas - Não-Associados: neste caso as compras de matérias-primas, tais como: cana, frutas e leite,

ocorreram de fornecedores não-associados à Cooperativa, conforme contas contábeis listadas no item 4.2.1.1 do Relatório Fiscal;

II - Matérias-Primas adquiridas de Associados - Pessoas Físicas: neste caso as compras de matérias-primas, tais como: cana, frutas e leite, ocorreram de fornecedores associados à Cooperativa, conforme contas contábeis listadas no item 4.2.1.2 do Relatório Fiscal.

Relata que em relação as compras de mercadorias de associados a cooperativa adota o procedimento a seguir:

“a) Quando do recebimento/entrada da matéria-prima na Cooperativa, ela emite NF-e, informando como remetente o associado.

b)O valor total da NF-e é contabilizado em conta de estoque de matéria-prima: 2240 - 1.0.3.05.00.0002 - Recepção de Produtos de Associados e em conta de fornecedores de produtos agrícolas: 10890 - 2.0.0.02.00.0001 - Produção de Cana recebida de Associados, 10900 - 2.0.0.02.00.0002 - Produção de Frutas Recebidas de Associados e 10910 - 2.0.0.02.00.0003 - Produção de Leite In Natura Recebida de Associados. O valor atribuído à mercadoria, quando leite e frutas, tem como base uma tabela da cooperativa e quando cana-de-açúcar, tem como base a tabela do SINDAÇÚCAR-AL.

c) De acordo com o valor da NF-e, é disponibilizado crédito para o associado, conforme anexos intitulados "EXTRATO SIMPLES CONFERENCIA JOÃO SABINO MACIEL", "EXTRATO SIMPLES CONFERENCIA JOSÉ SANTOS MOTEIRO" e "EXTRATO SIMPLES CONFERENCIA VALDOMIRO SANTOS MELO". Desses créditos, o associado vai realizando retiradas a título de adiantamento de distribuição de resultados, bem como, são descontados valores referente à compra de mercadorias, insumos, aluguel de máquinas e equipamentos e serviços que a Cooperativa prestou a esse associado. Tais eventos estão demonstrados nos anexos intitulados "PRODUÇÃO AGRÍCOLA DE ASSOCIADOS MARÇO/2013", "PRODUÇÃO AGRÍCOLA DE ASSOCIADOS JULHO/2013" e "PRODUÇÃO AGRÍCOLA DE ASSOCIADOS OUTUBRO/2013".

A partir da análise o Auditor Fiscal conclui que:

“Na presente operação, os produtores rurais recebem o valor correspondente aos seus produtos diretamente da cooperativa que utiliza recursos próprios para pagar o produtor associado, antes mesmo da comercialização com terceiros. O produtor negocia o valor de sua produção e recebe a contrapartida em crédito imediatamente da cooperativa. Nesta situação o valor recebido não guarda qualquer relação com o preço auferido por meio de venda dos produtos em momento posterior pela cooperativa. Neste caso não se perfaz o ato cooperativo, mas o ato negocial de compra e venda.

Portanto, entende-se que como há recebimento/crédito imediato do valor da produção pelo cooperado, a operação realizada entre este e a cooperativa é verdadeira compra e venda. Desta maneira, o fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a receita decorrente da comercialização da produção rural do associado ocorre no momento do recebimento de valores/crédito pelo cooperado e não futuramente na comercialização feita pela cooperativa.

O ato cooperativo clássico se dá quando o produtor rural entrega sua produção à cooperativa com a promessa de que esta venderá os produtos e lhe entregará o valor apurado na operação. O auferimento da receita neste caso somente ocorre após a efetiva comercialização pela cooperativa.”

O Auditor Fiscal ainda lavrou a Representação Fiscal Para Fins Penais devido aos crimes de "Apropriação Indébita Previdenciária" e ao crime de "Sonegação de Contribuição Previdenciária".

A planilha contendo os valores referente à comercialização da produção rural dos cooperados pessoas físicas encontra-se detalhada à fl. 24. Já a planilha consolidada com os valores da produção adquiridas de associados e de não-associados encontra-se à fl. 25.

Por fim, detalhou que sobre a mesma base de cálculo do FUNRURAL foi lançada a contribuição GILRAT e para o SENAR.

Impugnação

A RECORRENTE autuada apresentou sua Impugnação de fls. 243/278, em 24/03/2017. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Juiz de Fora/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Afirma que o lançamento com base na "comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física não oferecida à tributação", que foi dividido em: (i) Matérias-Primas adquiridas de Associados; e (ii) Matérias-Primas adquiridas de terceiros - Pessoas Físicas - Não Associados.

A Impugnante alega que as Matérias-Primas adquiridas de Associados - Pessoas Físicas, é um condição inerente a cooperativa de produção. “Os cooperados entregam os produtos in natura, a Impugnante os industrializa e posteriormente comercializa, somente na etapa final se verifica um ato de comércio sujeito a incidência das contribuições previstas em lei, conforme a Lei das Cooperativas (Lei nº 5.764/71).”

Complementa, “quando a Impugnante recebe produtos dos associados para industrialização e venda, repassa aos seus cooperados recursos a título de adiantamento de resultado, necessários a própria manutenção de suas atividades”. Estando em consonância com o art. 2º do Estatuto Social da Cooperativa.

Portanto, o cooperado se compromete a entregar toda sua produção (art. 8º do Estatuto Social) e fazem jus, em contrapartida, à distribuição de resultado da Cooperativa (§2º do art. 66 do Estatuto Social).

A impugnante relata que, no presente caso, “o fato gerador previsto pela norma - "comercialização da produção rural" - não ocorreu, tendo em vista que os cooperados - produtores rurais pessoas físicas - não venderam os produtos por eles produzidos para a Impugnante, mas realizaram simples entrega da produção, a qual não se confunde com uma operação comercial”. Portanto, inaplicável, o art. 30 da Lei 8.212/91, que obriga a Cooperativa recolher as citadas contribuições "...até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda". Decisão consolidada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Cita que lhe foi conferida na Ação Ordinária nº 0007986-75.2006.4.05.8000, “o reconhecimento judicial de inexistência de relação jurídico-tributária para com a Receita Federal, no que se refere às contribuições/obrigações prevista no art. 6º da Lei nº 9.528/97 (SENAR), no art. 25, incisos I (Produtor Rural) e II (atual RAT ou GILRAT), e no art. 30, inciso III, da Lei 8.212/91, decorrentes dos atos cooperativos (entrega da produção agropecuária dos cooperados à Cooperativa) e da produção agropecuária da própria Cooperativa”.

Alega que o lançamento para prevenir decadência não cabe a aplicação da multa de ofício nos termos do art. 63 da Lei nº 9.4308/96, argúi que possui além da liminar suspendendo o crédito tributário, SENTENÇA CONFIRMADA PELO TRF DA 5ª REGIÃO, reconhecendo a inexistência de relação jurídico-tributária para com a Receita Federal, no que se refere às contribuições ora discutidas.

Argumenta que o artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei 10.256/2001, é inconstitucional, mesmo após o advento da Lei nº 10.256/01, que modificou o art. 25 da Lei 8.212/91, devendo a DRJ seguir as posições do Pleno do STF sobre a matéria, nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, com redação dada pela Lei nº 12.844/2013.

A Impugnante entende que os vícios do art. 25 da Lei nº 8.212/91 se repetem em relação a contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, devida pelo produtor rural pessoa física sobre a "receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural".Incorrendo em violação ao art. 62 do ADCT e o art. 240 da CF/88, os quais só autorizam tributação sobre a folha de salários, nos moldes da legislação do SENAI e do SENAC.

Argúi que pessoa física não tem receita bruta e a Constituição só autoriza a substituição para as contribuições securitárias do inciso I do art. 195, essa faculdade só surgiu a partir da vigência do § 9º (EC nº 20/98) e § 13 (EC nº 42/2003) do mesmo artigo. Além disso, o art. 6º da Lei nº 9.528/97 e o art. 3º da Lei nº 10.256/01 - ainda que fossem válidos - seriam ineficazes até que norma superveniente os integrasse para especificar o fato gerador do tributo, conforme RE nº 816.830. Portanto, insubsistente a cobrança da contribuição para o SENAR.

Alega que é inconstitucional e ilegal o cálculo da divergência de GILRAT sobre as bases declaradas. As alíquotas estão fixadas no art. 22, II, da Lei n. 8.212/91, sendo que a alíquota da cooperativa é de 3%, conforme determina o anexo V do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Entende que a regulamentação do art. 10 da Lei nº 10.666, de 2003, através do Decreto nº 6.042/2007 e do Decreto nº 6.957, de 2009 que alteraram a alíquota do GILRAT, criando o Fator Previdenciário Acidentário de Prevenção - FAP, e portanto, criando a possibilidade do Poder Executivo de reduzir ou majorar a referida alíquota é uma violação a regra da legalidade, prevista no art. 150, I, da CF/88 e no art. 97, II e IV, do CTN, o aumento de tributo e a fixação da sua alíquota somente podem ser modificados por lei. Cita doutrinadores e decisões do STJ e do STF que embasam suas afirmações.

Conclui que, “de fato, o estabelecimento exato do valor do tributo, na hipótese vertente, embora realmente encontre em lei formal apontamento de demarcação máxima e mínima quanto à alíquota, está ao final sujeito a manifestação do alvedrio do Executivo, com a criação do FAP, o qual, conforme critérios que manifestam padrões, a pretexto de técnicos, concentram na administração a eleição da própria alíquota.

Ressalte-se que a criação do FAP, por meio do Decreto nº 6.042/2007 e do Decreto nº 6.957/2009, apenas ratifica a violação à regra da legalidade tributária, já manifestada pelo texto do art. 10 da Lei nº 10.666/2003.”

A Impugnante apresenta um extenso arrazoado a respeito da impossibilidade de cobrança de contribuições previdenciárias sobre as verbas de indenizatórias, itens 94 a 145, nos quais discorda da cobrança da diferença de GILRAT, sobre as bases declaradas, nas quais foram incluídas indevidamente verbas de natureza indenizatória, que são: Adicional Noturno; Gratificação Natalina (13o salário); Repouso Semanal Remunerado, Férias Gozadas, Férias Indenizadas e Feriados; Horas Extras, Adicional de Hora Extra e Terço de Férias; Aviso Prévio Indenizado; Licença Médica (Auxílio-Doença); Horas In Itinere e Adicional de Insalubridade e de Periculosidade.

Ressalta que a base de cálculo das contribuições previdenciárias é a folha de pagamentos, e que o lançamento tributário é nulo “quando o equívoco nele contido implica na necessidade de refazimento do próprio lançamento”. No presente caso, o cálculo do GILRAT incluiu verbas de natureza indenizatória, podendo, portanto resultar na nulidade total ou parcial do presente auto de infração.

A Impugnante conclui que “a exclusão das verbas indenizatórias, ora defendida, implica na necessidade de refazimento do lançamento tributário, muito similar ao que ocorre na apuração de tributos não-cumulativos (crédito/débito), tornando o lançamento tributário, por consequência, nulo, na hipótese de reconhecimento da ilegalidade/inconstitucionalidade da sua base de cálculo”.

No Relatório Fiscal, consta que a autuação resultou na Representação Fiscal para Fins Penais, entretanto, argúi a Impugnante, que sua conduta não se enquadra nos ilícitos penais. Complementa:

“153. Na verdade, a ausência de recolhimento das exações objeto do presente lançamento, nada mais é do que mera consequência da discussão prévia quanto a legalidade e constitucionalidade das respectivas cobranças, não caracterizando, portanto, medida deliberada de sonegação fiscal.

154. Pelo mesmo motivo, não há eu se falar na ocorrência de crime de apropriação indébita. Ora, se não são devidas as contribuições ora discutidas, não há qualquer valor a ser repassado para o Fisco.

155. Ressalte-se, neste ponto, que, ainda que a Impugnante tenha efetivamente procedido a respectiva retenção, a ausência de exigibilidade da exação impossibilita a caracterização de crime de apropriação indébita, eis que inexistente obrigação de repasse para o Fisco, mas sim, nesta hipótese, para aqueles de quem os valores foram retidos.”

Por fim, ressalta a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sendo necessário o término do presente procedimento administrativo-fiscal como condição para o encaminhamento da representação fiscal para fins penais, conforme Súmula Vinculante nº 24. Pedindo o sobrestamento do processo até a decisão final a ser proferida no presente processo administrativo fiscal.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Juiz de Fora/MG julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 286/309):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

Ementa:

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

A propositura de ação que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa.

JULGADOR ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. LIMITAÇÃO.

É vedado ao Fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa adquirente da produção de produtores rurais pessoas físicas fica subrogada nas obrigações de tais produtores e está obrigada a arrecadar, mediante desconto, a contribuição previdenciária por ele devida.

VALIDADE DO LANÇAMENTO. GFIP.

As informações de bases de cálculos declaradas em GFIP são de INTEIRA responsabilidade da empresa. Portanto, presume-se que os valores informados estão corretos, no caso de divergência deve ser apresentada retificadora.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Nos termos da Súmula CARF nº 28, o órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ de origem observou que a contribuinte moveu processo judicial a fim de discutir a obrigatoriedade do pagamento das contribuições previdenciárias e SENAR decorrentes dos atos cooperativos (entrega da produção agropecuária dos cooperados à Cooperativa), ato classificado pela fiscalização como comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física. Desta feita, em razão da discussão judicial existente, entendeu por não conhecer da citada matéria neste processo administrativo, qual seja, a incidência de contribuição previdenciária sobre as matérias-primas adquiridas de seus associados Pessoas Físicas. Consequentemente, apartou os referidos valores, conforme planilhas de fls. 308/309, e os transferiu para o processo nº 10410-720.202/2018-31.

Ademais, julgou parcialmente procedente a impugnação apenas para excluir a multa de ofício incidente sobre os valores acima descrito, apartados destes autos, justamente em razão da decisão judicial favorável à contribuinte.

No mais, manteve o lançamento referente a divergência de GILRAT e das contribuições incidentes sobre as matérias-primas adquiridas de pessoas físicas não-associados à contribuinte, além da integralidade da multa e juros incidente sobre tais valores.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE foi devidamente intimada da decisão da DRJ em 04/10/2017, conforme Termo de fl. 317, e apresentou recurso voluntário parcial de fls. 320/349, em 01/11/2017.

Preliminarmente, discorre o RECORRENTE que o Recurso Voluntário em questão objetiva a reforma do acórdão da DRJ apenas em parte, mais especificamente quanto a parte que

manteve os valores referentes a Divergência de GILRAT e os valores incidentes sobre Matérias-Primas adquiridas de terceiros – Pessoas Físicas – Não Associados e multa e juros incidentes sobre tais valores.

Em suas razões, basicamente reiterou os argumentos da impugnação, conforme os seguintes tópicos:

- Inconstitucionalidade do art. 25, *caput*, da Lei 8.212/91 (FUNRURAL e GILRAT);
- Inconstitucionalidade da contribuição ao SENAR;
- Inconstitucionalidade e ilegalidade da forma de cálculo da divergência de GILRAT sobre as bases declaradas (ocasionada em razão do FAP);
- Impossibilidade de cobrança de contribuições previdenciárias sobre as verbas indenizatórias (tema atrelado ao lançamento de diferenças da contribuição GILRAT) e da consequente nulidade do lançamento neste ponto; e
- Inocorrência de crime de apropriação indébita e sonegação de contribuição previdenciária a ensejar a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais;

Informação do Trânsito em Julgado de Decisão Judicial

Posteriormente, em 08/01/2018, acostou petição de fls. 355/356 a fim de informar que ocorreu “o trânsito em julgado da decisão que reconheceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre as Matérias-Primas adquiridas de Associados - Pessoas Físicas, travada nos autos do processo nº 0007986-75.2006.4.05.8000 (REsp 1.399.509/AL)”, conforme documentos de fls. 357/420.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO

Em princípio, reputo importante destacar que a matéria em litígio nestes autos diz respeito aos seguintes lançamentos:

- FUNRUAL, GILRAT e SENAR sobre a comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física não-associado à RECORRENTE; e
- Divergência de GILRAT caracterizada pela utilização de FAP incorreto.

Neste sentido, a petição de fls. 355/356, apresentada pela contribuinte em 08/01/2018 a fim de informar o trânsito em julgado de decisão judicial no processo nº 0007986-75.2006.4.05.8000 (REsp 1.399.509/AL), trata de matéria que não é mais objeto deste processo, haja vista que o crédito tributário decorrente do lançamento de contribuições previdenciárias e SENAR sobre as Matérias-Primas adquiridas de pessoas físicas associadas da RECORRENTE foi integralmente apartado e transferido ao processo nº 10410-720.202/2018-31, conforme fls. 421/428.

Desta feita, deixo de expressar qualquer manifestação a respeito do pleito formulado pela contribuinte através da petição de fls. 355/356, por sua impertinência com o objeto destes autos.

MÉRITO

Inconstitucionalidade do art. 25, caput, da Lei 8.212/91 (FUNRURAL e GILRAT)

Conforme exposto, o presente lançamento versa sobre a contribuição ao FUNRURAL, GILRAT e ao SENAR incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de produtos do produtor rural pessoa física, Não-Associado à Contribuinte, prevista nos incisos I e II do artigo 25 da Lei nº 8.212/91 e no art. 6º da Lei nº 9.528/97, com a redação da Lei nº 10.256/2001.

Este é um tema já bastante discutido neste Tribunal Administrativo, tendo jurisprudência consolidada, mormente em razão das decisões definitivas proferidas pelo STF.

O argumento central da defesa da RECORRENTE é no sentido de que, quando do julgamento do RE 363.852/MG, o STF teria declarado a inconstitucionalidade das contribuições do produtor rural pessoa física empregador incidentes sobre a comercialização de sua produção rural.

No entanto, mediante referido julgamento, o STF declarou, por unanimidade, a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que previa o recolhimento da contribuição acima referida, pois esta lei foi anterior à Emenda Constitucional 20/1998 (responsável por alterar a base de cálculo para fins de incidência da referida contribuição).

É que antes da EC 20/1998, as contribuições sociais do empregador somente poderiam incidir sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Com o advento da referida

emenda, surgiu a possibilidade de utilizar a receita como base de cálculo das contribuições sociais do empregador.

Ao apreciar o RE 596177, que teve a repercussão geral reconhecida (tem 202) conforme art. 543-B do antigo CPC, o então Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, consignou que o RE 363852/MG, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, tratava da mesma questão e foi discutido no Plenário do STF. Neste sentido, adotou como fundamentos a decisão já manifestada no mencionado RE 363852/MG.

Válido transcrever trechos do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio quando do julgamento do RE 363852/MG:

"(...) Forçoso é concluir que, no caso de produtor rural, embora pessoa natural, que tenha empregados, incide a previsão relativa ao recolhimento sobre o valor da folha de salários. É de ressaltar que a Lei nº 8212/91 define empresa como a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos, ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional - inciso I do artigo 15. Então, o produtor rural, pessoa natural, fica compelido a satisfazer, de um lado, a contribuição sobre a folha de salários e, de outro, a COFINS, não havendo lugar para ter-se novo ônus, relativamente ao financiamento da seguridade social, isso a partir de valor alusivo à venda de bovinos. Cumpre ter presente, até mesmo, a regra do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, no que veda instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. De acordo com o artigo 195, § 8º, do Diploma Maior, se o produtor não possui empregados, fica compelido, inexistente a base de incidência da contribuição - a folha de salários - a recolher percentual sobre o resultado da comercialização da produção. Se, ao contrário, conta com empregados, estará obrigado não só ao recolhimento sobre a folha de salários, como também, levando em conta o faturamento, da contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da prevista - tomada a mesma base de incidência, o valor comercializado - no artigo 25 da Lei nº 8.212/91. Assim, não fosse suficiente a duplicidade, considerado o faturamento, tem-se, ainda, a quebra da isonomia.

"(...) não há como deixar de assentar que a nova fonte deveria estar estabelecida em lei complementar."

"Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação 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 8.212/91, com 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."

Após a EC 20/98, foi editada a Lei nº 10.256/2001, que deu nova redação ao caput do art. 25 da Lei nº 8.212/91. Ou seja, a referida Lei nº 10.256/2001 foi editada quando já estava em vigor a nova redação do art. 195, I, da Constituição, dada pela EC 20/98, que passou a prever nova fonte de custeio da seguridade social, qual seja, a receita dos empregadores.

Sendo assim, é evidente que o RE 363852/MG dispõe somente acerca do art. 25 da Lei nº 8.212/91 com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92 (atualizada até a Lei nº 9.528/97), ao passo que o presente lançamento se refere a fatos geradores ocorridos em 2013, posteriores, portanto, à Lei nº 10.256/2001, que deu nova redação ao art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/91.

Tanto é que, quando da apreciação de embargos de declaração opostos no RE 596177/RS, o STF reconheceu que não houve o exame da matéria sob o enfoque da exigência do tributo com fundamento na Lei nº 10.256/2001:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAMENTO NÃO ADMITIDO NO DESLINDE DA CAUSA DEVE SER EXCLUÍDO DA EMENTA DO ACÓRDÃO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE MATÉRIA QUE NÃO FOI ADEQUADAMENTE ALEGADA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO NEM TEVE SUA REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO EM DECISÃO QUE CITA EXPRESSAMENTE O DISPOSITIVO LEGAL CONSIDERADO INCONSTITUCIONAL.

I – Por não ter servido de fundamento para a conclusão do acórdão embargado, exclui-se da ementa a seguinte assertiva: “Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador”(fl. 260).

II – A constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida.

III – Inexiste obscuridade, contradição ou omissão em decisão que indica expressamente os dispositivos considerados inconstitucionais.

IV – Embargos parcialmente acolhidos, sem alteração do resultado.

Sendo assim, a decisão proferida pelo STF no RE 363.852/MG não é aplicável ao presente caso, que é totalmente englobado pela Lei nº 10.256/2001.

Para evitar confusão do contribuinte, importante destacar que, caso o presente lançamento se referisse a fatos anteriores à Lei nº 10.256/2001, é evidente que o RE 363.852/MG seria aplicável ao caso. No entanto, os fatos geradores ocorridos em 2013 já estavam totalmente acobertados pela Lei nº 10.256/2001, o que afasta o caso concreto do alcance da decisão proferida no RE 363.852/MG.

Neste sentido, necessário trazer nos autos a informação de que o STF realizou o julgamento de mérito do RE 718.874, que tinha por objeto tema com repercussão geral acerca da constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 10.256/2001.

Em 30/03/2017, o Plenário do STF decidiu o seguinte:

“O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 669 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e a ele deu provimento, vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, que negavam provimento ao recurso. Em seguida, por maioria, acompanhando proposta da Ministra Cármen Lúcia (Presidente), o Tribunal fixou 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", vencido o Ministro Marco Aurélio, que não se pronunciou quanto à tese. Redator para o acórdão o Ministro Alexandre de Moraes”

Assim, por meio da apreciação pela Corte Suprema do RE 718.874, restou decidido ser constitucional a contribuição social do empregador rural pessoa física instituída pela Lei nº 10.256/2001.

Sobre o tema, transcreve-se o teor da Súmula CARF nº 150:

Súmula CARF nº 150

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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.

Ademais, importante esclarecer à RECORRENTE que, não tendo sido declarada a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo legal que fundamentou o presente lançamento, não se pode cogitar a ilegalidade/inconstitucionalidade deste, haja vista que corretamente enquadrado nas normas em vigor. Sendo assim, não se pode cogitar seja afastada a aplicação dessas normas, pois gozam de presunção de constitucionalidade.

Sendo assim, com relação às inconstitucionalidades apontadas pela RECORRENTE, esta é matéria estranha a competência deste órgão julgador administrativo, conforme Súmula nº 02 do CARF, a conferir:

Súmula CARF nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Nesse contexto, entendo que não devem prosperar as alegações de inconstitucionalidade dos dispositivos que tratam das contribuições devidas pelo produtor rural

pessoa física empregador, haja vista que: (i) o presente lançamento é posterior à Lei nº 10.256/2001 (que não foi objeto de análise pelo STF no RE 363.852/MG ou no RE 596177/RS); e (ii) não é competência do CARF se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Inconstitucionalidade da contribuição ao SENAR;

Por outro lado, entendo não merecer prosperar o lançamento da contribuição ao SENAR para o período objeto deste processo.

Conforme exposto, a questão acerca da aplicação do precedente ao caso concreto do STF encontra-se superada. Em suas razões de defesa, com base no precedente do STF, o contribuinte se insurge contra todos os aspectos que envolvem a cobrança do tributo, inclusive aqueles pertinentes à substituição tributária por sub-rogação.

Sem maiores digressões, cito o teor do Parecer SEI nº 19443/2021/ME, por meio do qual a Fazenda Nacional analisou a possibilidade de inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos da PGFN, do tema referente à substituição tributária da contribuição ao SENAR prevista no art. 6º, da Lei nº 9.528/97, ante a impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212/91 e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.315/91, como fundamento para a substituição tributária.

Na ocasião, a Procuradora-Geral da Fazenda Nacional concluiu o seguinte:

DESPACHO Nº 66/2023/PGFN-MF

Processo nº 10951.106426/2021-13

APROVO, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, o PARECER SEI Nº 19443/2021/ME (SEI nº 0839085), o qual, considerando o entendimento consolidado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, propõe a seguinte inclusão na lista de temas com dispensa de contestação e recursos da PGFN:

1.45 – Substituição tributária

a) Contribuição ao SENAR. Art. 6º, da Lei nº 9.528, de 1997. Contribuinte pessoa física ou segurado especial.

Resumo: Impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, e do 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, como fundamento para a substituição tributária. A substituição tributária é 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.

Precedentes: REsp 1839986/AL, REsp 1723555/SC, AgInt no REsp 1910506/RS, AgInt no REsp 1923191/RS, REsp 1651654/RS.

Referência: Parecer SEI nº 19443/2021/ME

Cientifique-se a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, bem como restitua-se o expediente à Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial para as providências cabíveis.

Brasília, 19 de abril de 2023.

Portanto, conforme reiteradas decisões do STJ, apesar de o art. 11, §5º, “a”, do Decreto nº 566, de 1992, prever a obrigação de retenção do SENAR pelo adquirente da produção rural, o dispositivo não encontrava amparo legal, violando as disposições do art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN. Este obstáculo apenas foi superado a partir da Lei nº 13.606, de 2018.

O tema não é novo neste CARF, conforme acórdão nº 9202-010.585, de 20/12/2022, da 2ª Turma da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. PARECER PGFN 19443/2021

Substituição Tributária. Contribuição para o SENAR. Pessoa física e segurado especial. Lei 9.528, de 1997, art. 6º. Impossibilidade de utilização do art. 30 IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir de vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997. Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, § 5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN). Inclusão em lista: art. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002. Processo Sei nº 10951.106426/2021-13.

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 dar-lhe provimento.

Tendo em vista que o caso concreto se refere ao período de 2013, anterior, portanto, à Lei nº 13.606/2018, entendo por cancelar o lançamento da contribuição ao SENAR em discussão nestes autos.

Inconstitucionalidade e ilegalidade da forma de cálculo da divergência de GILRAT sobre as bases declaradas

Neste tópico, a RECORRENTE contesta o lançamento da divergência de GILRAT sobre as bases já declaradas (e não aquela decorrente da aquisição de produtos do produtor rural pessoa física). Basicamente, o lançamento decorre da utilização, pela contribuinte, de FAP incorreto, pois, a despeito de ter declarado corretamente a alíquota RAT (3%), se valeu do FAP 0,5 e não do fator 1,2587, que seria o correto para o ano de 2013. Assim, recolheu a contribuição com base no RAT ajustado de 1,5% enquanto o correto seria a alíquota ajustada de 3,7761%.

Desta feita, a autoridade fiscal promoveu o lançamento da diferença de 2,2761% incidente sobre a mesma base de cálculo já declarada e considerada pela própria contribuinte.

Em suas razões de apelo, a RECORRENTE contesta o fato do acórdão recorrido não ter se debruçado sobre os argumentos de defesa envolvendo a inconstitucionalidade e ilegalidade da utilização do FAP para majoração da alíquota GILRAT.

Contudo, irretocável a decisão recorrida neste sentido.

Em seu recurso, a contribuinte não contesta o FAP que lhe foi atribuído (1,2587), mas sim a utilização deste fator como forma de majoração de alíquota. A despeito de todo o arrazoado trazido pela contribuinte acerca da delegação ao Poder Executivo da possibilidade de aumentar o GILRAT através do FAP supostamente constituir violação à regra da legalidade, não merecem prosperar seus argumentos.

Em princípio, como já exposto, não compete ao CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula nº 02 deste Tribunal Administrativo.

Ademais, o STF já proferiu decisão definitiva sobre o tema ao julgar o RE 677725, quando entendeu pela constitucionalidade do FAP, ocasião em que firmou a seguinte tese de repercussão geral em 11/11/2021:

Tema 0554:

O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

Portanto, não merece acolhida o inconformismo da RECORRENTE.

Impossibilidade de Cobrança de Contribuições Previdenciárias Sobre Verbas Indenizatórias

Ainda relacionado ao lançamento de diferenças da contribuição GILRAT tratada no tópico acima, a contribuinte pleiteia a nulidade do lançamento por ter sido efetuado sobre verbas consideradas indenizatórias, quais sejam: adicional noturno; gratificação natalina (13º); Repouso Semanal Remunerado, Férias Gozadas, Férias Indenizadas e Feriados; Horas Extras, Adicional de Hora Extra e Terço de Férias; Aviso Prévio Indenizado; Licença Médica (Auxílio-Doença); Horas In Itinere; e Adicional de Insalubridade e de Periculosidade.

Conforme discorrido pela DRJ de origem, a base de cálculo utilizada para o lançamento foi aquela informada pela própria RECORRENTE em GFIP, sendo que as informações contidas no documento são de inteira responsabilidade da contribuinte, conforme Lei nº 8.212/1991, art. 32, inciso IV, combinado com o art. 225, inciso IV e parágrafos 2º, 3º e 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n. 3.048/99.

Ou seja, tendo em vista que a própria contribuinte declarou esses montantes como base de incidência da contribuição já recolhida (recorda-se que o lançamento tem por objeto a

diferença de GILRAT, pois a contribuinte já recolheu a contribuição parcial com o percentual de 1,5%), caso entendesse, agora, ter sido equivocada a sua declaração quanto às bases de cálculo, seria imprescindível a individualização dos valores nelas incluídos para os quais mudou a sua opinião.

Contudo, a RECORRENTE não comprovou que referidas verbas estavam incluídas na base de cálculo, muito menos as quantificou.

Sendo assim, verifica-se que o contribuinte não acostou aos autos nada que comprovasse ter recolhido as rubricas questionadas. Nestes termos, sabe-se que a RECORRENTE tem o ônus de apresentar (e comprovar) fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do Fisco de efetuar o lançamento. Sem a apresentação de provas, não há como efetuar qualquer alteração no lançamento. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

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;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Neste sentido, caberia à RECORRENTE ter demonstrado de forma específica os valores que teriam caráter indenizatório, apresentando provas de suas alegações.

Sequer apresentou as folhas de salário para constatação das rubricas alegadas como indenizatórias.

Ademais, as alegações de inconstitucionalidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre as várias verbas mencionadas pela RECORRENTE não podem ser objeto de apreciação pelo CARF, nos termos da já citada Súmula CARF nº 02:

Ante o exposto, deixo de conhecer das alegações acerca da isenção de rubricas pleiteada pela RECORRENTE, pois não se pode ter um julgamento condicionado a análise futura de determinado fato cuja existência sequer está comprovada nos autos.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

Por fim, a RECORRENTE apresenta argumentos a fim de enfrentar a acusação de apropriação indébita e sonegação que resultaram na expedição de RFFP. Afirma não haver conduta que “*possa caracterizar a suposta tipificação dos ilícitos penais em referência e, conseqüentemente, justificar a comunicação fiscal à autoridade competente para as providências cabíveis*” (fl. 348).

Contudo, verifica-se que o lançamento foi efetuado com multa de 75%, e não com a qualificada de 150%. Desta feita, tais questões não implicam em qualquer modificação do crédito tributário lançado, objeto dos presentes autos, sendo certo que a competência deste Tribunal Administrativo está restrita à análise da exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 25, II, do Decreto nº 70.235/72.

Sendo assim, não compete ao CARF a análise de tais questões abordadas exclusivamente na RFFP sem qualquer reflexo no lançamento do crédito tributário, conforme expõe a Súmula CARF nº 28, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Portanto, entendo por não conhecer desta parte do recurso.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso voluntário, não conhecendo das seguintes matérias:

- i) alegações acerca da isenção de rubricas (verbas indenizatórias);
- ii) inconstitucionalidades alegadas; e
- iii) das alegações envolvendo a RFFP.

Na parte conhecida, no mérito, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, apenas para cancelar o lançamento da contribuição ao SENAR, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim