



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10410.724660/2014-15  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-006.924 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de setembro de 2019  
**Recorrentes** USINA SANTA CLOTILDE S A.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/06/2013

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 103.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

(Súmula CARF nº 103)

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROCESSO JUDICIAL. INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA.

A impetração de ação de segurança coletiva por substituto processual, que atua em nome próprio em defesa de direito alheio, não configura hipótese de renúncia às instâncias administrativas.

AGROINDÚSTRIA. PRODUTO RURAL. ENTREGA A COOPERATIVA. ATO COOPERATIVO. EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.

A entrega da produção rural dos associados à cooperativa para fins de consecução dos objetivos sociais configura ato cooperativo. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Não incide a contribuição previdenciária sobre a receita da empresa agroindustrial cooperada que entrega sua produção à cooperativa para que providencie diretamente a exportação.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. FATOS GERADORES SOB A ÉGIDE DA LEI Nº 10.256, DE 2001. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE PELO RECOLHIMENTO.

Para fatos geradores sob a égide da Lei nº 10.256, de 2001, são devidas as contribuições previdenciárias do empregador rural pessoa física e do segurado especial incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Foi atribuída à empresa adquirente expressamente a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições, na condição de subrogada pelas obrigações do produtor rural, segundo o art. 30, incisos III e IV, da Lei nº 8.212, de 1991.

COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL (SENAR). RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO. ADQUIRENTE.

É devida a contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial para o Senar, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, possuindo a mesma base de cálculo da contribuição previdenciária. À empresa adquirente foi atribuída a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição, na condição de sub-rogada pelas obrigações do produtor rural, segundo o art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997, c/c § 5º do art. 11 do Decreto nº 566, de 1992.

AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). FALTA DE PREVISÃO EM LEI.

Para efeitos da Lei nº 8.212, de 1991, a contribuição devida pela agroindústria incide sobre o valor total da receita bruta proveniente da comercialização da produção, não havendo previsão para a exclusão do IPI da respectiva base de cálculo.

LEI TRIBUTÁRIA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. AGROINDÚSTRIA. FATOS GERADORES SOB A ÉGIDE DA LEI Nº 10.256, DE 2001. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade da lei tributária que disciplina a contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção rural da agroindústria e/ou do empregador rural pessoa física para fatos geradores a partir da Lei nº 10.256, de 2001.

(Súmula CARF nº 2)

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28.

Este Conselho Administrativo é incompetente para se pronunciar sobre controvérsias referentes à representação fiscal para fins penais elaborada pela fiscalização.

(Súmula CARF nº 28)

DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS.

A diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do levantamento RB - Receita Bruta Mercado Externo, exclusivamente em relação ao AI n.º 51.073.142-2, a receita bruta decorrente das operações ao exterior através da Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Álcool de Alagoas (CRPAAA). Votaram pelas conclusões os conselheiros Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egipto.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egipto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Raimundo Cássio Gonçalves Lima (suplente convocado). Ausentes as conselheiras Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Luciana Matos Pereira Barbosa.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário e de recurso de ofício interpostos em face da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), por meio do Acórdão n.º 07-37.933, de 28/01/2016, cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação apresentada, mantendo parcialmente o crédito tributário (fls. 592/616):

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/06/2013

### **COMPENSAÇÃO INDEVIDA. GFIP. DÉBITO CONFESSADO.**

É incabível a formalização, por meio de lançamento, de crédito tributário já confessado, visto que tal procedimento não é condizente com a disciplina normativa vertida pela legislação de regência cuja observância é, aliás, obrigatória, dada a natureza vinculada da atividade administrativa do lançamento.

### **MULTA ISOLADA DE 150%. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE DE DECLARAÇÃO.**

A decisão da autoridade competente declarando a ocorrência de compensação indevida e não homologando a mesma, na forma estabelecida nos atos normativos da Receita Federal do Brasil, é pressuposto essencial para o lançamento legítimo da multa isolada de 150% prevista no §10 do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991.

**PRODUÇÃO RURAL VENDIDA NO MERCADO INTERNO COM DESTINO À EXPORTAÇÃO. AÇÃO JUDICIAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA À DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA.**

As receitas advindas de comercialização realizada no mercado interno, mesmo que de produtos que se destinem à exportação, não estão amparadas pela imunidade contida no inciso I do § 2º do artigo 149 da CF. A imunidade alcança apenas as receitas decorrentes de exportação.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

**PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. PRESUNÇÃO LEGAL.**

A empresa adquirente de produtos rurais fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física produtora rural pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, nos termos e nas condições estabelecidas pela legislação previdenciária.

O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. COMPETÊNCIA.**

Não compete à Delegacia da Receita Federal de Julgamento apreciar a regularidade e o cabimento de representação para fins penais formalizada ao final do procedimento de fiscalização.

Impugnação Procedente em Parte

Extrai-se do Relatório Fiscal que o processo administrativo, na origem, é composto de 3 (três) **AUTOS DE INFRAÇÃO (AI)**, relativos à exigência de contribuições previdenciárias, devidas a terceiros e aplicação de penalidade, nos seguintes termos (fls. 02/30 e 31/43).

(i) **AI nº 51.073.141-4**: multa isolada de 150% devido à compensação indevida, quando se comprova falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, nas competências 03/2013, 04/2013 e 06/2013 (fls. 03/06);

(ii) **AI nº 51.073.142-2**: glosa de compensação e contribuições previdenciárias incidentes sobre receita bruta proveniente da comercialização da produção rural no mercado interno e externo, inclusive sub-rogação na aquisição de pessoa física, nas competências 01/2011 a 12/2011, 03/2013, 04/2013 e 06/2013 (fls. 07/18); e

(iii) **AI n.º 51.073.143-0**: contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, inclusive sub-rogação na aquisição de pessoa física, nas competências 01/2011 a 12/2011 (fls. 19/28).

Segundo a fiscalização, a empresa autuada exerce a atividade principal de industrialização e comercialização da cana-de-açúcar e seus derivados, bem como a exploração e a produção agrícola, notadamente de cana-de-açúcar, motivo pelo qual se enquadra como agroindústria para fins de recolhimento da contribuição previdenciária, nos termos do art. 22-A da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

O sujeito passivo foi cientificado da autuação em 20/03/2015 e, no prazo legal, impugnou a exigência fiscal (fls. 380, 384/392, 447/475 e 525/536).

Por sua vez, o acórdão de primeira instância decidiu pela improcedência parcial do lançamento fiscal, excluindo da exigência a glosa de compensação e a respectiva multa isolada de 150%.

A autoridade competente de primeira instância interpôs o recurso de ofício, em razão de o valor exonerado ultrapassar o limite de alçada de que trata a Portaria MF n.º 3, de 3 de janeiro de 2008.

Intimada em 16/02/2016 da decisão do colegiado de primeira instância, data em que efetuou consulta no endereço eletrônico atribuído pela administração tributária, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 17/03/2016, no qual aduz os seguintes argumentos de fato e de direito contra a pretensão fiscal e decisão de piso, assim resumidos (fls. 629/642 e 646/658):

(i) a decisão de piso considerou haver concomitância entre mandado de segurança coletivo e a impugnação apresentada, relativamente à incidência da contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção agroindustrial no mercado externo, porém a impetração coletiva não representa renúncia ao direito individual de defesa na esfera administrativa fiscal;

(ii) há imunidade da contribuição previdenciária sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural no mercado externo;

(iii) são inexigíveis as contribuições previdenciárias sobre a comercialização do produtor rural pessoa física, mesmo após o advento da Lei n.º 10.256, de 9 de julho de 2001;

(iv) a contribuição do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei n.º 10.256, de 2001, permanece inconstitucional, porque a substituição da base de cálculo sobre folha de pagamento pela receita bruta somente restou autorizada a partir da Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003;

(v) parte da diferença da receita bruta de comercialização da produção no mercado interno apurada pela fiscalização a partir do confronto entre contabilidade e declarações fiscais é explicada pela inclusão indevida do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), cabendo a conversão do julgamento em diligência para o agente fiscal proceder à reanálise da base de cálculo;

(vi) não há como exigir da recorrente a retenção e o recolhimento da contribuição ao Senar na aquisição da produção do produtor rural pessoa física, tendo em conta a ausência de previsão desta obrigação em lei, condição da existência e validade da substituição tributária;

(vii) além disso, a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física, mesmo após a edição da Lei n.º 10.256, de 2001, conduz à invalidade da contribuição ao Senar; e

(viii) não há provas do cometimento de ilícito penal tributário pela empresa recorrente que justifique a comunicação fiscal da prática do crime de sonegação das contribuições previdenciárias ao Ministério Público Federal, por meio de Representação Fiscal para Fins Penais.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

## **Recurso de Ofício**

### **Juízo de admissibilidade**

Formalizado na própria decisão, o recurso de ofício foi interposto pela autoridade de primeira instância em harmonia com as normas aplicáveis à matéria, dado que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário em valor superior ao limite estabelecido pela Portaria MF n.º 3, de 2008.

Entretanto, a Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 10/02/2017, estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Segundo o novel ato administrativo, o recurso de ofício deverá ocorrer sempre que a decisão de primeira instância exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2,5 milhões.

A respeito da aplicação do limite de alçada no tempo, por tratar-se de norma processual, consolidou-se o entendimento no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) da sua aplicação imediata aos processos em curso, em detrimento ao regramento vigente à época da interposição do recurso de ofício. Tal posição consta do enunciado da Súmula n.º 103:

Súmula CARF n.º 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Compulsando os autos, verifico que a decisão de piso exonerou integralmente o crédito tributário que integra o AI n.º 51.073.141-4, no valor total de R\$ 1.154.796,87, referente à multa isolada de 150% (fls. 03 e 615/616).

Adicionalmente, excluiu o levantamento GL – Glosa de Compensação Indevida do AI n.º 51.073.142-2, no montante principal de R\$ 769.864,58 e penalidade de R\$ 153.972,92, totalizando R\$ 923.837,50 (fls. 14/15 e 615/616).

Sendo assim, o valor desonerado pela decisão de piso é equivalente a R\$ 2.078.634,37, inferior ao patamar mínimo de R\$ 2,5 milhões estipulado para interposição do recurso de ofício.

Logo, não conheço do recurso de ofício, por falta de previsão legal, tendo em conta o limite de alçada estabelecido na Portaria MF n.º 63, de 2017.

## **Recurso Voluntário**

### **(i) Juízo de admissibilidade**

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

### **(ii) Concomitância de ação judicial**

Inicialmente, reclama a empresa recorrente que o acórdão de primeira instância incorreu em equívoco ao considerar a renúncia à instância administrativa em razão da impetração do Mandado de Segurança Coletivo n.º 2005.80.00.005728-1 pelo Sindicato da Indústria do Açúcar e Alcool de Alagoas, anteriormente ao início do procedimento fiscal, na qualidade de substituto processual do sujeito passivo.

A finalidade da ação judicial foi assegurar às empresas filiadas o direito de não recolher a contribuição previdenciária prevista no art. 22-A, da Lei n.º 8.212, de 1991, sobre as receitas decorrentes de comercialização com empresas constituídas e em funcionamento no País, relativamente a produtos destinados à exportação.

Pois bem. A concomitância entre processo administrativo fiscal e processo judicial com o mesmo objeto, que importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto, é matéria de fundo do verbete n.º 1 deste Tribunal Administrativo:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Independentemente da avaliação acerca da delimitação das questões em discussão no âmbito do processo judicial em referência, a impetração de ação de segurança coletiva por entidade, a qual o sujeito passivo está vinculado, não configura hipótese em que se deva declarar a renúncia à esfera administrativa.

Com efeito, a subtração do direito ao grau de jurisdição administrativa, que obsta o curso regular do contencioso administrativo fiscal pela existência de apreciação judicial, pressupõe o julgamento de demandas idênticas, que fica caracterizado quando verificada a identidade de objetos dos processos administrativo e judicial a partir das mesmas partes, causa de pedir e pedido.

Contudo, não há correspondência entre as partes nos dois processos, sendo indiferente a ordem delas nos polos das demandas, visto que a recorrente não figura como autora no mandado de segurança coletivo, atuando o sindicato na condição de substituto processual, em que pleiteia, com base na legitimidade extraordinária, a tutela de direito alheio em nome próprio.

Além do mais, a coisa julgada em ação coletiva não poderá prejudicar os substituídos, até mesmo porque a legitimação extraordinária decorre de lei, e não da vontade destes.

Dessa feita, o ajuizamento de ação de segurança coletiva não implica renúncia do direito de reclamar individualmente a mesma prestação jurisdicional por intermédio de contestação do lançamento fiscal no âmbito administrativo, ressalvadas, evidentemente, as limitações de cunho legal e regimental para o enfrentamento de determinadas matérias de defesa, quando inoponíveis no contencioso fiscal.

Devido à concomitância entre processo judicial e processo administrativo, a decisão de piso deixou de apreciar a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural da recorrente no mercado externo.

Por tal motivo, em respeito ao duplo grau de jurisdição, caberia o retorno dos autos à instância de origem para prolação de nova decisão, com vistas à apreciação da matéria impugnada.

Todavia, mediante a aplicação subsidiária do § 3º do art. 1.013 do Código de Processo Civil, veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, combinado com o § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, estando o processo em condições de imediato julgamento, o Tribunal Administrativo poderá deliberar desde logo o mérito, quando puder decidir a favor do sujeito passivo.

### (iii) Comercialização da Produção no Mercado Externo

Com base nos arquivos digitais da contabilidade, a fiscalização apurou a falta de recolhimento sobre os valores das receitas brutas auferidas pela empresa decorrentes de venda da produção ao exterior através da Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Álcool de Alagoas (CRPAAA). As contribuições compõe o levantamento RB – Receita Bruta Mercado Externo - FPAS 744 (fls. 35/37 e 303/304).

A recorrente alega a imunidade das contribuições sociais, tendo em vista a necessidade de realização de interpretação teleológica e sistemática da expressão "receitas decorrentes de exportação" a que alude o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República de 1988:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

(...)

Pois bem. A autoridade fiscal não aprofunda os motivos do lançamento, porém acredita-se que decorre do entendimento que não incidem as contribuições exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior (art. 170, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009).

Acontece que o art. 79 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que trata do regime jurídico das sociedades cooperativas, entre outros assuntos, prevê a figura do ato cooperativo para fins de consecução dos seus objetivos sociais, caracterizado quando da transferência de produtos ou mercadorias entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si.

Segundo o parágrafo único do mesmo artigo, o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Dessa forma, a entrega de produção agroindustrial da recorrente destinada ao mercado exterior através de cooperativa, por razões de ordem comercial, configura um ato cooperativo. Nessa hipótese não há que se falar em receita bruta da comercialização, vez que inexistente propriamente comercialização da produção entre cooperado e cooperativa. A comercialização se dará futuramente pela cooperativa, que a faz em nome dos cooperados.

Assinalo que, no presente caso, a empresa recorrente utilizou nas operações de saída de mercadoria para a cooperativa de produtores, segundo os registros contábeis, o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 5.949, o qual não se refere à venda da produção (fls. 66/302).

Não há nos autos elementos para desconsiderar a operação de exportação como um ato cooperado, nem afirmar que a produção de açúcar, álcool e outros derivados da cana-de-açúcar não foi destinada à exportação, ou mesmo desconfiar que a venda dos produtos não foi efetuada diretamente pela cooperativa ao adquirente no exterior, sem a intermediação de “trading company”.

Uma eventual determinação de realização de diligência com o propósito de averiguar a existência de tais aspectos implicaria ir para além dos motivos do lançamento tributário contestado, com invasão das atribuições próprias da autoridade fiscalizadora, enveredando para um caminho de decidir com base em fundamentos distintos do auto de infração.

A título de esclarecimento, na hipótese de operações de exportação por intermédio de “trading companies”, ou mesmo a venda de produtos para a cooperativa, que não configura ato cooperativo, devem ser consideradas receitas provenientes do comércio interno, independentemente da destinação dada ao produto, não sendo equivalente a uma exportação direta e, portanto, escapam à imunidade de que trata o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República de 1988.

Finalmente, não é demais lembrar que a imunidade não se aplica à contribuição devida ao Senar, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, não mencionada expressamente no § 2º do art. 149 da Carta da República de 1988.

À vista do exposto, cabe excluir do levantamento RB – Receita Bruta Mercado Externo, exclusivamente em relação ao AI nº 51.073.142-2, a receita bruta decorrente das operações ao exterior através da Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Álcool de Alagoas (CRPAAA), segundo valores apurados pela fiscalização.

**(iv) Diferenças: contabilizado x declarado em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP)**

Durante o procedimento fiscal, a autoridade responsável identificou a existência de diferenças entre o valor registrado na escrituração contábil e o declarado na GFIP da pessoa jurídica agroindustrial, relativas à receita bruta de comercialização da produção no mercado interno, discriminadas no levantamento DF – Difer. RB Comerc. Interno x GFIP – FPAS 744 (fls. 37/38 e 305/312).

Nessa parte do recurso voluntário alega a recorrente a necessidade de providências de ajuste na base de cálculo determinada pela fiscalização, tendo em conta a inclusão do IPI incidente sobre a produção, o qual, embora contabilizado e informado à RFB através da escrituração digital, fora corretamente deduzido pela recorrente da base de cálculo da contribuição previdenciária declarada em GFIP. O imposto não representa uma receita tributária, porquanto ao transitar provisoriamente pelo caixa do sujeito passivo não integrará o seu patrimônio em caráter definitivo.

Pois bem. De início, verifico que a documentação carreada aos autos pela recorrente é insuficiente para demonstrar a alegada incorreção do levantamento fiscal devido à inclusão de valores relativos ao IPI no cômputo da base de cálculo, na medida em que o lançamento utilizou exatamente dos registros contábeis vinculados à receita bruta do mercado interno.

Por seu turno, não se mostra razoável a pretensão da recorrente no sentido de transferência do ônus probatório para a fiscalização tributária, com determinação de envio dos autos do processo administrativo em diligência para a reanálise da base de cálculo do lançamento fiscal.

Com efeito, a diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprindo o encargo que lhes compete.

De todo o modo, mesmo que a empresa tivesse feito a prova dos fatos que alega, não lhe assistiria razão no mérito, pois entendo que a legislação tributária não possibilita a exclusão do IPI da base de cálculo da contribuição previdenciária e da contribuição devida ao Senar incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção das agroindústrias.

Confira-se a redação do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:

(...)

§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

(...)

A contribuição devida pela agroindústria, na forma definida pelo art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 da mesma Lei, tem como base de cálculo o valor total da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria ou adquirida de terceiros, sem exclusão do IPI ou de outro imposto e/ou contribuição incidente sobre a operação.

Nos casos em que a legislação tributária não contemple explicitamente a exclusão de parcelas da base de cálculo, não incumbe ao julgador administrativo proceder à sua redução, salvo na hipótese de reconhecimento pela própria administração tributária ou, por óbvio, mediante decisão vinculante do Poder Judiciário.

A ausência de incorporação ao patrimônio do sujeito passivo do tributo destacado na nota fiscal cobrado do adquirente não impede que o legislador tributário considere o valor como receita da atividade empresarial para fins fiscais. De fato, não há óbice para a incidência de tributo sobre o valor pago a título de outro tributo, salvo previsão constitucional ou legal em sentido contrário.

Não tenho conhecimento de algum precedente com força vinculante de caráter formal que tenha delimitado o conceito de receita bruta para fins de incidência da norma do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, com manifestação do Poder Judiciário no sentido da exclusão do IPI da base de cálculo das receitas provenientes da comercialização da produção das agroindústrias.

Mesmo o Recurso Extraordinário (RE) n.º 574.706/PR, julgado no rito da repercussão geral, o qual decidiu, a partir de uma análise afeta ao conceito de faturamento, que o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) não compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Contribuição para a Seguridade Social (Cofins), ainda não transitou em julgado, dado que interpostos embargos de declaração pela Fazenda Nacional, o que pode significar, ao final, uma delimitação quanto aos efeitos práticos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Logo, sem razão a recorrente.

#### **(v) Aquisição de matéria prima de produtor rural pessoa física**

A recorrente contesta o lançamento referente à receita bruta decorrente da aquisição de cana-de-açúcar de empregadores rurais pessoas físicas, na condição de empresa sub-rogada nas obrigações do produtor rural. Os valores compõem o levantamento MP – Matéria Prima Adquirida de PF - FPAS 744 (fls. 38/39 e 313/379).

Segundo afirma, não restam dúvidas de que a sujeição passiva do empregador rural estabelecida no art. 25 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 10.256, de 2001, não encontra respaldo no art. 195 da Constituição da República de 1998. Para a recorrente cuida-se de contribuição previdenciária nova, que deveria ser criada pela via da lei complementar, e não por lei ordinária.

Prossegue dizendo que os incisos I e II do art. 25 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação promovida pela Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997, mesmo quando aplicados a fatos geradores após a Lei n.º 10.256, de 2001, possuem os mesmos vícios de inconstitucionalidade já examinados pelo STF. Desse modo, cabe tornar insubsistente o lançamento tributário em nome da empresa recorrente.

Pois bem. Em primeiro lugar, o afastamento da presunção de constitucionalidade de lei, aprovada pelo Poder Legislativo, demanda apreciação e decisão por parte do Poder Judiciário. De sorte que escapa à competência deste Conselho Administrativo a declaração de inconstitucionalidade de lei tributária.

Sendo assim, não há como prosperar a discussão administrativa sobre a invalidade do art. 22-A da Lei n.º 8.212, de 1991, incluindo pela Lei n.º 10.256, de 2001, dispositivo que cuida da incidência sobre a receita bruta das agroindústrias em caráter de substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados, por violação a preceitos de ordem constitucional.

Mesma sorte carrega o debate sobre a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente do resultado da comercialização da produção do empregador rural pessoa física, com fulcro no art. 25 da Lei n.º 8.212, de 1991, após o advento da Lei n.º 10.256, de 2001, assim como a responsabilidade tributária do adquirente de produto rural contida no inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Como cediço, argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa. Nesse sentido, não só o "caput" do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, como também o enunciado da Súmula n.º 2 deste Tribunal Administrativo, assim redigida:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Além do mais, por intermédio do RE n.º 718.874/RS, julgado no rito da repercussão geral, reconheceu-se, por maioria, a constitucionalidade da contribuição previdenciária exigida do empregador rural pessoa física, com fulcro no art. 25 da Lei n.º 8.212, de 1991, após a edição da Lei n.º 10.256, de 2001. A Corte Suprema fixou a seguinte tese (Tema 669):

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.

Portanto, com relação aos fatos geradores posteriores a novembro de 2001, inclusive, como ora se identificam nos autos, não há que se falar em aplicação de inconstitucionalidade de norma tributária com fundamento no decidido pelo STF no RE n.º 363.852/MG ou RE n.º 596.177/RS, que dizem respeito a fatos pretéritos à Lei n.º 10.256, de 2001.

É importante lembrar que a constitucionalidade da tributação sobre a receita proveniente da comercialização da produção rural com base na Lei n.º 10.256, de 2001, não foi discutida e analisada pelo plenário do STF por ocasião do julgamento do RE n.º 363.852/MG, tampouco no RE n.º 596.177/RS, não constituindo, naquele momento, uma matéria com decisão definitiva pela Corte Constitucional.

Quanto ao inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212, de 1991, dispositivo de lei que prevê a sub-rogação do adquirente de produtos rurais na obrigação da pessoa física, cuja autoridade fazendária dele extrai fundamento para o lançamento fiscal, restou inserido, é verdade, como contaminado pelo vício de inconstitucionalidade na parte dispositiva no RE n.º 363.852/MG.

Nada obstante, a cuidadosa leitura do acórdão do recurso extraordinário revela que não há qualquer argumento de inconstitucionalidade contra a sub-rogação ao longo de todo o julgamento, evidenciando que o instituto em si nada possui de impróprio à norma constitucional, até porque a responsabilidade, como forma de hipótese de sujeição passiva tributária, pode ser validamente instituída por meio de lei ordinária.

Por tais razões, deve-se privilegiar uma interpretação sistêmica entre fundamentação e dispositivo do acórdão, no sentido de que o inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212, de 1991, somente deixa de ser aplicado nos exatos limites da declaração de inconstitucionalidade.

Vale dizer que a obrigação do adquirente de produtos rurais estará afastada quando, e somente quando, referir-se a fatos geradores compreendidos no período da redação do art. 25 da Lei n.º 8.212, de 1991, anterior à Lei n.º 10.256, de 2001, em que a técnica de tributação da receita do produtor rural reconhecidamente destoava da prévia autorização franqueada pelo texto constitucional.

De mais a mais, mesmo que o inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212, de 1991, estivesse revestido de inconstitucionalidade e conseqüentemente nulidade, hipótese que levanto apenas para introduzir explicação adicional à matéria em apreço, a obrigação tributária da pessoa jurídica adquirente da produção rural, consistente em recolher a contribuição previdenciária de que trata o art. 25 dessa mesma Lei, no prazo normativo, continua encontrando lastro no inciso III do mesmo art. 30 da Lei n.º 8.212, de 1991.

A obrigação legal da recorrente de arrecadar e recolher as contribuições previdenciárias sobre a comercialização da produção rural, adquirida de produtor pessoa física e de segurado especial, possui respaldo não só no inciso IV do art. 30, mas também na previsão do inciso III do mesmo artigo:

Art. 30 (...)

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam subrogadas 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;

(...)

A Resolução do Senado Federal n.º 15, de 12 de setembro de 2017, com fundamento no inciso X do art. 52 da Constituição da República, suspendeu a execução de alguns dispositivos legais atinentes à contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física e do segurado especial, incidente sobre a receita bruta provenientes da comercialização da produção rural, dentre eles o inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Porém, o ato expedido tem como fundamento as decisões proferidas pelo STF nos RE n.º 363.852/MG e 596.177/RS, para as quais pretende atribuir eficácia "erga omnes", de maneira que não é capaz de gerar qualquer efeito sobre os fatos geradores ocorridos a partir da entrada em vigor da Lei n.º 10.256, de 2001, porquanto a suspensão de dispositivos declarados inconstitucionais pelo Poder Legislativo somente é possível nos limites daquelas decisões da Corte Suprema.

Em harmonia com o ponto de vista reproduzido linhas acima, o inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212, de 1991, apenas deixa de ser aplicado nos exatos limites da declaração de inconstitucionalidade na contribuição do empregador rural pessoa física, incidente sobre o produto da comercialização da produção rural, isto é, em relação ao período anterior à Lei n.º 10.256, de 2001.

Na mesma linha de entendimento, manifestou-se o STF, por maioria de votos, nos Embargos de Declaração ao RE n.º 718.874/RS, Relator Ministro Alexandre de Moraes, em 23/05/2018:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE OU OMISSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE QUESTÕES DECIDIDAS PARA OBTENÇÃO DE CARÁTER INFRINGENTE. INAPLICABILIDADE DA RESOLUÇÃO 15/2017 DO SENADO FEDERAL QUE NÃO TRATA DA LEI 10.256/2001. NÃO CABIMENTO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS PELA AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

(...)

2. A inexistência de qualquer declaração de inconstitucionalidade incidental pelo Supremo Tribunal Federal no presente julgamento não autoriza a aplicação do artigo 52, X da Constituição Federal pelo Senado Federal.

3. A Resolução do Senado Federal 15/2017 não se aplica a Lei nº 10.256/2001 e não produz qualquer efeito em relação ao decidido no RE 718.874/RS.

4. A inexistência de alteração de jurisprudência dominante torna incabível a modulação de efeitos do julgamento. Precedentes.

Tal entendimento sobre a plena vigência do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, com relação aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 10.256, de 2001, também está assentado na decisão proferida pelo Ministro Alexandre de Moraes na Petição STF/8140, de 03/04/2019, apresentada pela Fazenda Nacional no âmbito do aludido RE nº 718.874/RS.

Para finalizar, cabe citar a recente publicação do verbete nº 150 deste Tribunal Administrativo:

SÚMULA CARF Nº 150: 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.

#### **(vi) Contribuição devida ao Senar**

Em relação à contribuição ao Senar, aduz a recorrente a invalidade da instituição da responsabilidade tributária por meio do Decreto nº 566, de 10 de junho de 1972, que aprovou o regulamento da entidade, por ofensa ao princípio da legalidade.

Defende a empresa recorrente que a atribuição da responsabilidade pelo crédito tributário ao adquirente da produção rural via decreto expedido pelo Poder Executivo, além da incompatibilidade com a Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, afronta expressamente o art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN).

Pois bem. A sub-rogação do adquirente, nas obrigações do produtor rural, encontra fundamento no art. 6º da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, que modificou a alíquota da exação, c/c § 5º do art. 11 do Decreto nº 566, de 1992, que trata do seu recolhimento, abaixo transcritos:

#### **Lei nº 9.528, de 1997 (Redação à época dos fatos geradores)**

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 n.º 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.

**Decreto n.º 566, de 1992**

Art. 11. Constituem rendas do SENAR:

(...)

II - contribuição compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de um décimo por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção da pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua:

(...)

§ 5º A contribuição de que trata este artigo será recolhida:

a) pelo adquirente, consignatário ou cooperativa que ficam sub-rogados, para esse fim, nas obrigações do produtor;

b) pelo produtor, quando ele próprio vender os seus produtos no varejo, diretamente ao consumidor, ou a adquirente domiciliado no exterior.

(...)

Se o regulamento foi além do que lhe era permitido, definindo elementos essenciais à responsabilidade do crédito tributário próprios de lei, trata-se de discussão acerca da ilegalidade da norma emanada pelo Poder Executivo, o que extrapola, em meu ponto de vista, o âmbito de atuação do contencioso administrativo.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é um órgão de natureza administrativa, embora dotado de função judicante. Por isso, a vigilância que exerce sobre a legalidade dos atos encontra limite, via de regra, nas ações de controle que poderiam ser exercidas pelo Ministro da Fazenda.

A função do Colegiado - na tarefa de controlar a legalidade da atuação da Administração Tributária e decidir definitivamente sobre matérias variadas - está seguramente associada a coibir os excessos e equívocos da autoridade fiscal na interpretação e aplicação das normas legais, bem como afastar, igualmente nos casos concretos, os efeitos de atos infralegais exorbitantes expedidos pela administração tributária, por intermédio dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério da Fazenda.

Em razão do atual modelo do sistema brasileiro de controle administrativo de legalidade, não é cabível afastar os atos emitidos pelo Presidente da República, os quais são chancelados também por Ministro de Estado, em que o Poder Executivo os baixa com o propósito de fiel execução das leis, com fundamento constitucional no inciso IV do art. 84 da Carta Política de 1988.

De qualquer modo, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem decidindo de maneira reiterada ao longo dos últimos anos que a retenção e o recolhimento da contribuição ao Senar quando da aquisição da produção de produtor rural pessoa física encontram previsão em lei tributária.<sup>1</sup>

Com efeito, a contribuição ao Senar tem a mesma base das contribuições previdenciárias que incidem sobre a folha de pagamento de salários ou instituídas a título de substituição, como é o caso da receita bruta sobre a comercialização da produção rural, aplicando-se à contribuição ao Senar os mesmos prazos, condições, sanções e privilégios.<sup>2</sup>

A título exemplificativo do entendimento da Câmara Superior, copio a ementa do Acórdão nº 9202-007.846, de 21/05/2019:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 01/01/2010

PRODUTOR RURAL. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE.

A empresa adquirente de produtos rurais fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física produtora rural pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, nos termos e nas condições estabelecidas na legislação previdenciária vigente.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO.

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 inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 e demais normas de regência.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF, sendo órgão do Poder Executivo, não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que amparou o lançamento, de acordo com a Súmula CARF nº 2: "o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Como antes destacado neste voto, o enunciado da Súmula CARF nº 2 é impeditivo ao pronunciamento dos conselheiros sobre inconstitucionalidade da lei tributária nas suas decisões, exceto quando previamente declarada pelo STF. Em consequência, torna-se infrutífera a discussão sobre a incompatibilidade da norma jurídica contida no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997, em face do art. 240 da Constituição da República de 1988, ou da alegada violação de dispositivos de lei ordinária ao art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

<sup>1</sup> As decisões administrativas são referentes a fatos geradores pretéritos à Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, já que a partir dela a obrigação de sub-rogação tributária está expressamente prevista no parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

<sup>2</sup> Art. 3º, da Lei nº 8.315, de 1991, art. 30, incisos III e IV, da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

À vista disso, deve-se manter a sub-rogação do adquirente nas obrigações do produtor rural quanto à contribuição ao Senar, tal como considerado pela autoridade fiscal.

### **(vii) Representação Fiscal para Fins Penais**

Por derradeiro, a empresa sustenta não haver indícios de crime de sonegação fiscal, razão pela qual requer o sobrestamento do envio de quaisquer Representações Fiscais para Fins Penais ao Ministério Público Federal até que sobrevenha decisão final proferida no presente processo administrativo fiscal.

Porém, este colegiado não é competente para se pronunciar sobre controvérsias relativas à Representação Fiscal para Fins Penais, consoante posição consolidada no enunciado da Súmula n.º 28:

Súmula CARF n.º 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

De qualquer maneira, segundo o art. 48 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, enquanto não proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, a tramitação dos autos da representação penal formalizada permanecerá suspensa.

### **Conclusão**

Ante o exposto, (i) NÃO CONHEÇO do recurso de ofício; e (ii) CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir do levantamento RB – Receita Bruta Mercado Externo, exclusivamente em relação ao AI n.º 51.073.142-2, a receita bruta decorrente das operações ao exterior através da Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Alcool de Alagoas (CRPAAA).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess