



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10410.725038/2016-96 |
| ACÓRDÃO | 2202-011.954 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 15 de maio de 2026 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | INDUSTRIA DE LATICINIOS PALMEIRA DOS INDIOS S/A ILPISA - EM RECUPERACAO JUDICIAL |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBROGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SENAR. SUBROGAÇÃO ANTERIOR À LEI 13.606/2018. INVALIDIDADE.

Invalidez, no referido período, da sub-rogação da adquirente para recolhimento da contribuição ao Senar por ausência de fundamento legal exposto até a edição da Lei 13.606/2018.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. JULGAMENTO. ADESÃO ÀS RAZÕES COLIGIDAS PELO ÓRGÃO DE ORIGEM. FUNDAMENTAÇÃO *PER RELATIONEM*. POSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. EXIGÊNCIA FUNDADA EM LEGISLAÇÃO VIGENTE.

São devidas as contribuições do empregador rural pessoa física e do segurado especial, incidentes sobre a receita bruta decorrente da comercialização de sua produção, nos moldes do art. 25, I e II da Lei nº 8.212, de 1991, com redação alterada pela Lei nº 10.256, de 2001.

PARCELAS INTEGRANTES DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

As remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de adicional noturno, 13º salário, comissões, férias, gratificações, horas extras, insalubridade e periculosidade, possuem natureza remuneratória e integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência. O prazo para apresentação de provas no processo administrativo fiscal coincide com o prazo de que o contribuinte dispõe para impugnar o lançamento, salvo se comprovada alguma das hipóteses autorizadas para juntada de documentos após esse prazo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento, tão-somente para reconhecer a invalidade da cobrança da Contribuição ao Senar, na modalidade de subrogação, no período.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem (fls. 980 a 984):

Trata-se do auto de Infração, no valor de R\$ 5.340.919,83, já acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, referente às contribuições devidas à previdência social e ao GILRAT, incidente sobre a receita bruta decorrente da comercialização de produtos rurais adquiridos ou recebidos em consignação de produtores rurais pessoas físicas e de segurado especial, devidas pela fiscalizada na qualidade de subrogada, nos moldes do art. 25, inciso I e II e § 3º e art. 30,

inciso III e IV, todos da Lei nº 8.212, de 1991. Incluindo, também, as contribuições devidas à previdência social e ao GILRAT – parte patronal, incidente sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais a serviço da fiscalizada, não declaradas em GFIP.

Trata-se, também, do auto de infração no valor de R\$ 595.769,04, já acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, referente à contribuição (0,2%) destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, devida por sub-rogação, nos termos do art. 6º, da Lei nº 9.528, de 1997 com redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, e as devidas ao SESI, SENAI, INCRA, SEBRAE e ao FNDE.

Seguindo o Relatório Fiscal, de fls. 39 a 49, o lançamento de crédito tributário referente às contribuições previdenciárias de responsabilidade do sujeito passivo, contempla os fatos geradores a seguir relacionados. A autoridade fiscal relata que as bases de cálculo dos fatos geradores a partir das quais foram apurados os valores lançados nestes Autos de Infração não foram integralmente informadas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, configurando assim, em tese, o ilícito tipificado no artigo 337-A (Sonegação de Contribuição Previdenciária), também do Decreto-Lei nº 2.848/1940, e Crime contra a Ordem Tributária, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (D.O.U., de 28/12/1990), no caso das contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos/terceiros.

A autuada, devidamente intimada, a fim de impugnar o auto de infração acima identificado, apresentou defesa administrativa, de fls. 942 a 974, fazendo, inicialmente, um relato sobre o auto de infração lavrado pela fiscalização, alegando, em breve síntese, que:

As contribuições destinadas à seguridade social e, conseqüentemente, o percentual (0,1%) para o financiamento das prestações por acidente de trabalho, a cargo das agroindústrias, incidentes sobre a receita bruta da aquisição de produtos rurais de pessoas físicas e segurados especiais, em caráter de substituição à contribuição sobre a remuneração paga, devida ou creditada pela empresa, são de duvidosa constitucionalidade, como já declarou o Supremo Tribunal Federal, que perdura até os dias atuais, mesmo após o advento da Lei nº 10.256, de 2001, que acrescentou o art. 22-A e modificou o art. 25 da Lei 8.212, de 1991.

Os vícios do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991 se repetem, mutatis mutandi, relativamente à contribuição ao SENAR, vez que a aludida contribuição é uma violação expressa ao art. 62 do ADCT, o qual só autoriza a tributação sobre a

"folha de salários", nos moldes da legislação relativa ao SENAI e ao SENAC, de que trata o art. 240 da CF de 1988.

Ademais, impende frisar que a pessoa física não tem receita bruta. Tanto é assim que a Constituição, para aludir aos ingressos financeiros obtidos pela pessoa física com a sua atividade empresarial, lançou mão de expressão diversa: "resultado da comercialização da produção", o que teria sido desnecessário caso a pessoa física tivesse faturamento ou receita — hipótese em que a tributação poderia fundar-se diretamente no inciso I do art. 195.

Daí porque é inadequado falar que a EC nº 20, de 1998 a teria legitimado, pois trata-se de contribuição específica para atender interesse de categoria profissional, não podendo, por óbvio, ser confundida com a contribuição destinada ao custeio da seguridade social, prevista no art. 195 da CF, de 1988, lembrando, também, que essa faculdade, como visto, só surgiu a partir da vigência do § 13 da EC nº 42, de 2003 do mesmo artigo.

Não bastasse isso, a ausência de lei (em sentido formal) que preveja a substituição tributária do adquirente, consignatário ou cooperativa para reter e recolher a contribuição ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da produção rural dos seus fornecedores pessoas físicas, eis que instituída apenas pelo art. 11, § 5º, do Decreto nº 566, de 1992 (Regulamento do SENAR), colidi frontalmente com o inciso II do § único do art. 121 e art. 128 do Código Tributário Nacional, vez que da análise da redação do inciso V, art. 30, da Lei nº 8.212, de 1991, observa-se que o referido dispositivo nada fala sobre responsabilidade tributária do adquirente da produção rural pelo recolhimento da contribuição ao SENAR, porquanto, só estabelece a sub-rogação (ou substituição tributária) para as "obrigações do art. 25 desta Lei".

Assim sendo, demonstrada, portanto, a insubsistência das alegações em relação à contribuição social sobre receita bruta propriamente dita, tendo a contribuição para o SENAR o mesmo fato gerador, deverá ser anulado o lançamento, no sentido de afastar a sua incidência e, por conseguinte, a responsabilidade da impugnante, por sub-rogação, ao pagamento do referido tributo.

Nos termos do inciso II, art. 195 e § 11º do art. 201, ambos da Constituição Federal de 1988, apenas as verbas destinadas a retribuir o trabalho, que repercutam nos benefícios previdenciários, podem ser tributadas para fins de incidência da contribuição previdenciária. Ao assim proceder, o legislador pátrio especificou o que integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, delimitando em contrapartida o que não dá causa à aludida contribuição, criando os seus limites de atuação, sempre pautado pelo primado do trabalho, além da correlação do custeio x benefício, como seu fundamento determinante.

Neste sentido, é importante salientar que os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciarem o Resp nº 1.230.957, sob o rito dos recursos repetitivos, fixaram o entendimento de que não incide a contribuição previdenciária sobre o auxílio-doença, o aviso prévio indenizado e o terço

constitucional de férias, por não configurarem verbas remuneratórias. O Supremo Tribunal Federal também trilha nesta mesma linha de raciocínio. No julgamento do RE nº 593.068, com reconhecida repercussão geral, em que se discute a exigibilidade da contribuição previdenciária incidente sobre adicionais e gratificações temporárias no regime previdenciário, a maioria dos Ministros (Relator Luís Roberto Barroso, seguido pela Ministras Rosa Weber e Cármen Lúcia e os Ministros Luiz Fux, Edson Fachin e Ricardo Lewandowski) se posicionaram a favor da exclusão da incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas adicionais ao salário.

A despeito disso, as contribuições previdenciárias ora impugnadas incidiram sobre toda a folha de pagamento e, conseqüentemente, de forma indevida sobre as seguintes verbas indenizatórias: a) horas extras e adicional de hora extra; b) aviso prévio indenizado; c) feriados, terço adicional de férias, férias e férias indenizadas; d) gratificação natalina; e) descanso ou repouso semanal remunerado; f) horas in itinere; g) licença médica (auxílio-doença); h) adicional noturno; i) adicional de periculosidade e insalubridade.

Logo, ao fazer incidir as contribuições sobre as verbas indenizatórias/compensatórias acima referidas, a Delegacia Regional da Receita Federal do Brasil em Maceió incorreu em ilegalidade/inconstitucionalidade, porquanto impôs à empresa o dever de recolher contribuições sobre verbas que não são geradoras das obrigações tributárias em tela.

A fiscalização entendeu por bem desconsiderar a existência de personalidade jurídica própria (pessoas jurídicas) das prestadoras de serviços (informática, consultorias em geral, manutenção e conservação) à impugnante, incluindo os valores referentes às notas fiscais na base de cálculo da contribuição previdenciária, sem qualquer fundamento legal que autorizasse a incidência tributária prevista no inciso III, do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Ocorre que, somente se legitimaria a autuação fiscal, se e apenas se, após a regular desconstituição da personalidade jurídica das prestadoras de serviços, desde que restasse cabalmente comprovado que teriam sido aquelas criadas com intuito de fraude, dolo ou simulação, o que não ocorreu no caso em comento.

Indevida também a inclusão dos valores pagos a título de comissões pagas às empresas de representação comercial e distribuidoras que não se enquadram no conceito legal de contribuintes individuais previsto no inc. V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991.

Igualmente, não prospera a cobrança da contribuição social destinada ao INCR (0,2%), incidente sobre a folha de pagamentos, pois as normas que a fundamentavam foram revogadas pelo sistema de seguridade social, criado pela Constituição Federal de 1988, ou pela superveniente Emenda Constitucional nº 33, de 2001. Inclusive o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a repercussão geral do tema quando da análise do RE nº 630.898.

Inexistindo dúvidas que a base de cálculo das contribuições previdenciárias inclui verbas indevidas, resta analisar as consequências desse fato à decretação da nulidade total ou parcial do lançamento tributário, eis que o equívoco nele contido implica na necessidade de refazimento do próprio lançamento. Enquanto que o lançamento seria parcialmente anulável, quando a ilegalidade não exigisse o realinhamento do lançamento tributário, como ocorre nos casos de erro aritmético.

Revela-se juridicamente inviável a instauração de persecução penal, mesmo na fase investigatória, enquanto não se concluir, perante órgão competente da administração tributária, o procedimento fiscal tendente a constituir, de modo definitivo, o crédito tributário, eis que a desconstituição do lançamento, perseguida pela impugnante, resultará na atipicidade da conduta e ausência de materialidade.

Assim sendo, o auto de infração em comento, bem como o envio de quaisquer Representações Fiscais para Fins Penais (RFFP) ao Ministério Público Federal, até que sobrevenha decisão final a ser proferida no presente processo administrativo fiscal, deverão permanecer sobrestado.

Embora os documentos inclusos nos autos em conjunto com os ora apresentados, sejam suficientes para a análise da questão, pelo princípio da eventualidade a impugnante requer a realização de diligência ou perícia com o objetivo de produzir provas adicionais para comprovar a improcedência das autuações. Indicando, desde logo, como seu assistente técnico, o Sr. Rodolfo Luis Gomes da Silva, brasileiro, contador inscrito no CRC/AL sob o nº AL - 80.15/O-1, residente na sede da empresa impugnante.

Por fim, diante do exposto, demonstrada a insubsistência do lançamento fiscal consubstanciado no auto de infração ora atacado, requer:

a) A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional; b) O sobrestamento do envio de quaisquer Representações Fiscais para Fins Penais (RFFP) ao Ministério Público Federal até que sobrevenha decisão final a ser proferida no presente processo administrativo fiscal e, ao final; c) Requer, ainda, seja deferida a prova pericial requerida ou designada diligência, caso esta douta DRJ entenda serem necessários dados adicionais para formar sua convicção. d) Seja acolhida a presente impugnação, julgando-se improcedentes, por conseguinte, integralmente, os lançamentos tributários consubstanciados no processo administrativo fiscal nº 10410-725.038/2016-96.

[...]

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. EXIGÊNCIA FUNDADA EM LEGISLAÇÃO VIGENTE. São devidas as contribuições do empregador rural pessoa física e do segurado especial, incidentes sobre a receita bruta decorrente da comercialização de sua produção, nos moldes do art. 25, I e II da Lei nº 8.212, de 1991, com redação alterada pela Lei nº 10.256, de 2001.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SENAR. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. A empresa adquirente de produtos rurais fica subrogada nas obrigações da pessoa física produtora rural pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, inclusive as destinadas à entidade terceira SENAR, nos termos e nas condições estabelecidas pela legislação previdenciária.

PARCELAS INTEGRANTES DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. As remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de adicional noturno, 13º salário, comissões, férias, gratificações, horas extras, insalubridade e periculosidade, possuem natureza remuneratória e integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência. O prazo para apresentação de provas no processo administrativo fiscal coincide com o prazo de que o contribuinte dispõe

para impugnar o lançamento, salvo se comprovada alguma das hipóteses autorizadoras para juntada de documentos após esse prazo.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado do resultado do julgamento da impugnação em 04/05/2017, uma quinta-feira (fls. 1.036), o recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 02/06/2017, uma sexta-feira (fls. 1.037), em que se sustenta, sinteticamente:

- a) A tempestividade do recurso, pois a parte-recorrente foi cientificada da decisão em 04 de maio de 2017 e o prazo de trinta dias encerrou-se em 05 de junho de 2017, respeitando os termos do artigo 23, §2º, III, "b" do Decreto nº 70.235/72;
- b) A inconstitucionalidade da responsabilidade por substituição tributária da parte-recorrente sobre contribuições do produtor rural pessoa física, já que o artigo 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991 foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 363.852 e não foi restabelecido pela Lei nº 10.256/2001, deixando de existir previsão legal vigente para impor tal responsabilidade no período de apuração;
- c) A falta de autorização constitucional para a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta de agroindústrias em caráter de substituição, uma vez que o artigo 195, parágrafo 8º, da Constituição Federal autoriza tal base de cálculo apenas para o produtor rural pessoa física sem empregados, exigindo-se lei complementar para criar nova fonte de custeio para terceiros, conforme o artigo 195, §4º;
- d) A ilegalidade da cobrança da contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, pois a exigência de substituição tributária sobre a receita bruta do produtor rural pessoa física carece de previsão em lei formal, estando baseada apenas em decreto, o que viola os artigos 121 e 128 do Código Tributário Nacional e o artigo 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
- e) A indevida inclusão de verbas de natureza indenizatória na base de cálculo das contribuições previdenciárias, especificamente o adicional noturno, que possui caráter compensatório pelo desgaste do trabalho em horário impróprio conforme a Convenção nº 171 da Organização Internacional do Trabalho;
- f) A impossibilidade de tributação da gratificação natalina, dado que tal verba não integra o salário-de-benefício conforme o artigo 29, §3º, da Lei nº 8.213/91 e não corresponde a retribuição pelo trabalho efetivamente prestado, configurando verba transitória e indenizatória;
- g) A exclusão de repouso semanal remunerado, férias, férias indenizadas e feriados da base de cálculo, pois tais pagamentos visam à recuperação do

trabalhador sem contraprestação de serviço, ausente o pressuposto de retribuição do trabalho necessário para a incidência da contribuição;

h) A não incidência sobre horas extras, adicional de hora extra e terço de férias, visto que possuem caráter indenizatório ou compensatório pela jornada extenuante ou descanso, não se incorporando ao salário para fins de repercussão em benefícios previdenciários, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 593.068;

i) A ilegitimidade da cobrança sobre aviso prévio indenizado e sua gratificação natalina proporcional, dado o caráter compensatório da verba que não retribui trabalho efetivo, mas sim indeniza o período de notificação;

j) A indevida inclusão de valores pagos durante os primeiros quinze dias de auxílio-doença na base de cálculo, pois o trabalhador encontra-se impedido de exercer atividade laboral devido a enfermidade, não havendo prestação de serviço que justifique a tributação;

k) A natureza indenizatória dos adicionais de insalubridade e periculosidade, que visam compensar riscos à saúde ou contato com agentes perigosos, não configurando remuneração do trabalho para fins de contribuição previdenciária;

l) O erro na classificação de pagamentos a pessoas prestadoras de serviço como contribuintes individuais, já que a autoridade lançadora desconsiderou a personalidade jurídica das prestadoras sem comprovação de fraude, dolo ou simulação, contrariando o inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91;

m) A revogação da contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária incidente sobre a folha de salários, pois a Emenda Constitucional nº 33/2001 alterou o artigo 149 da Constituição Federal, restringindo a base de cálculo das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico a faturamento, receita bruta ou valor da operação, não mais admitindo a folha de salários como base para tal exação;

n) A nulidade do lançamento tributário devido à inclusão de verbas indevidas na base de cálculo, o que exige o refazimento total do lançamento para correção dos valores, configurando vício que invalida o ato administrativo;

o) A extensão da nulidade aos lançamentos reflexos de contribuições destinadas a outras entidades e fundos, como Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, Serviço Social da Indústria, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas e Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, pois estes também utilizam a remuneração dos segurados empregados como base de cálculo;

p) A ausência de tipificação de crime contra a ordem tributária, uma vez que a omissão de declaração nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social decorre de discussão prévia sobre a ocorrência do fato gerador e não de dolo de sonegação, sendo necessária a decisão definitiva administrativa

para a procedibilidade da ação penal conforme a Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal;

q) A necessidade de sobrestamento do envio de Representações Fiscais para Fins Penais ao Ministério Público Federal até a decisão final do processo administrativo fiscal, para evitar persecução penal prematura enquanto o crédito tributário não estiver definitivamente constituído;

r) A imprescindibilidade de produção de prova pericial ou diligência para identificar as verbas contempladas na Escrituração Contábil Digital do exercício de 2012 e determinar quais deveriam ou não integrar a base de cálculo, garantindo o direito à ampla defesa e ao contraditório na apuração dos valores.

Diante do exposto, pede-se, textualmente (fls. 1068):

Por todo o exposto, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, julgando-se improcedentes, por conseguinte, integralmente, os lançamentos tributários consubstanciados no processo administrativo fiscal nº 10410-725.038/2016-96.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

2 REQUERIMENTO PRELIMINAR PARA CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA

O recorrente argumenta a imprescindibilidade de produção de prova pericial ou diligência para identificar as verbas contempladas na Escrituração Contábil Digital do exercício de 2012 e determinar quais deveriam ou não integrar a base de cálculo, garantindo o direito à ampla defesa e ao contraditório na apuração dos valores.

Afasto esse requerimento, por suposto cerceamento de defesa, dada a preclusão.

Desde que bem motivada e fundamentada, a dispensa de diligência não viola o contraditório, a ampla defesa ou o devido processo legal, bem como não implica cerceamento de defesa, nos termos da Súmula CARF 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

No caso em exame a diligência é prescindível, na medida em que competia ao recorrente, já por ocasião da impugnação, argumentar e juntar aos autos as provas que entendesse necessárias à identificação dos valores incompatíveis com a base de cálculo do tributo, ou, então, que apontasse a impossibilidade ou o desproporcional sacrifício para tanto.

Ausente tal acervo, é incabível a conversão do julgamento em diligência (arts. 16, III, IV e §§ 1º e 4º; e 17 do Decreto 70.235/1972).

Diante do exposto, rejeito o requerimento.

3 MÉRITO

3.1 INCONSTITUCIONALIDADE DA RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DA PARTE-RECORRENTE SOBRE CONTRIBUIÇÕES DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA

Afirma-se a inconstitucionalidade da responsabilidade por substituição tributária da parte-recorrente sobre contribuições do produtor rural pessoa física, já que o artigo 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991 foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 363.852 e não foi restabelecido pela Lei nº 10.256/2001, deixando de existir previsão legal vigente para impor tal responsabilidade no período de apuração.

Também se sustenta a falta de autorização constitucional para a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta de agroindústrias em caráter de substituição, uma vez que o artigo 195, parágrafo 8º, da Constituição Federal autoriza tal base de cálculo apenas para o produtor rural pessoa física sem empregados, exigindo-se lei complementar para criar nova fonte de custeio para terceiros, conforme o artigo 195, §4º.

A tributação específica examinada consiste na contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, relativa à cota patronal e ao GILRAT, em regime substitutivo da contribuição ordinária incidente sobre a folha de salários. O controle de validade dessa exigência parte da compatibilidade entre a materialidade tributária eleita pela lei, isto é, a receita bruta da comercialização da produção rural, e a autorização constitucional existente no momento da instituição da contribuição.

A Constituição Federal, no art. 195, I, autoriza a instituição de contribuições sociais a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada. Antes da Emenda Constitucional nº 20/1998, esse dispositivo previa a incidência das contribuições sociais sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Com a alteração promovida pela EC nº 20/1998, passou a admitir expressamente a incidência sobre a receita ou o faturamento. Essa alteração constitucional é determinante porque, antes dela, a criação de contribuição sobre a receita bruta, para sujeitos não abrangidos por autorização constitucional específica, caracterizava nova fonte de custeio da seguridade social, hipótese submetida ao art. 195, § 4º, da Constituição Federal, que exige lei complementar.

O primeiro parâmetro de controle, portanto, é a existência de base constitucional suficiente para a materialidade tributária. O art. 195, § 8º, da Constituição Federal prevê que o produtor rural e o cônjuge que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de alíquota sobre o resultado da comercialização da produção. Para esse segurado especial, a contribuição prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/1991 encontra fundamento constitucional direto. Diversa é a situação do produtor rural pessoa física que explora atividade agropecuária com auxílio de empregados. Antes da EC nº 20/1998, esse empregador rural submetia-se, em princípio, ao regime geral das contribuições incidentes sobre a folha de salários, nos termos do art. 195, I, da Constituição Federal, com disciplina infraconstitucional no art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/1991.

A Lei nº 8.540/1992 alterou o art. 25 da Lei nº 8.212/1991 para estender ao produtor rural pessoa física empregador a contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção. Como essa lei ordinária foi editada antes da EC nº 20/1998, quando o art. 195, I, da Constituição Federal ainda não previa a receita como base econômica autônoma para contribuições sociais devidas pelo empregador, a instituição da exação dependia de lei complementar, por força do art. 195, § 4º, da Constituição. Em razão disso, o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 363.852, declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/1992, que alterou os arts. 12, V e VII, 25, I e II, e 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, na redação então vigente até a Lei nº 9.528/1997, afastando a obrigação de retenção e recolhimento por sub-rogação da contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção rural de empregadores pessoas físicas.

O mesmo controle foi reafirmado no RE nº 596.177, Tema 202 da repercussão geral. Nesse julgamento, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/1992 por dois fundamentos centrais: a ofensa ao art. 150, II, da Constituição Federal, diante da dupla contribuição imposta ao produtor rural empregador, e a necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio da seguridade social. Posteriormente, a Resolução do Senado Federal nº 15/2017 suspendeu a execução do art. 1º da Lei nº 8.540/1992, na parte em que havia dado nova redação aos arts. 12, V, 25, I e II, e 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, todos na redação atualizada até a Lei nº 9.528/1997.

O segundo parâmetro de controle é o veículo normativo. Quando a Constituição Federal não contempla determinada fonte de custeio, a instituição de contribuição residual exige lei complementar, nos termos do art. 195, § 4º. Quando a Constituição já autoriza a materialidade tributária, a disciplina pode ser veiculada por lei ordinária. Essa distinção explica a diferença entre a Lei nº 8.540/1992 e a Lei nº 10.256/2001. A primeira foi editada antes da EC nº 20/1998 e instituiu, por lei ordinária, contribuição sobre receita bruta sem autorização constitucional específica para o empregador rural pessoa física. A segunda foi editada após a EC nº 20/1998, quando o art. 195, I, da Constituição Federal já admitia contribuição sobre receita ou faturamento.

Com a Lei nº 10.256/2001, o art. 25 da Lei nº 8.212/1991 passou a prever a contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição às contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 22 da mesma lei, à alíquota de 2% sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção. No RE nº 718.874, Tema 669 da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade formal e material dessa contribuição, por ter sido instituída após a EC nº 20/1998, em momento no qual a receita já constituía base de incidência autorizada pelo art. 195, I, da Constituição Federal. A Resolução do Senado Federal nº 15/2017, relativa à Lei nº 8.540/1992, não se projeta sobre a Lei nº 10.256/2001, nem afasta os efeitos do entendimento firmado no Tema 669.

O terceiro parâmetro de controle é a correta identificação do sujeito passivo e do regime jurídico aplicável. Em relação ao segurado especial, isto é, o produtor rural, parceiro, meeiro, arrendatário, pescador artesanal e assemelhado, que atuem individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com auxílio eventual de terceiros, a contribuição encontra suporte no art. 195, § 8º, da Constituição Federal e no art. 25 da Lei nº 8.212/1991. A constitucionalidade formal e material dessa contribuição foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 761.263, Tema 723 da repercussão geral. Em relação ao empregador rural pessoa física, a validade da incidência depende da disciplina introduzida após a EC nº 20/1998, especialmente pela Lei nº 10.256/2001.

O quarto parâmetro é a substitutividade da contribuição. A incidência sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, no caso do empregador rural pessoa física, não se apresenta como acréscimo cumulativo às contribuições incidentes sobre a folha de salários previstas no art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/1991. Ela atua em substituição a essas contribuições. Esse dado é relevante para o controle de constitucionalidade e legalidade da cobrança, pois a validade da exação reconhecida no Tema 669 pressupõe a aplicação do regime substitutivo instituído pela Lei nº 10.256/2001, e não a sobreposição de contribuições de mesma natureza sobre bases distintas.

O quinto parâmetro é a responsabilidade por sub-rogação. O art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991 atribui ao adquirente, ao consignatário ou à cooperativa a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição devida pelo produtor rural, na condição de sub-rogados nas obrigações decorrentes do art. 25 da mesma lei. A sub-rogação transfere ao adquirente da produção rural o dever de reter e recolher a contribuição incidente sobre a receita bruta da

comercialização. Na redação original da Lei nº 8.212/1991, essa responsabilidade alcançava as obrigações do segurado especial. Com as alterações posteriores, passou a abranger também a aquisição de produção rural de pessoa física enquadrada no art. 12, V, “a”, da Lei nº 8.212/1991.

A validade da sub-rogação está sujeita a controle próprio. A ADI nº 4.395 questionou a constitucionalidade da responsabilidade do adquirente prevista no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, nas redações conferidas pelas Leis nº 8.540/1992 e nº 9.528/1997. Enquanto não houver decisão definitiva, com eficácia vinculante e apta a afastar a norma, prevalece a aplicação da legislação vigente pela Administração Tributária e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. O art. 28 da Lei nº 9.868/1999 prevê a publicação da parte dispositiva do acórdão após o trânsito em julgado da decisão em ação direta de inconstitucionalidade, momento a partir do qual a declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme e a declaração parcial sem redução de texto, produz eficácia contra todos e efeito vinculante em relação ao Poder Judiciário e à Administração Pública.

O sexto parâmetro é a vinculação do julgador administrativo à legislação vigente e aos precedentes obrigatórios. No âmbito do CARF, é vedado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo quando houver decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, súmula vinculante ou decisão definitiva do STF ou do STJ em julgamento de recursos repetitivos. Também há dever de reprodução das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ em julgamentos repetitivos, nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 do Código de Processo Civil. Enquanto pendente conclusão definitiva da ADI nº 4.395 e inexistente determinação de suspensão dos processos administrativos, aplica-se a legislação em vigor, em observância ao princípio da legalidade e à Súmula CARF nº 2.

A Súmula Vinculante CARF nº 150 reforça esse controle ao estabelecer que a inconstitucionalidade declarada no RE nº 363.852/MG não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física quando tenham como fundamento a Lei nº 10.256/2001. Assim, a declaração de inconstitucionalidade da disciplina anterior, fundada na Lei nº 8.540/1992, não invalida automaticamente os lançamentos posteriores amparados na legislação editada após a EC nº 20/1998 e reconhecida como constitucional pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 669.

Desse modo, a validade da tributação específica exige a presença cumulativa de requisitos materiais, formais e subjetivos. No plano material, a contribuição deve incidir sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, base econômica autorizada pelo art. 195, I, da Constituição Federal após a EC nº 20/1998, ou, no caso do segurado especial, pelo art. 195, § 8º. No plano formal, a lei ordinária somente é suficiente quando a materialidade já estiver prevista na Constituição; se se tratar de nova fonte de custeio, exige-se lei complementar, nos termos do art. 195, § 4º. No plano subjetivo, deve haver correto enquadramento do produtor rural, distinguindo-se o segurado especial do empregador rural pessoa física. No plano funcional, deve ser respeitado o caráter substitutivo da exação em relação às contribuições do art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/1991. No plano da responsabilidade tributária, a cobrança por sub-rogação

depende da aplicação do art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991 ao adquirente, consignatário ou cooperativa.

Quando o lançamento se refere a períodos posteriores à Lei nº 10.256/2001, como ocorre em exigências relativas ao ano de 2012, a cobrança da contribuição por sub-rogação na aquisição de produção rural de pessoa física encontra fundamento no art. 25 e no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, interpretados à luz da EC nº 20/1998 e do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 669.

Nessa hipótese, não se aplica o efeito invalidante decorrente do RE nº 363.852/MG, limitado à disciplina da Lei nº 8.540/1992, nem se afasta a exigência administrativa enquanto inexistente decisão definitiva na ADI nº 4.395 que retire a eficácia da norma de responsabilidade por sub-rogação.

Dessa orientação não divergiu o lançamento, nem o acórdão-recorrido.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3.2 ILEGALIDADE DA COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO AO SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL, POIS A EXIGÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA CARECE DE PREVISÃO EM LEI FORMAL

Registra-se a ilegalidade da cobrança da contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, pois a exigência de substituição tributária sobre a receita bruta do produtor rural pessoa física carece de previsão em lei formal, estando baseada apenas em decreto, o que viola os artigos 121 e 128 do Código Tributário Nacional e o artigo 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A exigência relativa à contribuição ao Senar, em relação a fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro de 2015 e 31 de dezembro de 2016, deve ser examinada a partir da distinção entre a contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização da produção rural, prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/1991, e a contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, Senar, disciplinada por legislação própria, especialmente pela Lei nº 8.315/1991, pela Lei nº 8.870/1994, pela Lei nº 9.528/1997 e, posteriormente, pela Lei nº 13.606/2018.

O primeiro parâmetro de controle é a existência de fundamento legal específico para a responsabilidade tributária por substituição ou sub-rogação. O art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997, prevê que a empresa adquirente, consumidora ou consignatária, bem como a cooperativa, ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física produtora rural e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações previstas no art. 25 da própria Lei nº 8.212/1991. Essa norma, portanto, estabelece responsabilidade do adquirente em relação à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente

da comercialização da produção rural, mas não constitui, por si só, fundamento suficiente para transferir ao adquirente a obrigação de recolher a contribuição ao Senar.

A diferença é relevante porque a contribuição prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/1991 tem natureza e fundamento legal próprios, ao passo que a contribuição ao Senar decorre de regime jurídico distinto. Embora ambas possam guardar relação com a comercialização da produção rural, a responsabilidade por substituição tributária não se presume, nem pode ser ampliada por analogia. O art. 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional define como responsável tributário a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte, tenha obrigação decorrente de disposição expressa de lei. O art. 128 do mesmo Código admite que a lei atribua de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador. Assim, a substituição tributária exige previsão legal específica, não bastando a existência de norma que discipline responsabilidade relativa a contribuição diversa.

O segundo parâmetro de controle é a insuficiência do art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991 como fundamento para a cobrança do Senar por sub-rogação. A jurisprudência consolidada no âmbito das Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça assentou que o art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991 serve de fundamento para a substituição tributária da contribuição prevista no art. 25 da mesma lei, não para a contribuição ao Senar prevista na Lei nº 9.528/1997. A sub-rogação ali disciplinada limita-se às obrigações do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, razão pela qual sua utilização para exigir do adquirente o recolhimento da contribuição ao Senar configura ampliação indevida da responsabilidade tributária.

O terceiro parâmetro é a insuficiência do art. 3º, § 3º, da Lei nº 8.315/1991 para justificar a substituição tributária do Senar em relação à aquisição de produção rural de pessoa física ou de segurado especial. Esse dispositivo estabelece que as contribuições destinadas ao Senar sujeitam-se às mesmas condições, prazos, sanções e privilégios aplicáveis às demais contribuições arrecadadas pela Previdência Social. Contudo, essa equiparação procedimental não equivale à instituição de hipótese de substituição tributária. A atribuição de responsabilidade a terceiro depende de regra legal expressa que identifique o responsável e a obrigação transferida, nos termos dos arts. 121, parágrafo único, II, e 128 do Código Tributário Nacional.

O quarto parâmetro é a impossibilidade de decreto criar obrigação de retenção sem base legal suficiente. O art. 11, § 5º, “a”, do Decreto nº 566/1992 previa obrigação de retenção pelo adquirente da produção rural. Todavia, em matéria de responsabilidade tributária, o decreto não pode inovar na ordem jurídica para instituir substituição tributária não prevista em lei. A exigência de legalidade, reforçada pelos arts. 121, parágrafo único, II, e 128 do Código Tributário Nacional, impede que ato infralegal atribua a terceiro a condição de responsável pelo recolhimento de contribuição quando inexistente lei formal que assim disponha.

O quinto parâmetro é o marco temporal de validade da substituição tributária relativa ao Senar. A Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, incluiu parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528/1997, passando a prever expressamente a responsabilidade do adquirente, consignatário

ou cooperativa pelo recolhimento da contribuição ao Senar incidente sobre a comercialização da produção rural. A partir desse marco legal, superou-se o obstáculo decorrente da ausência de previsão expressa. Antes da vigência da Lei nº 13.606/2018, contudo, não havia suporte legal adequado para exigir do adquirente, por substituição ou sub-rogação, a contribuição ao Senar devida em razão da produção rural comercializada por pessoa física ou segurado especial.

O sexto parâmetro é a vinculação administrativa ao entendimento consolidado e formalmente assumido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. O Parecer SEI nº 19.443/2021/ME incluiu na lista de dispensa de contestar e recorrer o tema relativo à impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, e do art. 3º, § 3º, da Lei nº 8.315/1991, como fundamento para a substituição tributária da contribuição ao Senar. A dispensa foi motivada pela pacificação da matéria no Superior Tribunal de Justiça, com precedentes como o REsp nº 1.839.986/AL, o REsp nº 1.723.555/SC, o AgInt no REsp nº 1.910.506/RS, o AgInt no REsp nº 1.923.191/RS e o REsp nº 1.651.654/RS.

A inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN tem efeito relevante no contencioso administrativo fiscal. O art. 98 do Regimento Interno do CARF veda, em regra, que os membros das turmas de julgamento afastem a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto. Contudo, o próprio dispositivo excepciona a hipótese de dispensa legal de constituição, ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quando o entendimento firmado coincidir com o pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002. Assim, a orientação da PGFN, fundada em jurisprudência consolidada do STJ, autoriza o CARF a afastar a exigência nos casos abrangidos pelo entendimento administrativo vinculante.

Desse modo, para fatos geradores anteriores à Lei nº 13.606/2018, a exigência da contribuição ao Senar do adquirente de produção rural de pessoa física ou de segurado especial, na condição de substituto ou sub-rogado, não atende ao requisito de legalidade estrita. O art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991 não pode ser deslocado de seu campo próprio, relativo às obrigações do art. 25 da mesma lei, para alcançar a contribuição ao Senar. O art. 3º, § 3º, da Lei nº 8.315/1991 não institui, de modo autônomo, responsabilidade tributária por substituição. O art. 11, § 5º, “a”, do Decreto nº 566/1992, por sua natureza infralegal, não supre a ausência de lei formal. A responsabilidade do adquirente somente passou a ter fundamento legal específico com o parágrafo único acrescido ao art. 6º da Lei nº 9.528/1997 pela Lei nº 13.606/2018.

Aplicados esses parâmetros aos fatos geradores ocorridos em 2012, a exigência deve ser afastada. Esses períodos são anteriores à vigência da Lei nº 13.606/2018, marco a partir do qual se tornou válida a substituição tributária da contribuição ao Senar na aquisição de produção rural de pessoa física ou de segurado especial.

Em síntese, a contribuição ao Senar pode ser exigida nos termos de sua legislação de regência, mas a atribuição de responsabilidade ao adquirente da produção rural depende de previsão legal expressa. Antes da Lei nº 13.606/2018, faltava base legal suficiente para a

substituição tributária, pois o art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991 disciplinava a sub-rogação relativa à contribuição previdenciária do art. 25 da mesma lei, não à contribuição ao Senar. A validade da cobrança por substituição somente se consolidou com a inclusão do parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528/1997, razão pela qual lançamentos relativos a 2015 e 2016, quando restritos ao Senar e fundados na sub-rogação do adquirente, não se sustentam à luz dos arts. 121, parágrafo único, II, e 128 do Código Tributário Nacional, da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, do Parecer SEI nº 19.443/2021/ME e do art. 98 do Regimento Interno do CARF.

Diante do exposto, acolho o argumento.

3.3 INCLUSÃO DE VALORES MERAMENTE INDEIZATÓRIOS NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO

Entende-se indevida inclusão de verbas de natureza indenizatória na base de cálculo das contribuições previdenciárias, especificamente o adicional noturno, que possui caráter compensatório pelo desgaste do trabalho em horário impróprio conforme a Convenção nº 171 da Organização Internacional do Trabalho.

Aponta-se a impossibilidade de tributação da gratificação natalina, dado que tal verba não integra o salário-de-benefício conforme o artigo 29, §3º, da Lei nº 8.213/91 e não corresponde a retribuição pelo trabalho efetivamente prestado, configurando verba transitória e indenizatória.

Deseja-se a exclusão de repouso semanal remunerado, férias, férias indenizadas e feriados da base de cálculo, pois tais pagamentos visam à recuperação do trabalhador sem contraprestação de serviço, ausente o pressuposto de retribuição do trabalho necessário para a incidência da contribuição.

Pugna-se pela não incidência sobre horas extras, adicional de hora extra e terço de férias, visto que possuem caráter indenizatório ou compensatório pela jornada extenuante ou descanso, não se incorporando ao salário para fins de repercussão em benefícios previdenciários, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 593.068.

Defende-se a ilegitimidade da cobrança sobre aviso prévio indenizado e sua gratificação natalina proporcional, dado o caráter compensatório da verba que não retribui trabalho efetivo, mas sim indeniza o período de notificação.

Quer-se convencer da indevida inclusão de valores pagos durante os primeiros quinze dias de auxílio-doença na base de cálculo, pois o trabalhador encontra-se impedido de exercer atividade laboral devido a enfermidade, não havendo prestação de serviço que justifique a tributação.

Sugere-se a natureza indenizatória dos adicionais de insalubridade e periculosidade, que visam compensar riscos à saúde ou contato com agentes perigosos, não configurando remuneração do trabalho para fins de contribuição previdenciária.

Insiste-se haver erro na classificação de pagamentos a pessoas prestadoras de serviço como contribuintes individuais, já que a autoridade lançadora desconsiderou a personalidade jurídica das prestadoras sem comprovação de fraude, dolo ou simulação, contrariando o inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91.

Observa-se que o lançamento não discrimina inúmeras das verbas apontadas pelo recorrente, de modo tal matéria é alheia ao controle de validade instaurado¹, e que, portanto, não foram analisadas pelo órgão julgador de origem, e, pela mesma razão, não podem ser examinadas neste momento².

Em saldo, remanesce a análise dos seguintes valores: (a) adicional noturno, (b) 13º salário, (c) comissões, (d) férias, (e) gratificações, (f) horas extras, (g) insalubridade e (h) periculosidade.

Nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

Assim, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido (fls. 1.022):

Assim sendo, em que pese as alegações da defesa, os valores pagos a título de adicional noturno, 13º salário, comissões, férias, gratificações, horas extras, insalubridade e periculosidade; não se encontram no rol das exceções enumeradas pelo § 9.º do art. 214 do Decreto nº 3.048, de 1999, abaixo transcrito, escorreito o procedimento adotado pela fiscalização.

[...]

No que tange ao décimo - terceiro salário, ao contrário do que pretende a requerente, o § 7º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, estabelece de forma clara e precisa que tendo natureza jurídica de gratificação salarial, segundo o caput do art. 1º da Lei nº 4.090, de 1962, integra o salário-de-contribuição.

Em relação aos argumentos da impugnante de que a fiscalização incluiu, indevidamente, na base de cálculo valores referente ao pagamento de serviços de

¹ Cf., e.g., BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Contribuições sociais previdenciárias. Processo nº 10480.733417/2013-83. Decisão nº 2202-010.358, de 03 de outubro de 2023. Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento. Publicação em 23 de outubro de 2023.

² Lê-se no acórdão-recorrido, (fls. 1.016): “Assim sendo, tendo em vista que dentre os valores considerados como fato gerador, pela autoridade lançadora, do lançamento em debate não consta relacionado as verbas pagas, em tese, a título de adicional de hora extra, aviso prévio indenizado, feriados, férias indenizadas, descanso ou repouso semanal remunerado; horas In itinere, licença médica (auxílio-doença), este órgão julgador se restringirá a análise dos argumentos pertinentes as verbas pagas acima relacionadas, incluídas na base de cálculo”.

informática, serviços de consultorias, manutenção e conservação, carregamento/descarrego de produto acabado, mão-de-obra temporária, vez que os mesmos foram prestados por pessoas jurídicas, importa registrar que, de fato, da análise das planilhas elaboradas pela fiscalização, resumo abaixo colacionado, verifica-se que a autoridade lançadora considerou como fato gerador das contribuições, em comento, os valores registrados na contabilidade como pagos a título dos referidos serviços.

[...]

No entanto, de acordo com o item 5.1.2 do relatório fiscal, os valores, relacionados acima, se referem a pagamentos feitos aos segurados contribuintes individuais, que prestaram os serviços retrocitados à fiscalizada, apurados também através da análise da Escrituração Contábil Digital – ECD.

Deste modo, em que pese as alegações da defesa, considerando-se que em matéria de provas, o Código de Processo Civil dispõe que compete ao réu o ônus da prova, no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão do autor. A parte que não produz prova dos fatos alegados, convincentemente, sujeita-se às conseqüências do sucumbimento, porque não basta alegar. Assim como o Fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento do contribuinte ocorreu na estrita conformidade da previsão da hipótese legal, também o contribuinte deve oferecer os elementos que juridicamente desconstituam o lançamento, ao formular a impugnação ou o recurso.

Assim sendo, a impugnante deveria apresentar tempestivamente, ou seja, junto com a impugnação, as provas em direito admitidas, como prescreve o Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir colacionado, que trata do contencioso administrativo fiscal:

[...]

Portanto, tendo em vista que a fiscalizada teve a oportunidade de produzir provas tanto no decorrer do procedimento fiscal, como por ocasião da impugnação, e, assim não procedeu, o lançamento ora combatido não merece nenhum reparo.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3.4 CONTRIBUIÇÃO AO INCRA

Diz-se que houve a revogação da contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária incidente sobre a folha de salários, pois a Emenda Constitucional nº 33/2001 alterou o artigo 149 da Constituição Federal, restringindo a base de cálculo das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico a faturamento, receita bruta ou valor da operação, não mais admitindo a folha de salários como base para tal exação.

Reporto-me ao acórdão-recorrido>:

A contribuição destinada ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), criado pelo Decreto-Lei nº 1.110, de 1970, é cobrada com fundamento legal no § 4º do artigo 6º da Lei nº 2.613, de 1955, mantida pelo Decreto-Lei nº 1.146, de 1970. Sendo que, a Lei Complementar nº 11, de 1971, que criou o PRÓ-RURAL – Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, elevou o adicional para 2,6%, cabendo 2,4% ao referido programa (FUNRURAL), a título de contribuição previdenciária, e 0,2% ao INCRA, como contribuição especial de intervenção no domínio econômico, sobre a qual se aplica o princípio da continuidade das leis, recepcionada pelo art. 149 da CF/88, abaixo transcrito:

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.

Por outro lado, esclarecemos que a matéria já se encontra pacificada no âmbito do poder Judiciário, firmando entendimento de que é devida a contribuição social destinada ao INCRA, conforme se percebe do recente precedente do Superior Tribunal de Justiça, sob a égide da nova Lei de Recursos Repetitivos, confira-se:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. EXTINÇÃO PELAS LEIS 7.787/89 OU 8.212/91. NÃO OCORRÊNCIA. EXAÇÃO EXIGÍVEL DAS EMPRESAS URBANAS. ACÓRDÃO EMBARGADO EM SINTONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. SÚMULA 168/STJ.

Agravo regimental contra decisão que indeferiu liminarmente os embargos de divergência (art. 266, § 3º, do RISTJ).

A jurisprudência da Primeira Seção, consolidada inclusive em sede de recurso especial repetitivo (REsp 977.058/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 10/11/2008), firmou o entendimento de que a contribuição para o Incra (0,2%) não foi revogada pelas Leis 7.787/89 e 8.213/91, sendo exigível, também, das empresas urbanas.

Incidência da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado".

Agravo regimental não provido.

(AgRg nos EREsp 803.780/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 30/11/2009).

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU—LHE PARCIAL PROVIMENTO, tão-somente para reconhecer a invalidade da cobrança da Contribuição ao Senar, na modalidade de subrogação, no período.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino