



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.721076/2019-99  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.365 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de outubro de 2023  
**Recorrente** UNA ACUCAR E ENERGIA LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF N.º 2

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

É lícito ao fisco examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de suas declarações e escrituração fiscal, inclusive podendo propor a penalidade cabível se constatar qualquer não conformidade com a legislação tributária. Competirá ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma por ele declarada e escriturada.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO. ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF N.º 163.

A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência/perícia que considerar prescindíveis ou impraticáveis, não ocorrendo cerceamento de defesa. Estando presentes nos autos todos os elementos necessários à adequada motivação para solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência/perícia sem violar a ampla defesa.

Súmula CARF n.º 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.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA PATRONAL. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. AGROINDÚSTRIA. REGIME DO ART. 22A DA LEI N.º 8.212 COM REDAÇÃO DA LEI N.º 10.256, DE 2001.**

As contribuições previdenciárias patronal (art. 22A, I e II) e as de Terceiros ao SENAR (art. 22A, § 5º) devidas pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

A receita bruta corresponde ao valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, incluindo aquela decorrente da revenda de mercadorias.

Por ausência de previsão normativa, não se exclui os tributos ICMS, ISS, PIS/COFINS da base de cálculo da receita bruta do regime do art. 22A da Lei n.º 8.212, com redação dada pela Lei n.º 10.256, de 2001, que corresponde ao valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, incluindo aquela decorrente da revenda de mercadorias. Inaplicável o Tema 69 (RE 574.706) da Repercussão Geral do STF por distinção da tese, a qual, aliás, se aplica no caso da exclusão do ICMS para a base de cálculo das contribuições do PIS/COFINS e apenas a partir de 15/03/2017, por força de modulação. Ainda que o regime do art. 22A seja obrigatório tratando de receita bruta da comercialização da produção, diferentemente da CPRB da Lei n.º 12.456 com regras próprias e facultativas ao contribuinte por ser regime optativo, instituto com o qual não deve se confundir a normativa do art. 22A (cogente), e mesmo que possa ser sustentado haver uma lógica sistemática em relação ao cômputo da base de cálculo do regime do art. 22A com o regime de apuração do PIS/COFINS (em ambos, de certo modo, receita/faturamento), inexistente disposição legal ou pronunciamento do STF para validar a exclusão do ICMS da base de cálculo composta pelas receitas brutas da comercialização da produção (faturamento) para os fins do regime do art. 22A, não competindo ao contencioso administrativo fiscal adotar posição conflituosa com a legislação infraconstitucional não autorizativa da exclusão. Não se pode tecnicamente pretender equiparar os institutos da CPRB da Lei n.º 12.456 com o regime do art. 22A por serem distintos em sua normatividade, inclusive quanto a facultatividade do primeiro e a obrigatoriedade do segundo, ademais, considerando que o recorrente pretende a equiparação, o STF para a CPRB, no RE 1.187.264, Tema 1.048 da Repercussão Geral, firmou que “*É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB*”.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A contribuição ao SENAR, destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas; formação profissional e promoção social do trabalhador rural; inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

A imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais (gerais) e as contribuições destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros (*trading companies*), não se estendendo, no entanto, ao **SENAR**, por se tratar de **contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas**.

São devidas as contribuições ao SENAR sobre as receitas de exportação.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. MULTA CONFISCATÓRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa de 75% decorrente do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária.

A Súmula CARF n.º 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD). LEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. MULTA NÃO RAZOÁVEL. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa pelo descumprimento de obrigação acessória pela entrega em atraso da Escrituração Contábil Digital (ECD).

A Súmula CARF n.º 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, e na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 3.289/3.324), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 3.267/3.275), proferida em sessão de 23/08/2019, consubstanciada no Acórdão n.º 09-71.938, da 5.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG (DRJ/JFA), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 2.830/2.858), cujo acórdão restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. AGROINDÚSTRIA.**

As contribuições previdenciárias e devidas ao SENAR pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção. A receita bruta corresponde ao valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, incluindo aquela decorrente da revenda de mercadorias.

São devidas as contribuições ao SENAR sobre as receitas de exportação.

**NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Não há nulidade por cerceamento do direito de defesa quando o procedimento fiscal observa a legislação de regência, explicitando todos os elementos do lançamento e abrindo prazo para sua contestação pelo interessado.

**ATIVIDADE FISCAL VINCULADA. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO E DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EXPRESSO EM ATOS NORMATIVOS.**

Por exercer atividade vinculada, deve a autoridade fiscal observar as normas legais e regulamentares previstas na legislação de regência, bem assim o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

**ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIÇÃO.**

Não cabe apreciação, pela instância administrativa, de alegações de ilegalidade e ou inconstitucionalidade de leis e atos normativos em vigor, a qual incumbe ao Poder Judiciário.

**PROVAS. JUNTADA POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.**

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

## Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório

Fiscal juntado aos autos (e-fls. 40/54), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de Autos de Infração relativos a: i) contribuições previdenciárias da agroindústria, incidentes sobre a receita da comercialização da produção rural própria e adquirida de terceiros, incluindo aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), no valor total de R\$ 20.090.660,79; ii) contribuições devidas ao SENAR, no valor total de R\$1.931.794,17, ambos do período de 01/2015 a 12/2015; iii) contribuições devidas ao SENAR, no valor total de R\$14.197,75, de 04/2015; e iv) multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$48.000,00, relativo a 02/2019 (fls. 02/21).

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 40/54, o objeto social da sociedade, que era *"a administração e gerenciamento de empresas, produção e exploração através de arrendamento de parque industrial, cultivo de cana de açúcar e de outras culturas, através de bens próprios ou de terceiros, industrialização, comercialização, importação, exportação e armazenagem de açúcar, álcool, fabricação de aguardente, geração de energia e outros derivados, podendo ainda, participar do capital de outras empresas, como sócia, acionista, ou de outra forma participativa"* e, a partir de 02/2015, passou a ser *"4684-2/99 – comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos (Álcool Anidro e Hidratado); 0113- 0/00 – cultivo de cana-de-açúcar 1931-4/00 – fabricação de álcool 1071-6/00 – fabricação de açúcar em bruto 9411-1/00 – atividades de organizações associativas patronais e empresariais 1111-9/01 – fabricação de aguardente de cana-de-açúcar 6463-8/00 – outras sociedades de participação, exceto holdings."*

De acordo com o mesmo Relatório, o procedimento fiscal teve por base, essencialmente, as notas fiscais emitidas pela empresa, disponíveis no ambiente nacional do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, instituído pelo Decreto nº 6.022/2007, relativas ao ano de 2015. O exame da documentação analisada demonstrou que as atividades econômicas desenvolvidas pela empresa, no período fiscalizado, consistiram na comercialização de açúcar e de álcool, a partir tanto da produção própria quanto da produção adquirida de outras pessoas jurídicas, atividades essas que classificam a empresa como AGROINDÚSTRIA.

Verificou-se que a empresa ingressou com pedido de Recuperação Judicial, o qual foi deferido em decisão judicial proferida em 10/10/2010.

No **Anexo I** do Relatório Fiscal foram discriminadas as contribuições previdenciárias apuradas e aquelas devidas ao **SENAR**, incidentes sobre a comercialização da produção rural destinada ao **mercado interno**.

No **Anexo II** foram discriminadas as contribuições devidas ao **SENAR**, incidentes sobre a comercialização da produção rural destinada ao **mercado externo**.

O contribuinte foi autuado ainda em virtude de ter transmitido com atraso sua Escrituração Contábil Digital (ECD), referente ao ano-calendário 2015, após ter sido regularmente intimado para tanto durante a ação fiscal, através do Termo de Intimação Fiscal nº 1, cuja ciência ocorreu por via postal em 24/01/2019.

A ciência dos Autos de Infração e do encerramento do procedimento fiscal se deu pessoalmente em 18/02/2019 (fls. 2.824/2.825).

### **Da Impugnação ao lançamento**

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

Em 18/03/2019 o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 2830/3260, com alegação de tempestividade da defesa, um resumo dos fatos e as razões de seu inconformismo, abaixo relatadas, em síntese.

Preliminarmente, alega nulidade da autuação por ofensa ao princípio da verdade material e da ampla defesa, por ter a Autoridade Fiscal deixado de lado os elementos fáticos relevantes ao caso concreto, contentando-se apenas com informações vertidas em obrigações acessórias (SPED e GFIPs) sem avaliar a natureza das operações e subsequente subsunção desses aspectos fáticos à norma definidora da obrigação tributária principal.

No mérito, alega a inclusão indevida, na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita bruta, de valores de ICMS, ISS e PIS/COFINS.

Destaca, citando o art. 22A, I e II, da Lei nº 8.212, de 1991, que a base de cálculo da exação tem como elemento quantitativo a receita bruta proveniente da comercialização da produção própria.

Alega que as quantias recebidas pela empresa que se destinam a terceiros não podem fazer parte da base de cálculo das contribuições, pelo fato de esses valores não terem natureza de receita proveniente da exploração da atividade da empresa, conforme doutrina que cita e decisão no RE 574.706/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, em caso análogo ao presente.

Em seguida, alega a inclusão indevida da receita decorrente da revenda de produtos acabados importados, uma vez que a legislação (art. 22A da Lei nº 8.212/1991) estabelece a incidência das contribuições apenas sobre a receita decorrente da comercialização da sua produção, excluindo a receita oriunda da simples revenda de produtos, no caso, álcool.

Insiste que qualquer operação que não seja a comercialização de produção rural própria ou decorrente da industrialização de produção rural própria ou de terceiros, ficará fora do âmbito de incidência das contribuições previdenciárias, pelo que não se pode tributar a revenda de álcool efetuada pela Impugnante.

Entende que, por conseguinte, foram incluídos indevidamente da base de cálculo das contribuições apuradas, mais de R\$300.000.000,00, decorrentes da importação de álcool revendidos ainda no porto de destino, o que demonstra a falta de substância da autuação.

De outro lado, o Impugnante afirma a inconstitucionalidade da interpretação fiscal quanto à aplicação da CPRB para o caso da empresa autuada, à vista da impossibilidade de incidência de duas contribuições sociais sobre a receita bruta. Nesse sentido, aduz que, tratando-se de nova fonte de custeio e incidindo esta sobre a receita/faturamento, tal qual a COFINS, sua inconstitucionalidade se dá por ofensa aos arts. 195, I, cumulado com o art. 154, I, parte final, que vedam a instituição de contribuição à seguridade social com base de cálculo idêntica à contribuição já criada – pelo que esta não pode ser cobrada da empresa.

Sobre a contribuição devida ao SENAR, o Impugnante alega, nos mesmos termos já expostos, a inclusão indevida, na base de cálculo, do ICMS, ISS e PIS/COFINS.

Alega ainda a imunidade das receitas decorrentes de exportação em relação às referidas contribuições, com base no art. 149, §2º, I, da Constituição de 1988, independentemente de se tratar de contribuição de intervenção no domínio econômico, como entendem alguns, ou de contribuição social geral, o que defende.

Afirma, nesse sentido, que o entendimento da RFB, manifesto na Nota Cosit nº 312/2007, não é a melhor solução dada à matéria. A referida Nota é assim ementada:

*A contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), devida, na espécie, por agroindústria, incide inclusive sobre a receita bruta decorrente de exportação da produção. Trata-se de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, não se lhe aplicando, portanto, a imunidade tributária prevista pelo art. 149, § 2º, I, da Constituição, relativa tão somente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.*

Aponta, por outro lado, a necessidade de perícia técnica, apresentando a indicação de assistente técnico e quesitos, para que seja comprovado o "quantum" devido, em observância ao princípio da verdade material.

Sobre a multa de ofício, argui a sua indevida aplicação no percentual de 75%, por seu caráter confiscatório, e requer sua redução para 20%, em razão de jurisprudência que cita e da aplicação do art. 59 da Lei nº 8.383/1991.

Sobre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, afirma ter restado caracterizada a sua desproporcionalidade e irrazoabilidade, especialmente em se considerando a multiplicação do seu valor de R\$1.500,00 "*pelo número de meses e que o contribuinte permaneceu inadimplente na informação do referido mês*", totalizando R\$48.000,00.

Ao final, requer a realização de diligência e ou perícia e, em seguida, a decretação da nulidade ou insubsistência da autuação. Pugna ainda pela juntada posterior de provas.

### **Do Acórdão de Impugnação**

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

### **Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF**

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de anular o lançamento ou cancelá-lo, adicionalmente requer a nulidade da decisão de primeira instância por não ter concordado com a diligência/perícia e que, se necessário, determine a intimação do recorrente para apresentar documentação complementar.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

Apresentou-se memoriais e reiterou a desconstituição integral do "*auto de infração a partir do reconhecimento da nulidade decorrente do erro na composição da base de cálculo dos tributos lançados ou, alternativamente, convertido o julgamento em diligência, para que seja realizada a exclusão, da base de cálculo dos tributos constituídos, da integralidade das receitas decorrentes de operações de revenda de produtos importados*".

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

### **Voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 12/09/2019, e-fl. 3.285, protocolo recursal em 12/10/2019, e-fl. 3.287), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico.

- Inconstitucionalidade

O recorrente pretende, assim como o fez na impugnação, debater, dentre outros, teses de inconstitucionalidade e princípios constitucionais para afastar a aplicação da lei federal, alega-se caráter confiscatório da multa de ofício aplicada, a qual está prevista no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, também não se conforma com a multa pelo descumprimento da obrigação acessória tida por não razoável, além do mais questiona outros aspectos sobre o crivo da constitucionalidade, inclusive vindica a inconstitucionalidade da Lei n.º 10.256, por incluir o art. 22A na Lei n.º 8.212/91, pois não apenas substituiu a contribuição patronal incidente sobre a folha de salários (art. 22, Lei n.º 8.212/91), mas teria instituído verdadeira e nova contribuição. Todas essas matérias sintetizo denominando-as como “*alegações de inconstitucionalidades*”.

Muito bem. A discussão sobre inconstitucionalidade não cabe ser apreciada nestes autos, isso porque há o impedimento da **Súmula CARF n.º 2**, segundo a qual “[o] CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou na forma da nova sistemática do art. 19-A, inciso III, da Lei n.º 10.522, de 2002, se houvesse, ao menos, manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, independentemente de ato declaratório, o que não é o caso. Não há situação excepcional nestes autos.

Adicionalmente, a citada decisão no RE 574.706 não se aplica ao caso em comento, já que trata de contribuições diversas (PIS/COFINS) das lançadas nestes autos.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada inconstitucionalidade de lei.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (fundamentos de fato e de direito) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar inconstitucionalidade de lei ou deixar de aplicar

a legislação do modo comumente adotado, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário o controle de constitucionalidade, incluindo a interpretação conforme a constituição.

Logo, conheço parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades.

### **Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito**

#### **- Preliminar de nulidade do auto de infração**

Observo que o recorrente requereu seja reconhecida a nulidade do auto de infração por alegada ofensa ao princípio da verdade material e da ampla defesa. Sustenta que o lançamento deixou de lado os fatos relevantes, contentando-se com informações vertidas em obrigações acessórias (SPED e GFIPs) sem avaliar a natureza das operações e subsequente subsunção dos aspectos fáticos à norma definidora da obrigação tributária principal, não respeitando o princípio da verdade material e da ampla defesa. Advoga viger o princípio da verdade material a impor não se dever pautar por presunções e exigir uma acurada instrução probatória, o que não sinaliza para uma adequação na análise exclusiva de escritura digital contábil, disponível no SPED. Haveria necessidade de analisar notas fiscais e contratos comerciais, os quais dão suporte às operações comerciais, que, por vezes, não se sujeitam a tributação.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. Ora, a legislação tributária autoriza a autoridade fiscal a poder efetuar o lançamento estando de posse dos documentos declarados, registrados e escriturados pela empresa relativos às suas atividades econômicas e às obrigações que deve cumprir. As declarações do contribuinte e a sua contabilidade faz e constitui prova. Ademais, como bem consignou a DRJ, ao assinar os documentos eletrônicos enviados ao SPED, por meio de certificação digital, o contribuinte garante a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica, em sua forma digital e confessa e declara seus registros e operações.

Deveras, é lícito ao fisco examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de suas declarações e escrituração fiscal, inclusive podendo propor a penalidade cabível se constatar qualquer não conformidade com a legislação tributária. Daí em diante, competirá ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma por ele declarada e escriturada.

Além disso, caminhou bem a DRJ ao concluir que não se deve falar em ofensa à ampla defesa se estão claramente indicados nos relatórios da autuação, especialmente no Relatório Fiscal, a descrição dos motivos e da motivação, os dispositivos legais e normativos infringidos, bem como aqueles determinantes da penalidade aplicada. Observa-se, outrossim, que foi dada ciência dos atos processuais ao contribuinte, ao qual foi concedido prazo para manifestação, tendo sido, desta forma, observados pela Administração Tributária os princípios referidos, bem como as normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

Tem-se que destacar, outrossim, que a atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei. Demais disto, no processo administrativo fiscal, em regra, somente se pronuncia eventual nulidade nos hipóteses de incidência nos casos dos incisos do art. 59 do Decreto n.º 70.235, o que não resta demonstrado.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.

**- Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, subsidiariamente, requerimento de diligência pelo juízo *ad quem***

Observo que o recorrente requereu seja reconhecida a nulidade da decisão da DRJ sob alegação de cerceamento do direito de defesa em virtude de suposto ilegal indeferimento do pedido de diligência/perícia. Sustenta que a diligência atestaria que a autoridade fiscal procedeu com levantamento contendo várias divergências, de modo a majorar o lançamento. Haveria necessidade de aprofundar a existência do fato gerador. Haveria erro na composição da base de cálculo dos tributos lançados e excesso por receitas decorrentes de operações de revenda de produtos importados. Cita os arts. 16, 18 e 29 do Decreto n.º 70.235. Invoca o princípio da verdade material. Diz que a negativa na realização da perícia fere os princípios da legalidade, da razoabilidade e da ampla defesa, cerceando o direito de defesa. Subsidiariamente, requer que seja determinada a diligência ou perícia e traz novamente os quesitos e indicação de assistente técnico (conferir e-fls. 3.299).

O recorrente requereu fosse determinado o retorno dos autos a DRF Recife/PE para realização da Perícia/Diligência nos documentos já anexados e, caso seja necessário, fosse intimado a apresentar a documentação complementar, em busca da verdade real e material, alegando a necessidade de se identificar que houve divergências no levantamento realizado pela autoridade fiscal que estaria a gerar cobranças a maior que não guardaria amparo com a realidade dos fatos, bem como por ser necessária a exclusão de verbas e receitas que compõem a base de cálculo por ter majorado com equívoco as contribuições lançadas.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente. Isto porque, é lícito ao fisco examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de suas declarações e escrituração fiscal, as quais pressupõem serem verídicas e atestarem os fatos efetivamente ocorridos a impor, quando exigido pela legislação tributária, o lançamento de ofício suplementar, de modo que competirá ao contribuinte o ônus de provar que tais declarações e escriturações não ocorreram na forma por ele declarada e escriturada.

Lado outro, não compete ao órgão julgador produzir ou determinar a produção da prova que cabe a um dos polos da demanda. Neste sentido, agiu corretamente a decisão de primeira instância e, também, impõe-se o indeferimento do pedido de perícia/diligência formulado em segunda instância. Ademais, também, não é caso de atender ao pedido do recorrente de que seja ele intimado para apresentar outros eventuais documentos.

A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador e não é o caso em concreto. Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Estando presentes nos autos todos os elementos aptos a tomada de decisão motiva, necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia/diligência, não havendo que se falar, outrossim, em ofensa à verdade material.

Demais disto, a Súmula CARF n.º 163 reza que: “[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” (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Veja-se que a prova dos autos ou o procedimento não são ilegais. Todo o procedimento ocorreu dentro da legalidade, observando-se as normas de regência. O relatório fiscal bem detalha todas as bases e os fatos geradores (e-fls. 40/54).

Por sua vez, cabe ao contribuinte comprovar que os fatos não são constitutivos do crédito tributário como apontado motivadamente pela fiscalização. Por conseguinte, os argumentos de defesa não socorrem ao recorrente, inexistindo qualquer nulidade ou vício insanável. A temática, em realidade, relativa ao lançamento, deve ser discutida no mérito.

Efetivamente, entendo que não pode ser acolhido o requerimento de diligência/perícia. Não há nos autos, para o caso de autuação, necessidade da prova pericial postulada. O recorrente é quem pode e deve produzir provas acerca dos fatos que alega dúvida.

Se não fez uma produção de prova, ou uma produção de prova eficaz, não cabe realização de perícia/diligência para sanar a falta. Ora, o contribuinte não pode, efetivamente, pretender suprir, mediante diligência ou perícia, um ônus probatório que lhe compete atender de forma satisfatória. Lado outro, a análise dos documentos colacionados se dará no mérito.

*Obiter dictum*, não há que se falar em nulidade ou mesmo em cerceamento ou preterição do direito de defesa quando a autoridade lançadora indicou expressamente as infrações imputadas ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável, tendo identificado o “fato imponível”.

Os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento. Ou, em outras palavras, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no relatório fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos diversos discriminativos que integram a autuação.

Além disto, houve a devida apuração do *quantum* exigido, indicando-se os respectivos critérios que sinalizam os parâmetros para evolução do crédito constituído. A fundamentação legal está posta e compreendida pelo autuado, tanto que exerceu seu direito de defesa bem debatendo o mérito do lançamento. A autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum quanto às provas que identificam a subsunção do caso concreto à norma tributante, estando os autos bem instruídos e substanciados para dá lastro a subsunção jurídica efetivada. Os fundamentos estão postos, foram compreendidos e a recorrente exerceu claramente seu direito de defesa rebatendo-os, a tempo e modo, em extenso arrazoado para o bom e respeitado debate.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade da decisão da DRJ, bem como não compete a este Colegiado determinar a apresentação de outros documentos e indefiro pedido de realização de diligência/perícia.

**Mérito**

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere a contribuição previdenciária patronal da agroindústria, regida pelo art. 22A da Lei n.º 8.212, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização, no mercado interno (Anexo I do relatório fiscal), da produção rural própria e adquirida de terceiros, incluindo aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), não declaradas em GFIP.

Igualmente, houve o lançamento das contribuições devidas a Terceiros (SENAR), essa calculada sobre a comercialização da produção rural destinada ao *mercado interno* (Anexo I do relatório fiscal) e sobre a comercialização da produção rural destinada ao *mercado externo* (Anexo II do relatório fiscal), não declaradas em GFIP.

Outrossim, houve o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória em virtude de ter transmitido com atraso a Escrituração Contábil Digital (ECD).

Os fatos geradores e suas competências foram destacadas no relatório alhures.

Passo ao enfrentamento das teses recursais conforme capitulado em recurso.

**- Da alegação de indevida inclusão do ICMS, ISS e PIS/COFINS na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita bruta**

Alega o recorrente que a DRJ não acolheu a tese de excesso no lançamento, uma vez que contém diversas rubricas que deveriam ser excluídas, quais sejam, o ICMS, o ISS e o PIS/COFINS que estão inclusos na base de cálculo das contribuições lançadas incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção própria e adquirida de terceiros. Sustenta que tais rubricas não ingressam de forma permanente no patrimônio do contribuinte, apenas transitam pelo caixa e não tem natureza de receita proveniente da exploração da atividade da empresa, não sendo receita bruta passível de tributação. Invoca a tese RE 574.706/PR, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. Isto porque, inexistente previsão legal ou declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante próprio para permitir a exclusão do ICMS, do ISS e do PIS/COFINS da base de cálculo das contribuições lançadas incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção própria e adquirida de terceiros do regime do art. 22A da Lei n.º 8.212, aplicável no caso das Agroindústrias.

Adicionalmente, cabe esclarecer que em seu recurso o contribuinte pretende equiparar o instituto da CPRB, esse previsto nos artigos 7.º e 8.º da Lei n.º 12.456, inicialmente como regime optativo, com o regime do lançamento pautado no art. 22A da Lei n.º 8.212, o qual, inclusive, é de regime obrigatório não facultativo. Os institutos não são os mesmos, a despeito de serem equivalentes em sua lógica, considerando que ambos tratam de contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, em caráter substitutivo ao recolhimento sobre a folha de salários. Esse comentário é importante para esclarecer que no caso da CPRB, caso o instituto fosse o mesmo, o STF já teria firmado tese de que “*É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB*” (RE 1.187.264, Tema 1048 da Repercussão Geral da Suprema Corte, que tratou de decidir *leading case* com a descrição: “*Recurso extraordinário em que se discute, à luz do artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, se o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB*”).

O ponto é que, atualmente, no contexto do lançamento dos autos e a nível de discussão no contencioso administrativo fiscal, pautado por mero controle de legalidade, sem enfrentamento de teses constitucionais, não há base legal ou declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante próprio para permitir a exclusão do ICMS, do ISS e do PIS/COFINS da base de cálculo das contribuições lançadas no caso concreto incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção própria e adquirida de terceiros do regime tributário obrigatório do art. 22A da Lei n.º 8.212, aplicável no caso das Agroindústrias. Ainda que o regime do art. 22A da Lei n.º 8.212 seja de índole vinculante (*diferente da CPRB, Lei 12.456, de aspecto facultativo, bem considerado pelo STF no Tema 1048*), não se pode estender os efeitos da chamada “tese do século” (Tema 69/STF – RE 574.706) para o caso dos autos. O eventual debate seria de âmbito constitucional. Infraconstitucionalmente, lado outro, reforço que não há permissão legal para a exclusão.

Ora, por ausência de previsão normativa, não se exclui os tributos ICMS, ISS, PIS/COFINS da base de cálculo da receita bruta do regime do art. 22A da Lei nº 8.212, com redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, **que corresponde ao valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, incluindo aquela decorrente da revenda de mercadorias.** É inaplicável o Tema 69 (RE 574.706) da Repercussão Geral do STF por distinção da tese, a qual, aliás, se aplica no caso da exclusão do ICMS para a base de cálculo das contribuições do PIS/COFINS e apenas a partir de 15/03/2017, por força de modulação. Ainda que o regime do art. 22A seja obrigatório tratando de receita bruta da comercialização da produção, diferentemente da CPRB da Lei nº 12.456 com regras próprias e facultativas ao contribuinte por ser regime optativo, instituto com o qual não deve se confundir a normativa do art. 22A (cogente), e mesmo que possa ser sustentado haver uma lógica sistemática em relação ao cômputo da base de cálculo do regime do art. 22A com o regime de apuração do PIS/COFINS (em ambos, de certo modo, receita/faturamento), inexistente disposição legal ou pronunciamento do STF para validar a exclusão do ICMS da base de cálculo composta pelas receitas brutas da comercialização da produção (faturamento) para os fins do regime do art. 22A, não competindo ao contencioso administrativo fiscal adotar posição conflituosa com a legislação infraconstitucional não autorizativa da exclusão. Não se pode tecnicamente pretender equiparar os institutos da CPRB da Lei nº 12.456 com o regime do art. 22A por serem distintos em sua normatividade, inclusive quanto a facultatividade do primeiro e a obrigatoriedade do segundo, ademais, considerando que o recorrente pretende a equiparação, o STF para a CPRB, no RE 1.187.264, Tema 1.048 da Repercussão Geral, firmou que “*É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB*”. De qualquer sorte, não deve se confundir os institutos e não compete ao contencioso administrativo fiscal, quanto ao regime do art. 22A, decidir pela exclusão de tributos sem amparo legal.

Veja-se que sobre a inclusão, na base de cálculo das contribuições lançadas, de valores de ICMS, ISS e PIS/COFINS, vale destacar que a base de cálculo apurada corresponde àquela definida pela legislação previdenciária, qual seja, a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural própria e da produção adquirida de terceiros, a saber:

**Lei nº 8.212/1991:**

*Art. 22A. 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: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).*

*I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei n.º 10.256, de 2001).*

*II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei n.º 10.256, de 2001).*

*§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei n.º 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). (Incluído pela Lei n.º 10.256, de 2001).*

**Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999:**

*Art.201-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida 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 no inciso I do art. 201 e art. 202, é de: (Incluído pelo Decreto n.º 4.032, de 2001)*

*I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e (Incluído pelo Decreto n.º 4.032, de 2001)*

*II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 64 a 70, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pelo Decreto n.º 4.032, de 2001)*

*§ 1º Para os fins deste artigo, entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. (Incluído pelo Decreto n.º 4.032, de 2001)*

**Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009:**

*Art. 57. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:*

*IV - o valor bruto da receita da comercialização da produção rural própria, se produtor rural pessoa jurídica ou da comercialização da produção própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, se agroindústria;*

*Art. 166. O fato gerador das contribuições sociais ocorre na comercialização:*

*III - da produção própria ou da adquirida de terceiros, industrializada ou não, pela agroindústria, exceto quanto às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e a de avicultura, a partir de 1º de novembro de 2001.*

*Art. 173. A partir de 1º de novembro de 2001, a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, exceto para as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e para as sociedades cooperativas.*

Portanto, não há previsão legal para a exclusão do valor de tributos, que eventualmente compõem a receita bruta da comercialização da produção, da base de cálculo.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**- Da alegação de indevida inclusão da receita decorrente da revenda de produtos acabados importados no lançamento**

Alega o recorrente que a DRJ não acolheu a tese de excesso no lançamento, uma vez que contém na base de cálculo a inclusão da receita decorrente da revenda de produtos acabados importados. Informa que, em relação ao álcool, apenas procede com a importação e revenda. Advoga que nas Notas Fiscais de Venda emitidas se demonstra que se trata de Venda de Mercadorias adquiridas de terceiros, logo não cuidando de venda de produção própria.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. Ora, o procedimento fiscal teve por base, essencialmente, as notas fiscais emitidas pela empresa, disponíveis no ambiente nacional do SPED. O exame da documentação demonstra que as atividades econômicas desenvolvidas pela empresa consistiram na comercialização de açúcar e de álcool, a partir tanto da produção própria quanto da produção adquirida de terceiros, definindo o contribuinte como Agroindústria.

Consta dos autos que os fatos geradores das contribuições lançadas (*contribuição patronal sobre comercialização da produção rural sem sub-rogação e SENAR*) foi o auferimento de receitas nas operações de comercialização realizadas pela empresa, no mercado interno, da produção rural própria e da produção rural adquirida de terceiros, industrializada ou não, e o auferimento de receita proveniente das demais atividades econômicas, exceto a decorrente da prestação de serviços a terceiros. As operações de comercialização da produção foram identificadas nas emissões de Notas Fiscais, disponíveis no ambiente nacional do SPED, tendo sido anexados os arquivos extraídos do SPED como meio de prova e sintetizadas as informações gerando o ANEXO I (e-fls. 55/58).

As receitas totais referentes à comercialização da produção foram apuradas a partir do exame das Notas Fiscais de Saída informadas no ANEXO I (Vendas para o Mercado Interno), excluídas as Receitas de Exportação. Sobre as receitas decorrentes da exportação direta da produção não incidiram contribuições para a Seguridade Social, nos termos do art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. O mencionado ANEXO I traz informações relativas à Mês da Emissão, Dia da Emissão, Número da Nota, Chave da Nota, Entrada/Saída, Receita Bruta, Código do Participante, Tipo do Participante, Nome do Participante, Observações, Descrição CFOP, Descrição NCM e Valor da Nota.

Dito isto, veja-se que sobre a inclusão, na base de cálculo das contribuições lançadas, de valores de produtos importados e revendidos, vale destacar que a base de cálculo apurada corresponde àquela definida pela legislação previdenciária, qual seja, a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural própria e da produção adquirida de terceiros, conforme transcrito e exposto no capítulo anterior.

Por conseguinte, a receita decorrente da comercialização da produção adquirida de terceiros, industrializada ou não, também integra e deve integrar a base de cálculo das contribuições, sendo correto o lançamento neste particular.

No caso a norma legal explicita que a receita obtida com o exercício de atividade econômica diversa das atividades rural ou industrial, como aquela decorrente da revenda de mercadorias, integra sim a base de cálculo da contribuição social previdenciária substitutiva (incidente sobre a receita bruta), exceto no caso das operações praticadas pela consulente relativas à prestação de serviços a terceiros.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**- Da alegação de impossibilidade de dupla incidência sobre a receita bruta. Da alegação de interpretação equivocada quanto à aplicação/utilização da CPRB para o caso da recorrente**

Alega o recorrente que não tratou de discutir a inconstitucionalidade do art. 22A da Lei n.º 8.212, incluído pela Lei n.º 10.256, de 2001, mas sim explicando que a Constituição Federal repudia a incidência de duas contribuições sociais tendo a mesma base de cálculo daquelas previstas no art. 195, *caput* e seus incisos. Assim, sustenta que a autoridade fiscal ao aplicar o art. 22A da Lei n.º 8.212, incluído pela Lei n.º 10.256, de 2001, ingressa em vedação constitucional. Advoga que o § 4.º do art. 195 da Constituição permite a criação de novas fontes de custeio da seguridade social, desde que sejam observadas as condições estabelecidas no art. 154, inciso I, da Constituição. Diz que a Lei n.º 10.256/2001, ao incluir o art. 22A na Lei n.º 8.212/91, não apenas substituiu a contribuição patronal incidente sobre a folha de salários (art. 22, Lei n.º 8.212/91), mas instituiu verdadeira e nova contribuição.

Muito bem. Apesar de toda a argumentação, pretende o recorrente debate de inconstitucionalidade do art. 22A da Lei n.º 8.212, incluído pela Lei n.º 10.256, de 2001, o que não pode ser enfrentado conforme Súmula CARF n.º 2, não tendo sido a matéria conhecida, conforme capítulo acerca da admissibilidade.

De mais a mais, **no Tema 281 da Repercussão Geral do STF**, no *leading case* do RE 611.601, cuja descrição retrata “[r]ecurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 150, II; 154, I; e 195, I e §§ 4º ao 13, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 1º da Lei n.º 10.256/2001, que introduziu o art. 22A na Lei n.º 8.212/91, o qual prevê contribuição para a seguridade social a cargo das agroindústrias com incidência sobre a receita bruta em caráter de substituição à contribuição sobre a remuneração paga, devida ou creditada pela empresa”, **foi firmada a Tese segundo a qual:** “É constitucional o art. 22A da Lei n.º 8.212/1991, com a redação da Lei n.º 10.256/2001, no que instituiu contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição ao regime anterior da contribuição incidente sobre a folha de salários”.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**- Da alegação de inclusão indevida de valores na base de cálculo da contribuição devida ao SENAR sobre a receita bruta na comercialização no mercado interno: impossibilidade de inclusão do ICMS, ISS e do PIS/COFINS na base de cálculo**

Alega o recorrente que a DRJ não acolheu a tese do capítulo em análise. Sustenta que a discussão é a mesma tratada no capítulo “*Da alegação de indevida inclusão do ICMS, ISS e PIS/COFINS na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a receita bruta*”.

Muito bem. De fato, a tese tem o mesmo encaminhamento do capítulo citado, pelo que passo a replicar aquela solução.

Alega o recorrente que a DRJ não acolheu a tese de excesso no lançamento, uma vez que contém diversas rubricas que deveriam ser excluídas, quais sejam, o ICMS, o ISS e o PIS/COFINS que estão inclusos na base de cálculo das contribuições lançadas incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção própria e adquirida de terceiros, no caso aqui tratado destinada ao SENAR. Sustenta que tais rubricas não ingressam de forma permanente no patrimônio do contribuinte, apenas transitam pelo caixa e não tem natureza de receita proveniente da exploração da atividade da empresa, não sendo receita bruta passível de tributação. Invoca a tese RE 574.706/PR, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. Isto porque, inexistente previsão legal ou declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante próprio para permitir a exclusão do ICMS, do ISS e do PIS/COFINS da base de cálculo das contribuições lançadas incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção própria e adquirida de terceiros destinadas ao SENAR a semelhança do regime do art. 22A da Lei n.º 8.212, aplicável às Agroindústrias.

Adicionalmente, cabe esclarecer que em seu recurso o contribuinte pretende equiparar o instituto da CPRB, esse previsto nos artigos 7.º e 8.º da Lei n.º 12.456, inicialmente como regime optativo, com o regime do lançamento pautado para as Agroindústrias (*art. 22A da Lei n.º 8.212, o qual, inclusive, é de regime obrigatório não facultativo*). Os institutos não são os mesmos, a despeito de serem equivalentes em sua lógica, considerando que ambos tratam de contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, em caráter substitutivo ao recolhimento sobre a folha de salários. Esse comentário é importante para esclarecer que no caso da CPRB, caso o instituto fosse o mesmo, o STF já teria firmado tese de que “É constitucional a

*inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB” (RE 1.187.264, Tema 1048 da Repercussão Geral da Suprema Corte, que tratou de decidir *leading case* com a descrição: “Recurso extraordinário em que se discute, à luz do artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, se o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB”).*

O ponto é que, atualmente, no contexto do lançamento dos autos e a nível de discussão no contencioso administrativo fiscal, pautado por mero controle de legalidade, sem enfrentamento de teses constitucionais, não há base legal ou declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante próprio para permitir a exclusão do ICMS, do ISS e do PIS/COFINS da base de cálculo das contribuições lançadas no caso concreto. Ainda que o regime do art. 22A da Lei n.º 8.212 seja de índole vinculante (*diferente da origem da CPRB, Lei 12.456, de aspecto facultativo, bem considerado pelo STF no Tema 1048*), não se pode estender os efeitos da chamada “tese do século” (Tema 69/STF – RE 574.706) para o caso dos autos, muito menos para a questão das contribuições destinadas ao SENAR. O eventual debate seria de âmbito constitucional.

Veja-se que sobre a inclusão, na base de cálculo das contribuições lançadas, de valores de ICMS, ISS e PIS/COFINS, vale destacar que a base de cálculo apurada corresponde àquela definida pela legislação previdenciária, qual seja, a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural própria e da produção adquirida de terceiros, a saber:

**Lei n.º 8.212/1991:**

*Art. 22A. 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: (Incluído pela Lei n.º 10.256, de 2001).*

*I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei n.º 10.256, de 2001).*

*II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei n.º 10.256, de 2001).*

*§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei n.º 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). (Incluído pela Lei n.º 10.256, de 2001).*

**Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999:**

*Art.201-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida 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 no inciso I do art. 201 e art. 202, é de: (Incluído pelo Decreto n.º 4.032, de 2001)*

*I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e (Incluído pelo Decreto n.º 4.032, de 2001)*

*II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 64 a 70, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pelo Decreto n.º 4.032, de 2001)*

*§ 1º Para os fins deste artigo, entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. (Incluído pelo Decreto n.º 4.032, de 2001)*

**Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009:**

*Art. 57. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:*

*IV - o valor bruto da receita da comercialização da produção rural própria, se produtor rural pessoa jurídica ou da comercialização da produção própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, se agroindústria;*

*Art. 166. O fato gerador das contribuições sociais ocorre na comercialização:*

*III - da produção própria ou da adquirida de terceiros, industrializada ou não, pela agroindústria, exceto quanto às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e a de avicultura, a partir de 1º de novembro de 2001.*

*Art. 173. A partir de 1º de novembro de 2001, a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, exceto para as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e para as sociedades cooperativas.*

Portanto, não há previsão legal para a exclusão do valor de tributos, que eventualmente componham a receita bruta da comercialização da produção, da base de cálculo.

De mais a mais, **no Tema 281 da Repercussão Geral do STF**, no *leading case* do RE 611.601, cuja descrição retrata “[r]ecurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 150, II; 154, I; e 195, I e §§ 4º ao 13, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 1º da Lei nº 10.256/2001, que introduziu o art. 22A na Lei nº 8.212/91, o qual prevê contribuição para a seguridade social a cargo das agroindústrias com incidência sobre a receita bruta em caráter de substituição à contribuição sobre a remuneração paga, devida ou creditada pela empresa”, inclusive prevendo também a contribuição ao SENAR na forma do §5.º do art. 22A da Lei 8.212, **foi firmada a Tese segundo a qual:** “É constitucional o art. 22A da Lei nº 8.212/1991, com a redação da Lei nº 10.256/2001, no que instituiu contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição ao regime anterior da contribuição incidente sobre a folha de salários”.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**- Da alegação de imunidade das receitas decorrentes de exportação relativas à contribuição devida ao SENAR: Tese de natureza jurídica de contribuição social geral**

Em apertada síntese, alega o recorrente que, tendo a contribuição destinada ao SENAR natureza jurídica de contribuição social “geral”, não deve compor base de cálculo diante da regra de imunidade do inciso I do § 2.º do art. 149 da Constituição Federal. Não se conforma que a natureza jurídica de tal contribuição seja entendida pela autoridade fiscal e pela decisão recorrida como sendo caracterizada como contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, de modo a afastar a imunidade tributária prevista pelo art. 149, § 2.º, I, relativa às contribuições sociais (“gerais”) e as contribuições de intervenção no domínio econômico.

Muito bem. Neste capítulo, para além do específico debate da natureza jurídica da contribuição em vergasta, é importante dizer que a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere à contribuição ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural **exportada**. Segundo o contribuinte o lançamento está equivocado, conforme argumentos apresentados em impugnação e reiterados no recurso voluntário (sintetizados acima).

Entendo que não assiste razão ao recorrente. Explico.

A contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) devida pela Agroindústria tem fundamento no § 5.º do art. 22A da Lei n.º 8.212, acrescentado pela Lei n.º 10.256, de 2001, que determina que a Agroindústria deve contribuir para o SENAR com o adicional de 0,25% da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Discute-se a natureza jurídica da referida contribuição sendo certo que foi instituída com a finalidade específica de custear atividades em benefício dos trabalhadores rurais,

configurando-se, portanto, como **contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica**.

De fato, pode-se extrair da Lei n.º 8.315/91 (que criou o SENAR) que a contribuição em questão é paga por integrantes de um grupo específico, sendo revertido em benefício dele, restando patente a sua conformação à hipótese de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica.

Aliás, para afastar quaisquer dúvidas acerca da natureza desta contribuição, é de se registrar o que consta em informativo intitulado “*Conhecendo o SENAR*”, disponibilizado pelo próprio SENAR, na Internet, no endereço eletrônico *www.senar.org.br*, no tocante ao tema:

(...)

Criado pela Lei n.º 8.315, de 23 de dezembro de 1991, e regulamentado pelo Decreto n.º 566, de 10 de junho de 1992, o SENAR tem o objetivo de organizar, administrar e executar, em todo o território nacional, a Formação Profissional Rural (FPR) e a Promoção Social (PS) de jovens e adultos, homens e mulheres que exerçam atividades no meio rural. Começou a atuar, de fato, em 1993.

(...)

Para o custeio das ações, o SENAR tem como fonte de recurso a contribuição mensal compulsória recolhida por produtores rurais, pessoas físicas e jurídicas, e tem caráter corporativo, de interesse de categoria profissional e econômica. A natureza jurídica da contribuição do SENAR é distinta da contribuição previdenciária (FUNRURAL) e, embora, por razões operacionais, tenha seu recolhimento efetuado na mesma Guia da Previdência Social – GPS, difere-se desta em sua destinação e objetivo.

A contribuição ao SENAR é de 0,2% para produtor rural pessoa física e 0,25% para produtor rural pessoa jurídica sobre a receita bruta oriunda da produção agropecuária paga pelos produtores rurais...

(...)

Logo, é de ser reconhecida se tratar de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas. De mais a mais, as referidas razões de decidir, estão em sintonia com os precedentes deste Egrégio Conselho, veja-se:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Ano-calendário: 2003, 2006

**CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. IMUNIDADE.**

A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR, com base de cálculo prevista pelo art. 22A, da Lei n.º 8.212, de 1991 é de contribuição de interesse de categorias econômicas, assim, inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

**(Acórdão CARF 2201-004.540, Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim)**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/11/2001 a 28/02/2002

**SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO.**

É devida a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre receitas decorrentes de exportação em virtude da sua natureza jurídica ser de contribuição de interesse de categorias econômicas.

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.**

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

**(Acórdão CARF 2202-003.907, Relator Conselheiro Martin da Silva Gesto)**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/08/2009

**CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

A contribuição ao SENAR, destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas; formação profissional e promoção social do trabalhador rural; inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

**(Acórdão CARF 9202-006.510, Relatora Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz)  
No mesmo sentido: Acórdão CARF 9202-006.595**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

**CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. COMERCIALIZAÇÃO DESTINADA AO EXTERIOR, INCLUSIVE VIA TRADING. IMUNIDADE. INAPLICABILIDADE.**

A imunidade prevista no § 2º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e as destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros trading's, não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

**(Acórdão CARF 9202-007.578, Relatora Conselheira Elaine C. M. e S. Vieira)**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2008

**CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

A contribuição ao SENAR, destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas; formação profissional e promoção social do trabalhador rural; inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

**(Acórdão CARF 9202-008.161, Relator Conselheiro Maurício Nogueira Righetti)**

Adicionalmente, em sessão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), datada de 26/09/2023, no Processo n.º 11634.720186/2017-33 (Acórdão CARF n.º 9202-011.015), foi decidido por aquele respeitado Colegiado que a natureza jurídica do SENAR é de *contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas*. Referida decisão da CSRF manteve, pelos seus próprios fundamentos, o Acórdão CARF n.º 2202-008.409, originário desta Turma (2202), cuja decisão foi unânime, sob outra composição, decorrente de sessão de julgamento de 14/07/2021, cuja ementa sintetizava e esteve sob minha relatoria:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

**CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

A contribuição ao SENAR, destinada ao atendimento de interesses de um grupo de pessoas; formação profissional e promoção social do trabalhador rural; inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica, portanto inaplicável a imunidade das receitas decorrentes da exportação.

A imunidade prevista no inciso I do § 2.º do art. 149 da Constituição Federal apenas abrange as contribuições sociais e as destinadas à intervenção no domínio econômico, ainda que a exportação seja realizada via terceiros (trading companies), não se estendendo, no entanto, ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.  
SÚMULA CARF N.º 2.

A Súmula CARF n.º 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Neste prisma, e ainda de forma mais específica, entendo que a contribuição ao SENAR tem natureza de *contribuição de interesse de categorias econômicas*. Isto porque, a uma, a mencionada contribuição possui a mesma estrutura normativa das relativas ao SENAI e ao SESC/SENAC, sendo essas dotadas de reconhecida natureza jurídica de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, conforme entendimentos do STF (a exemplo do AI n.º 610.247); a duas, as categorias econômicas de contribuintes ligados ao SENAR inegavelmente se beneficiam de forma direta do tributo, havendo competente organização corporativa por meio da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), sendo seu objetivo proporcionar desenvolvimento à atuação do produtor rural, por isso exigida de contribuintes vinculados ao específico setor beneficiado e a arrecadação é, assim, destinada a ações de formação profissional rural e promoção social de trabalhadores e produtores rurais.

Ademais, pretender uma categorização como contribuição social geral, sob argumento, como por vezes exposto, que têm finalidade de educação e que essa é competência do Estado, não me parece trazer luzes concretas a definição da natureza jurídica da contribuição destinada ao SENAR. É que, em relação a educação, qualquer categoria profissional ou econômica possui parcela de interesse refletido em atividades educacionais. O ponto aqui é observar que a contribuição ao SENAR no ponto em que promove atividades educacionais o faz com escopo muito específico voltado à categoria econômica específica de produtores rurais no contexto da atividade econômica do agro que se beneficia diretamente da contribuição.

Logo, como não se pode olvidar que a natureza tributária das contribuições é determinada por sua finalidade, tem-se nítida a natureza jurídica de *contribuição de interesse de categorias econômicas*. Ora, os próprios serviços oferecidos pelo SENAR alcançam diretamente toda a categoria profissional e econômica da agropecuária ou do agro brasileiro, sendo reconhecidamente revertida em favor do setor de produção rural. Por isso, trata-se de contribuição corporativo-econômica, ligada a atividade econômica do agro, administrada por entidade privada desvinculada da Administração Pública e não se pode esquecer que a entidade é vinculada à rede sindical dos produtores rurais, dentro da estrutura do CNA, distanciando-se, portanto, das contribuições sociais gerais.

Veja-se que o **SENAR** está compreendido no escopo dos serviços autônomos criados para atuarem junto a categorias profissionais e econômicas, tais como, **SESC**, **SENAC**, **SESI**, **SENAI**, **SEST** e **SENAT**, além dos outros com atuação no domínio econômico, incentivando certas atividades, como o **SEBRAE**, **APEX-Brasil** e **ABDI**.

Logo, com natureza de contribuição corporativa, isto é, enquadrando-se como **contribuição de interesse de categoria econômica**, não se aplica o inciso I do § 2.º do art. 149 da Constituição, não sendo contemplada com imunidade, sendo as receitas de exportação base de cálculo da contribuição ao SENAR, destarte correto o lançamento.

Observe-se, outrossim, que após proposta inicial, na lavra de Sua Excelência o Ministro Dias Toffoli do Supremo Tribunal Federal, para Ementa no RE 816.830 (*Leading Case do Tema 801 da Repercussão Geral do STF*), na qual se definia a contribuição destinada ao SENAR como contribuição social geral (*conforme publicação de ementa em 24/04/2023*), sobreveio nova decisão do STF no caso, por força de embargos de declaração, tendo no último dia 11/09/2023 se encerrado o julgamento (*Ata de Julgamento Publicada, DJE Divulgado em 18/09/2023*) e sido excluído da Ementa qualquer definição *obiter dictum*, específica da visão de Sua Excelência Ministro Dias Toffoli, quanto a eventual natureza jurídica de contribuição social geral para a contribuição destinada ao SENAR. A decisão se deu nestes termos:

Decisão: (ED-segundos) O Tribunal, por unanimidade, acolheu em parte os embargos de declaração opostos pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) e os embargos de declaração opostos pela União para que a ementa do acórdão embargado passe a ter a seguinte redação: "*Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Contribuição ao SENAR. Sistema S. Artigo 240 da CF. Alcance. Contribuinte empregador rural pessoa física. Base de cálculo. Substituição. Receita bruta da comercialização da produção. Artigo 2º da Lei nº 8.540/91, art. 6º da Lei nº 9.528/97 e art. 3º da Lei nº 10.256/01. Constitucionalidade. Critérios da finalidade e da referibilidade atendidos. 1. O art. 240 da Constituição Federal não implica proibição de mudança das regras matrizes dos tributos destinados às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. Preservada a destinação (Sistema S), fica plenamente atendido um dos aspectos do peculiar critério de controle de constitucionalidade dessas contribuições, que é a pertinência entre o destino efetivo do produto arrecadado e a finalidade da tributação. 2. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 801: 'É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01'. 3. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento.", tudo nos termos do voto do Relator. Plenário, Sessão Virtual de 1.9.2023 a 11.9.2023.*

A Ementa anterior no item 1 continha originariamente o texto "*1. A contribuição ao SENAR, embora tenha pontos de conexão com os interesses da categoria econômica respectiva e com a seguridade social, em especial com a assistência social, está intrinsecamente voltada para uma contribuição social geral. Precedente: RE nº 138.284/CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 28/8/92*".

A questão é que o precedente citado não era vinculante, tão pouco reflete a posição da atual composição do STF, ademais Suas Excelências os Ministros Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes se manifestavam no sentido diverso por entenderem e adiantarem que a contribuição destinada ao SENAR é corporativa, isto é, contribuição de interesse de categoria econômica. No mais, Sua Excelência o Ministro Edson Fachin acompanhava o Ministro Toffoli, porém registrando se cuidar de *obiter dictum*, enquanto isso os demais Ministros não se manifestaram sobre a natureza jurídica em espécie. Logo, no máximo, poderia se "cogitar" de um empate quanto a natureza jurídica discutida, porém a minguada de solução definitiva pela Excelsa Corte, tenho firmado, conforme motivação alhures, que se cuida de contribuição de interesse de categoria econômica.

Aliás, a título de uniformização aos contribuintes, inclusive para fins de segurança jurídica e equilíbrio concorrencial, essa natureza jurídica vem sendo divulgada pela Administração Tributária há muito tempo e com base em análise legislativa vigente e, dentro do controle de legalidade exercido motivadamente neste voto, compreendida como correta. Por conseguinte, regular o lançamento e pretender declaração ou reconhecimento de inconstitucionalidade esbarra na Súmula CARF n.º 2, a saber: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**- Da alegação de indevida aplicação da multa de 75% ou da minoração, quando muito, para 20%, por inadimplemento, sob pena de confisco (art. 150, IV, da CF)**

O recorrente se insurge, ainda, contra o percentual da multa do lançamento de ofício pretendendo o afastamento ou a redução. A discussão de inconstitucionalidade, de confisco, de limites, de proporcionalidade, de razoabilidade no percentual, de pleito de redução baseado em tais teses etc., não são apreciadas, por ser vedado deixar de aplicar a lei federal por motivo de reconhecimento de inconstitucionalidade sem decisão específica vinculante do STF, remanescendo o debate sobre a correta aplicação da multa.

Pois bem. No que se relaciona a multa de ofício de 75%, não lhe assiste razão. Ora, o patamar mínimo da multa de ofício é fixo e definido objetivamente pela lei e decorre do lançamento de ofício, quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária. Trata-se de aplicação da lei, restando legítimo o percentual mínimo de 75%, conforme preceito normativo. O lançamento e seu relatório fiscal bem delimitam o enquadramento legal, inexistindo desconhecimento da legislação de regência em plena vigência no ocasião do fato gerador.

A multa consta indicada e delimitada no lançamento de infração e decorre dos fatos narrados no termo de verificação fiscal. Aliás, a atividade de lançamento é plenamente vinculada, nos termos do art. 142 do CTN.

No mais, o julgador administrativo está impedido de reduzi-la ou afastá-la, vez que amparado em lei federal, sendo vedado ao Colegiado declarar a inconstitucionalidade de norma legal (àquela que fixa a multa de ofício em 75%, Lei 9.430, art. 44, I). Súmula CARF n.º 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**- Da alegação sobre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória**

O recorrente advoga e insiste que está sendo punido por mero descumprimento de obrigação acessória, qual seja: falta/atraso na prestação de informações ou esclarecimentos. Diz que o valor cobrado pela referida autuação, qual seja, R\$ 48.000,00 (quarenta e oito mil reais), é aviltante em face aos valores demonstrados como divergentes na autuação fiscal; ocorrendo, no entanto, que todas as suas teses restaram vencidas. Alega que se feriu os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade que, de pronto, precisariam ser ponderados quando da análise do caso concreto.

Vê-se, portanto, que o recorrente se insurge contra o valor indicado para a multa pelo descumprimento de obrigação acessória pretendendo o afastamento ou a redução. A discussão de inconstitucionalidade, de confisco, de limites, de proporcionalidade, de razoabilidade no percentual, de pleito de redução baseado em tais teses etc., não são apreciadas,

por ser vedado deixar de aplicar a lei federal por motivo de reconhecimento de inconstitucionalidade sem decisão específica vinculante do STF, remanescendo o debate sobre a correta aplicação da multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Muito bem. No que se relaciona a irrisignação contra a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, não lhe assiste razão. Ora, o patamar mínimo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória é definido objetivamente pela lei e decorre do lançamento de ofício, quando formalizada a penalidade pela falta praticada. Trata-se de aplicação da lei, conforme preceito normativo. O lançamento e seu relatório fiscal bem delimitam o enquadramento legal, inexistindo desconhecimento da legislação de regência em plena vigência.

A multa consta indicada e delimitada no lançamento e decorre dos fatos narrados no termo de verificação fiscal. Aliás, a atividade de lançamento é plenamente vinculada, nos termos do art. 142 do CTN.

No mais, o julgador administrativo está impedido de reduzi-la ou afastá-la, vez que amparado em lei federal, sendo vedado ao Colegiado declarar a inconstitucionalidade de norma legal (àquela que fixa a multa pelo descumprimento da obrigação acessória). Súmula CARF n.º 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

Além disso, veja-se que a multa acessória aplicada pela entrega extemporânea, em 27/01/2019, da Escrituração Contábil Digital de 2015, a qual deveria ter sido transmitida até 31/05/2016 (art. 5.º da IN RFB n.º 1420/2013), foi calculada com base nos dispositivos normativos citados na autuação, a saber:

*Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 12.873, de 2013)*

*I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei n.º 12.766, de 2012)*

*a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei n.º 12.873, de 2013)*

*b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei n.º 12.873, de 2013)*

Considerando que o período de atraso na entrega da ECD, de 06/2016 a 01/2019, corresponde a 32 meses-calendário, foi corretamente aplicada a multa de R\$ 48.000,00, que corresponde ao produto de 32 x R\$ 1.500,00, não podendo ser apreciada a alegação de irrazoabilidade e desproporcionalidade, como ponderado acima.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

Em apreciação racional da lide, motivado pelas normas aplicáveis à espécie e provas colacionadas, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, voto

por conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração, assim como rejeito a preliminar de nulidade da decisão da DRJ, bem como rejeito o pedido para que seja determinada a apresentação de outros documentos e indefiro pedido de realização de diligência/perícia; e, na parte conhecida, quanto ao mérito, nego-lhe provimento.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades; e na parte conhecida, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros