



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.725901/2018-43
ACÓRDÃO	2004-000.538 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA INDUSTRIAL DE CELULOSE E PAPEL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

ENQUADRAMENTO COMO AGROINDÚSTRIA.

A comprovação da industrialização de produção rural própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, implica no enquadramento da empresa como estabelecimento agroindustrial contribuindo de forma substitutiva sobre a receita bruta da comercialização.

AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. PRETENSÃO DE EXCLUSÃO DAS RECEITAS DE REVENDA DE MERCADORIAS ADQUIRIDA DE TERCEIROS.

A receita bruta, base da contribuição substitutiva da agroindústria, corresponde ao valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, incluindo a comercialização de mercadorias adquiridas para revenda.

AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA. PRETENSÃO DE EXCLUSÃO DO ICMS.

A contribuição devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta e não há previsão normativa de exclusão do ICMS da base tributável.

PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO. ALEGADO RECOLHIMENTO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS COMO EMPRESAS EM GERAL A SER DEDUZIDO NO LANÇAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DO ABATIMENTO.

O aproveitamento das contribuições previdenciárias e de Terceiros recolhidas sobre a folha de salários como as empresas em geral nas hipóteses de reclassificação ou requalificação de ofício da empresa para condição de agroindústria, sujeitando-se ao recolhimento substitutivo sobre a receita bruta, não pode ser determinado sem provas acerca dos efetivos recolhimentos de contribuições de mesma natureza.

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. RESPONSABILIDADE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. SÚMULA CARF Nº 150.

A empresa adquirente de produtos rurais de pessoas físicas fica sub-rogada pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização da referida produção adquirida. A Resolução do Senado Federal nº 15/2017 não se prestou a afastar a norma de sub-rogação na égide da Lei nº 10.256/2001.

Súmula CARF nº 150. A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei 10.256/2001.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Miriam Denise Xavier, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário (e-fls. 409/421), com efeito suspensivo, interposto por recorrente qualificado, relativo ao inconformismo com o Acórdão nº 01-36.041 - 4ª Turma da DRJ/BEL, de 14/12/2018 (e-fls. 386/395), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, mantendo *lançamento de ofício*, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ENQUADRAMENTO COMO AGROINDÚSTRIA.

A comprovação da industrialização de produção rural própria pela interessada permite o enquadramento da empresa como estabelecimento agroindustrial para os efeitos do artigo 22A, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A compensação da contribuição previdenciária sobre folha de pagamento nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido deve ser feita nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÕES. AGROINDÚSTRIA. RECEITA BRUTA.

A contribuição devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta, que é o produto da venda de bens nas operações de conta própria, não havendo previsão de exclusão relativa ao ICMS, IPI e descontos incondicionais concedidos.

ÔNUS DE PROVAR. REVENDE DE MERCADORIAS ADQUIRIDA DE TERCEIROS.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

RESOLUÇÃO DO SENADO 15/2017. LIMITES.

O entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ratificado pela Procuradoria da Fazenda Nacional é no sentido da constitucionalidade da Contribuição Social do Empregador Rural Pessoa Física, incidente sobre o produto da comercialização da produção rural, em período posterior à Lei nº 10.256, de 2001 e que a eficácia da Resolução do Senado 15/2017 suspende a cobrança dessa Contribuição para os fatos ocorridos antes da vigência da mencionada lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, com Relatório Fiscal expondo a motivação do ato (e-fls. 21/25), foi sumariado no relatório da decisão vergastada, assim o utilizo como referência com adaptações:

O lançamento trata dos seguintes autos de infração, na competência 2015:

- Al Contribuição Previdenciária da empresa (patronal) e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do GILRAT e aposentadoria especial, incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural da agroindústria, substitutiva do recolhimento sobre a folha de salários;
- Al Contribuição Previdenciária patronal e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do GILRAT e aposentadoria especial, por substituição tributária, incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, contribuições cuja responsabilidade a autuada sub-rogou-se ao adquirir produção rural de produtores pessoas físicas;

- Al Contribuição para o SENAR (Terceiros), incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural da agroindústria, substitutiva do recolhimento sobre a folha de salários.

O relatório fiscal motiva o ato informando que constituem fatos geradores:

- As vendas da produção rural própria para o mercado interno extraídas dos registros contábeis, apresentados pela empresa, cujos valores não foram informados em GFIPs e estão identificados no Anexo A, fl. 26;
- A aquisição da comercialização da produção rural de produtores pessoas físicas (aquisição de matéria prima – *sub-rogação*) identificados nas notas fiscais eletrônicas (NF-e) de entradas e demonstradas Anexo A, fl. 26.

Ainda, é reportado que o contribuinte procedeu com o autoenquadramento no FPAS 604 de produtor rural pessoa jurídica com CNAE indicado de cultivo de eucalipto, inclusive no objetivo social da empresa consta a fabricação de papeis tipos sanitários e cultivo de eucalipto.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso fiscal, igualmente, encontra-se sintetizada naquela decisão *a quo*, assim uso como referência com adaptações necessárias:

A autuada insurge-se contra o lançamento alegando o que segue.

a) Não está enquadrada no conceito de agroindústria de acordo com a legislação de regência (Lei nº 8.212, art. 22A), uma vez que não procede com a industrialização de produção rural própria ou de terceiros, logo não deve recolher sobre a receita bruta de sua produção. Sustenta que a matéria-prima para fabricação dos produtos são aparas de papel branco (material reciclável) provenientes de fornecedores e cooperativas. O processo industrial consiste na imersão dessas aparas em tanque com água, até que se forma uma massa, que é asseada, retirando-se os elementos indesejáveis, refinada e prensada, até que se transforme no produto final.

b) Utiliza o eucalipto que planta unicamente como combustível para sua produção, sem proceder com sua industrialização/comercialização. A madeira advinda de plantação própria e adquirida de terceiros serve, tão somente, para abastecimento das caldeiras da fábrica. Toda lenha é utilizada como combustível, com fabricação de vapor, que impulsiona o processo produtivo da empresa.

c) O lançamento desconsidera as contribuições recolhidas sobre a folha de salário, caso mantido o enquadramento como agroindústria. Logo, não é correto, ao exigir contribuição sobre a receita bruta, desconsiderar os valores recolhidos sobre a folha de salários, caso contrário há *bis in idem* na contribuição previdenciária exigida.

d) A autuação inclui ICMS na base de cálculo das contribuições lançadas, o que não é permitido sob a égide da Repercussão Geral do STF (Tema 69, no RE 574.706), eis que inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais do PIS e da COFINS. Não houve exclusão da parcela do ICMS do faturamento/receita bruta considerada como comercialização da empresa.

e) Utiliza-se na base de cálculo operações de mera revenda de mercadorias, o que não pode ser incluso na base de cálculo da receita bruta de uma agroindústria, se mantido este enquadramento. Argumenta que em comercialização de produção de outrem, sem que haja processo de industrialização das aquisições, a mera revenda não compõe a receita bruta tributável.

f) Argumenta que não é responsável por sub-rogação nas aquisições da produção rural adquirida de produtor rural pessoa física, na medida em que o fundamento legal se encontra suspenso pela Resolução nº 15/2017 do Senado Federal.

Requeru o cancelamento do lançamento ou, se vencido, sua minoração por excessos na base de cálculo ou o aproveitamento dos valores recolhidos sobre a folha de salários.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, em primeira instância, assentou-se teses bem ilustradas na ementa transcrita alhures, concordando-se com a motivação do lançamento pela autoridade lançadora.

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação com o desenvolvimento das teses já relatadas, postula a reforma da decisão, a fim de cancelar o lançamento ou, se vencido, sua minoração por excessos na base de cálculo ou o aproveitamento dos valores recolhidos sobre a folha de salários.

É o que importa relatar.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (*notificação em 29/01/2019, e-fl. 405, protocolo recursal em 26/02/2019, e-fl. 407, e*

despacho de encaminhamento, e-fl. 427), bem como resta adequada a representação processual, inclusive com advogado habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme Súmula CARF nº 110, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Sendo assim, conheço do recurso voluntário.

Mérito

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

A controvérsia é relativa ao inconformismo com decisão da DRJ que manteve o *lançamento de ofício*, relativo as competências de 2015, acerca de exigência de contribuições previdenciárias da empresa (*patronal e do financiamento do GILRAT e da aposentadoria especial*) e contribuições de Terceiros (*SENAR*), incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural da agroindústria recorrente, em substituição ao recolhimento tradicional sobre a folha de salários, além de exigir o recolhimento das contribuições sobre a produção rural adquirida de pessoas físicas em razão de substituição tributária por norma de sub-rogação.

O recorrente alega que não é agroindústria se sujeitando ao recolhimento sobre a folha de salários, por se dizer empresa puramente industrial.

Sustenta que fez os recolhimentos a tempo e modo e, se vencido, pretende, ao menos, o aproveitamento. Caso não acolhida a sua tese recursal, sustenta que a base de cálculo não pode ser composta por receitas de revenda, sendo exclusivamente sobre a atividade suposta agroindustrial; assevera que o ICMS precisa ser excluído da receita bruta apurada, pois com ela não se confunde.

Reforça que, se vencido, então do valor apurado sobre a receita bruta precisa ser deduzido o que já foi recolhido, ainda que sobre a folha de salários.

Outrossim, insurge-se contra a norma de sub-rogação ao sustentar a sua não aplicação por força da Resolução nº 15/2017 do Senado Federal.

À análise por capítulos.

- Enquadramento como agroindústria: recolhimento sobre a receita bruta

O recorrente alega que não é agroindústria se sujeitando ao recolhimento sobre a folha de salários como procedeu. Diz ser empresa puramente industrial.

A fiscalização efetivou o enquadramento e reclassificação ou qualificação da empresa como agroindustrial, de modo que se impôs a sujeição ao regime substitutivo sobre a receita bruta da comercialização a teor do art. 22A da Lei nº 8.212.

De início, sabe-se que agroindústria é 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 (art. 22-A, *caput*, da Lei nº 8.212). É preciso, por conseguinte, que

desenvolva duas atividades distintas: uma, de produção rural e a outra, de industrialização dessa produção. Observe-se que a industrialização de produção adquirida de terceiros não prejudica a condição de agroindústria, desde que haja industrialização de produção rural própria.

Muito bem.

Compulsando os autos, com foco nas provas colacionadas e nas afirmações e declarações e condutas do contribuinte, o qual chega a declarar FPAS 604 de produtor rural pessoa jurídica e, já em contencioso fiscal, se diz empresa industrial, observa-se, em verdade, que se cuida de uma agroindústria, como indicou a fiscalização, com produção própria industrializada, juntamente com a adquirida de terceiros.

A empresa possui produção de papeis de uso higiênico e guardanapos.

Há aquisições de madeira para esse processo produtivo o que ocorre junto a alguns produtores pessoas físicas (e-fls. 27 e seguintes).

Sabe-se, adicionalmente, que o eucalipto, cultivado pela empresa, é fundamental e estratégico na fabricação de papéis do tipo *tissue* (categoria que engloba o papel higiênico, guardanapos, lenços e toalhas de papel com fins higiênicos), especialmente pelas características anatômicas das suas fibras curtas que proporcionam maciez, absorção e volume.

Diante disto, não se pode descuidar que há uma transformação dos troncos de eucalipto em polpa de celulose e, posteriormente, a conversão dessa polpa nas bobinas e pacotes de papel higiênico, que é a base de cálculo mais significativa das vendas no mercado interno conforme planilha nos autos (e-fl. 26), juntamente com as comercializações de revenda (e-fl. 26).

O contribuinte sustenta que a matéria-prima da produção seria exclusivamente resíduos de papel adquiridas de terceiros (*aparas – as sobras de papel branco provenientes de fornecedores e cooperativas, que são resíduos gerados dentro de fábricas durante o processo de fabricação e acabamento*) sendo o foco o trabalho com material reciclado, e sendo seus eucaliptos exclusivos para queima nas caldeiras, porém, na análise dos elementos, a alegação não é convincente deixando de atender a critério de suficiência probatória, inclusive diante de suas aquisições de eucalipto e unidades próprias florestais e o objetivo social declarado.

Veja-se que, também, há venda de “guardanapos” na comercialização da produção (e-fl. 26) e o laudo sobre a produção trata apenas dos papeis higiênicos (e-fls. 350 e seguintes).

O contribuinte nada fala sobre a produção de guardanapos que pode não ser baseada em reciclagem, inclusive porque exige um nível de pureza e rigidez de mercado que restringe, muitas vezes, o uso do material reciclado. Aliás, os guardanapos estão na base de cálculo (e-fl. 26).

A consulta ao sistema do ITR informa que a empresa possui 5 imóveis rurais com área total de 2.597,5 hectares.

Na análise contábil-fiscal, inclusive pela DIPJ entregue, observa-se que, no exercício 2014, antecedendo o ano-base do lançamento, tem-se valores significativos com encargos de depreciação e exaustão que apontam para atividade operacional rural que deságua na atividade agroindustrial.

Lado outro, houve espontâneo autoenquadramento da empresa no FPAS 604 – Filial 13.004.304/0004-11 – PRODUTOR RURAL, com indicação de CNAE “02.10.1.01” relativo ao “Cultivo de Eucalipto”.

Neste horizonte, tem-se uma agroindústria como afirma a fiscalização.

Sobremais, um dos objetivos sociais da empresa é o “cultivo de eucalipto”, sem prejuízo de outras no estabelecimento “Agrícola”. Em acréscimo, de qualquer sorte, não há prova nos autos sobre eventuais elementos fáticos e circunstanciais de dedicação exclusiva, ônus que compete ao contribuinte, que implicasse no §6º do art. 22A da Lei nº 8.212. O contribuinte sequer sustenta essa possibilidade.

Por último, como bem anota a DRJ: *“é evidente que a indústria tem produção própria de madeira em quantidade superior do que a alegada utilização em caldeiras”*.

De mais a mais, importa destacar que no Tema 281 (RE 611.601) o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou que: *“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”*.

Por último, a contribuição substitutiva sobre a receita bruta da agroindústria incide na *“comercialização da produção”*, na forma constante no art. 22A da Lei nº 8.212, compreendendo a comercialização da produção própria e a comercialização da produção adquirida de terceiros, tenha ela sido industrializada ou não.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo, mantendo-se o enquadramento no art. 22ª como procedeu à fiscalização.

- Pretensão de exclusão de alegados valores de revenda da receita bruta

Vencido quanto ao enquadramento e reclassificação como agroindústria, o recorrente sustenta que a base de cálculo sobre a receita bruta não pode ser composta por receitas de revenda.

Alega que deve integrar a chamada “receita bruta” exclusivamente os faturamentos da suposta atividade agroindustrial.

Muito bem.

O recorrente aduz que mais da metade do seu faturamento decorre da revenda de mercadorias produzidas por terceiros. Entretanto, observa-se que o recorrente não faz prova

documental dessa alegação e, adicionalmente, não se informa quais produtos são esses e como se efetivou o registro de cada saída.

Do ponto de vista probatório, para tese de mera revenda, não há elementos para aferir os valores das supostas receitas de revendas.

Adicionalmente, em contraposição a tese de mera revenda, tem-se que a documentação colacionada demonstra que os produtos adquiridos de terceiros são submetidos a um processo de industrialização, logo, não seria hipótese de mera revenda. É o caso das aparas de papel adquiridas de cooperativas.

O mais importante, neste capítulo, ainda que comprovado fosse a tese de receitas de mera revenda, o regime substitutivo do art. 22A da Lei nº 8.212 não implica na incidência exclusivamente sobre receitas da atividade agroindustrial. Em minha leitura da norma, para os casos de agroindústria, a tributação se dá sobre a receita bruta por ela auferida no exercício de suas atividades de comercialização como um todo, o que acaba por incluir itens de revenda de produção adquirida de terceiros.

A comercialização de produtos adquiridos de terceiros não afasta a tributação nos moldes do regime substitutivo.

Por outras palavras, a receita bruta, base de cálculo da contribuição substitutiva da agroindústria, corresponde ao valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, incluindo a comercialização de mercadorias adquiridas para revenda.

Vale dizer, são as receitas de vendas nas operações de conta própria, isto é, decorrentes de transações comerciais (*venda de mercadorias, produtos ou prestação de serviços*) realizadas pela própria empresa em seu nome e por sua conta e risco.

É, por isso, inclusive, que se fez necessário o disposto no §2º do art. 22A da Lei nº 8.212, quando o legislador pretendeu excluir parcela das receitas auferidas em conta própria.

No caso, a legislação excepcionou (ordenou excluir) apenas as receitas das “*operações relativas à prestação de serviços a terceiros*”.

Em igual sentido, tem-se o decidido nos Acórdãos CARF nº 2402-012.853, 2101-003.664, 2102-003.613, 2302-003.888, 2201-012.655, 2402-013.503, 9202-010.464, 2201-004.687, 2202-009.576, 2202-010.365.

Veja-se, especialmente, que a norma do art. 22A da Lei nº 8.212 enuncia que “o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros” recolherá de forma substitutiva com as receitas brutas proveniente da comercialização.

Neste horizonte, a tributação ocorre sobre a receita bruta da comercialização efetivada pela empresa, operações de conta própria, exceto no caso das operações praticadas

pela consulente relativas à prestação de serviços a terceiros, por força – aí sim –, da exceção dada pelo §2º do art. 22A da Lei nº 8.212.

Observe-se, inclusive, que o Decreto nº 3.048, de 1999, especialmente o § 1º do art. 201-A, é bem mais minudente, dentro dos limites do art. 22A da Lei nº 8.212, não competindo a este Egrégio Conselho afastar o normativo vigente com presunção de constitucionalidade que é norma integrante da legislação tributária, *verbis*:

Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 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 nº 4.032, de 2001)

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e (Incluído pelo Decreto nº 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 nº 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 nº 4.032, de 2001)

(grifei)

Certo é que a expressão “comercialização da produção”, constante do art. 22A da Lei nº 8.212, alcança a comercialização da produção própria e a comercialização da produção adquirida de terceiros, tenha ela sido industrializada ou não. Logo, ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, a contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta decorrente da comercialização em todas as atividades, com a exceção das receitas relativas à prestação de serviços a terceiros por ter específica exceção em lei.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Pretensão de exclusão do ICMS da receita bruta

Vencido quanto ao enquadramento como agroindústria, sendo tributado sobre a sua comercialização da produção, o recorrente sustenta que o ICMS precisa ser excluído da composição da apurada receita bruta.

O recorrente invoca tese firmada no RE 574.706 (Tema 69/STF), que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Muito 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 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 nº 8.212, aplicável no caso das Agroindústrias.

Adicionalmente, cabe esclarecer que, apesar do regime do art. 22A da Lei nº 8.212, relativo as Agroindústrias, não se confundir com o regime da CPRB da Lei nº 12.456, é certo que sob viés lógico eles guardam medidas de proximidade, de modo que vale destacar ter o STF firmado tese segundo a qual:

“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”*)

Atualmente, no contexto do lançamento e a nível de discussão no contencioso fiscal, pautado no 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 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 substitutivo do art. 22A da Lei nº 8.212, aplicável no caso das Agroindústrias.

Por ausência de previsão normativa, não se exclui o ICMS 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. Isto é, a receita bruta é o produto da venda de bens nas operações de conta própria, não havendo previsão de exclusão relativa ao ICMS.**

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.

Portanto, não há previsão legal para a exclusão do ICMS da base de cálculo.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Pretensão de aproveitamento dos recolhimentos sobre a folha de salários

Vencido quanto a tese do seu não enquadramento e reclassificação ou requalificação como Agroindústria, o recorrente, que pretendia ser tributado como empresas em geral (empresa industrial), sustenta que todos os valores recolhidos sobre a folha de salários, considerando a empresa como um todo (a partir de seu CNPJ), precisam ser aproveitados, sob pena de *bis in idem* nos recolhimentos das contribuições previdenciárias e de Terceiros de mesma natureza.

Muito bem.

De início, cabe esclarecer o contexto probatório do alegado crédito que se pretende abater, aproveitar.

A fiscalização colaciona aos autos as GFIPs (e-fls. 55/66) do estabelecimento rural da empresa de CNPJ final /0004-11, no qual o contribuinte se declara produtor rural pessoa jurídica com FPAS 640 e, também, informa ser optante do SIMPLES e consta que vinha recolhendo apenas a rubrica de “Segurados” no referido estabelecimento, não recolhendo valor próprio a título de contribuições patronais, uma vez que declarava receita bruta da sua comercialização como “zero”.

Logo, por esse viés, se nada foi recolhido, não há o que ser aproveitado para fins de rubrica de patronal e de Terceiros.

Aliás, a opção pelo Simples sequer geraria a possibilidade de ter havido recolhimentos para Outras Entidades e Fundos (Terceiros).

Ocorre que, o contribuinte possui outros estabelecimentos, sendo todo o lançamento baseado na matriz (CNPJ final /0001-79), inclusive, uma vez enquadrada como agroindústria, a sua tributação ficou sendo sobre a receita bruta de todos os seus estabelecimentos, tudo totalizado na matriz conforme valores e CNPJ indicados no e-fl. 26.

Consequentemente, poderia se cogitar do aproveitamento de eventuais valores recolhidos, especialmente pelo estabelecimento matriz (/0001-79), todavia o ônus da prova destes recolhimentos seria do contribuinte e não consta dos autos quaisquer provas de que tenha recolhido valores sobre a folha de salários para se concretizar uma liquidez e se assentar algum aproveitamento.

Então, a míngua de provas, não há o que se aproveitar para abater.

Ao fim e ao cabo, o aproveitamento não pode ser determinado sem provas acerca dos efetivos recolhimentos de contribuições de mesma natureza.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo, por ausência de provas.

- Pretensão de afastamento da norma de sub-rogação nas aquisições de produção rural de pessoas físicas: Resolução nº 15/2017 do Senado Federal

O recorrente insurge-se contra a norma de sub-rogação, inclusive alega a sua não aplicação por força da Resolução nº 15/2017 do Senado Federal.

Ocorre que, o contribuinte, ao realizar aquisições, assumiu a responsabilidade da substituição tributária por sub-rogação, especialmente na égide da Lei nº 10.256/2001 e diante da norma do art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, arquétipo legal da responsabilidade tributária por sub-rogação da empresa adquirente da produção rural de pessoa física.

Pondero, de início, que na resolução do Tema 723 (RE 761.263), da Repercussão Geral, o STF firmou tese segundo a qual: *“É constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do segurado especial prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991”*.

Adicionalmente, na resolução do Tema 669 (RE 718.874) o STF assentou: *“É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção”*.

Portanto, as contribuições sobre a receita bruta na comercialização da produção das pessoas físicas são constitucionais. Em complemento, no que importa sobre a norma de substituição tributária por sub-rogação, a Súmula CARF nº 150 é impositiva e disciplina: *“A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de subrogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.”*

Prosseguindo, cabe afirmar que a Resolução do Senado Federal nº 15/2007 não se aplica a matéria em lide, considerando à época dos fatos geradores e o teor da Súmula CARF nº 150.

Aliás, para quem invoca os termos da ADI 4395, no ponto sobre a sub-rogação, é assente que no momento hodierno a suspensão dos processos judiciais em seu âmbito não se estende aos processos administrativos fiscais em curso, pois inexistente ordem expressa da Excelsa Corte para abarcá-los. A proclamação do resultado daquele julgamento, especialmente em relação a norma de sub-rogação, ainda não foi efetivada. Consequentemente, dentro deste Egrégio Conselho, impera a Súmula CARF nº 150 e a presunção de constitucionalidade da norma.

Veja-se que os fatos geradores destes autos estão sob a égide da Lei nº 10.256, de 2001, já amparada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, que alargou a base de custeio da Seguridade Social, pelo que não se insere no âmbito de aplicação dos REs nºs 363.852 e 596.177.

Ao que consta até o momento e diante de presunção de constitucionalidade das leis a que se submete as esferas administrativas, é constitucional a contribuição social do produtor rural pessoa física ou segurado especial incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção, a partir da edição da Lei nº 10.256, de 2001, que alterou o art. 25 da Lei 8.212, de 1991, bem como a norma de sub-rogação da empresa adquirente, na forma do art. 30, IV, combinado com o art. 25, da Lei nº 8.212, de 1991, com redação da Lei nº 10.256, de 2001.

Prevalece, em resumo, do ponto de vista da administração, a exigência de contribuição previdenciária pela aquisição de produção rural de pessoa física com base no art. 25 da Lei nº 8.212, com a redação da Lei nº 10.256, de 2001, cuja constitucionalidade não foi apreciada pelo STF no RE nº 363.852, tendo em vista que o RE 363.852 excepcionou a sua aplicação ao período anterior à Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 1998, de modo que a superveniência de lei ordinária, posterior à EC nº 20, é suficiente para afastar suposta inconstitucionalidade.

Com a edição da Lei nº 10.256, de 2001, sanou-se eventual vício, logo, se a administração tributária aplicou a lei de ofício, nada há para reparar. A Resolução do Senado Federal nº 15/2017 não se prestou a afastar exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre comercialização da produção rural de produtores rurais pessoas físicas instituídas a partir da edição da Lei nº 10.256/2001, tampouco extinguiu responsabilidade do adquirente pessoa jurídica de arrecadar e recolher tais contribuições em substituição tributária por sub-rogação. A Câmara Superior de Recursos Fiscais, através de sua 2ª Turma, decidiu o assunto nos mesmos moldes, conforme Acórdão CARF nº 9202-008.164.

Por último, reitero e pondero que este Conselheiro se encontra vinculado por norma ministerial cogente (Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020) ao cumprimento da Súmula CARF nº 150, nestes termos: *“A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.”*

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros