



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.725749/2017-85
ACÓRDÃO	2102-004.206 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BAGISA SA AGROPECUARIA E COMERCIO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE O TOTAL DA RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade, ilegalidade ou de violação aos princípios constitucionais.

AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE. O art. 33, §§ 4º e 6º, da Lei nº 8.212, de 1991, autoriza a aferição indireta da base de cálculo.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA PRODUÇÃO PRÓPRIA DA PESSOA JURÍDICA.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, quando do julgamento do Tema 801 (RE nº 816.830), pela constitucionalidade da incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto das alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade da lei tributária. Na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de 02 (dois) Autos de Infração de fls. 02/16 lavrados em 25/09/2017, referentes ao lançamento de ofício de infrações à legislação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e aos Terceiros, juros de mora (calculados até 09/2017) e multa de ofício de 75%.

A lavratura decorre das seguintes infrações:

1º AIIM – PARTE PATRONAL E GILRAT

a) Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) sobre a comercialização da produção rural própria do produtor rural pessoa jurídica, inclusive agroindústria, não oferecida à tributação; e

b) GILRAT sobre a comercialização da produção rural própria do produtor rural pessoa jurídica não oferecida à tributação.

2º AIIM - PARTE OUTRAS ENTIDADES TERCEIRAS E FUNDOS

a) Contribuição devida a Outras Entidades e Fundos - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR sobre a comercialização da produção rural do produtor rural pessoa jurídica, inclusive agroindústria.

Relatório Fiscal de fls. 17/44. Consta que houve arbitramento da base de cálculo

Impugnação de fls. 225/249 com juntada de documentos de fls. 250/460.

Sobreveio o acórdão de fls. 467/489 que entendeu por bem julgar procedente em parte a impugnação, excluindo da base de cálculo os valores referentes a mercadorias adquiridas de terceiros (que não fossem portanto, produção própria rural), conforme demonstrado no Anexo I – Retificação do Lançamento.

Foi protocolado recurso voluntário reiterando as mesmas razões da defesa, quais sejam:

- nulidade do arbitramento da base de cálculo,
 - inconstitucionalidade formal do art. 154, do CF/88,
 - inconstitucionalidade material da EC 42/2003 no que se refere à adoção do regime substitutivo,
 - improcedência do RAT que seria devido somente sobre a folha de salários.
- É o relatório.

VOTO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e possui *parcialmente* os requisitos de admissibilidade, posto trazer alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade de lei tributária. Portanto, dele conheço parcialmente, não conhecendo das alegações referida na Súmula CARF nº 2.

Primeiramente, saliento que, em que pesem as alegações trazidas em sede recursal, não houve inovação probatória ou discursiva pelo recorrente. Por tal razão, adoto como razões de decidir as já devidamente expostas na decisão recorrida, com todos os argumentos que ali foram adequadamente enfrentados, nos termos do artigo 114, §12, I, do RICARF.

Nesse sentido, inclusive, considero que a decisão recorrida bem cotejou e reexaminou as notas fiscais de entrada VERSUS as de saída, inclusive para o fim de retificar o lançamento fiscal de forma a excluir da base de cálculo do lançamento os CFOPs 5.102 referentes às vendas de mercadoria recebida de terceiros, ou seja, que não eram produção própria da atividade rural.

Em complemento, saliento que o caso em tela se trata do SENAR à cargo da produção da pessoa jurídica, não se confundindo, em nenhum momento, se tratar do SENAR por sub-rogação. A esse respeito, ratifica-se tal informação da leitura do enquadramento legal da Infração (fls. 03) do Decreto nº 3.048, de 06.05.1999, art. 201, IV, § 15, 16, 17, 18, que reproduzo abaixo:

“Art. 201. A contribuição a **cargo da empresa**, destinada à seguridade social, é de:

(...)

IV - um inteiro e sete décimos por cento **sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural**, em substituição às contribuições previstas no inciso I do caput e no art. 202, **quando se tratar de pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural**. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

(...)

§ 15. Para fins do disposto no **inciso IV do caput** e no § 8º do art. 202, considera-se receita bruta o valor recebido ou creditado pela **comercialização da produção**, assim entendida a operação de **venda ou consignação**, observadas as disposições constantes dos § 5º e § 11 do art. 200. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 16. A partir de 14 de outubro de 1996, as contribuições de que tratam o inciso IV do caput e o § 8º do art. 202 são de **responsabilidade do produtor rural pessoa jurídica, não sendo admitida a sub-rogação ao adquirente, consignatário ou cooperativa**.

§ 17. O **produtor rural pessoa jurídica** continua obrigado a arrecadar e recolher ao Instituto Nacional do Seguro Social a contribuição do segurado empregado e do trabalhador avulso a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, nos mesmos prazos e segundo as mesmas normas aplicadas às empresas em geral. “ – destaques da Relatora

Apesar de reiterado no recurso voluntário e já trazido na impugnação, não procede a alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade trazida pela recorrente. A contribuição SENAR do caso em tela **se refere à contribuição devida pelo produtor rural pessoa jurídica** incidente justamente sobre a receita bruta da comercialização da sua própria produção rural, na forma da legislação de regência.

Nesse sentido, não se trata de SENAR por sub-rogação, de responsabilidade pelo recolhimento, mas na condição de sub-rogada pelas obrigações do produtor rural pessoa física e a do segurado especial.

Assim, feitas essas considerações, como já adiantado e nos termos do artigo 114, §12, I, do RICARF, adoto como minhas razões de decidir às contidas na decisão recorrida, ora reproduzida:

“Voto

A impugnação é tempestiva e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dela conheço.

I- Prejudiciais de Mérito.

Da redução do prazo exigido pela autoridade fiscal no TIF nº 03.

Não obstante constarem dos autos as intimações regularmente feitas exigidas pela legislação, como comprovam os seguintes documentos: Termo de Início de

Procedimento Fiscal (fls. 107/108), prazo de 20 dias; Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fls. 113/114), prazo de 20 dias; e Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fls. 122/123), prazo de 05 dias úteis, a impugnante sustenta que, no TIF nº 03, fora intimada tacitamente em 08/09/2017, mas que, conforme consignado pela própria Auditora Fiscal, apenas teve conhecimento efetivo em 13/09/2017.

Com efeito, de acordo com o despacho eletrônico à fl. 198, foi dada ciência dos documentos relacionados abaixo por decurso de prazo de 15 dias ao destinatário a contar da disponibilização dos documentos através do Caixa Postal, Módulo e-CAC do Site da Receita Federal. Sendo assim, considerando que a data da disponibilização na Caixa Postal ocorreu em 24/08/2017, a data da ciência por decurso de prazo verificou-se em 08/09/2017, nos termos da alínea "a", inciso III, § 2º, do artigo 23, do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, ainda que esteja consignado no relatório fiscal que a abertura do documento foi em 13/09/2017, o prazo legalmente estabelecido foi corretamente contado a partir de 08/09/2017.

Todavia, ainda que se suscite que a suposta supressão de prazo tenha prejudicado o contribuinte na comprovação dos fatos, tal situação por si só não macula de nulidade o ato do lançamento. Não há nulidade sem prejuízo da parte, pois este fato não prejudicou o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, o qual foi exercido em sua plenitude pelo sujeito passivo, senão vejamos.

(...)

Insta ressaltar que essa questão, inclusive, consta sumulada pelo Carf com efeito vinculante em relação à administração tributária federal, a saber

Súmula CARF nº 46 O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Destarte, ainda que o sujeito passivo não tenha tido prazo suficiente para se manifestar, tal situação não eiva de nulidade o lançamento, vez que foi assegurado ao contribuinte todas as possibilidades de produção de provas e esta oportunidade de se defender é dada quando ele toma ciência da autuação, e foi o que fez a pessoa jurídica, tendo apresentado a impugnação. Desta forma, o Devido Processo Legal está plenamente garantido ao sujeito passivo através do presente processo administrativo fiscal, tendo-lhe sido dado o direito de produzir provas que se façam necessárias.

(...)

Das inconstitucionalidades/ilegalidades.

(...)

Vela (*sic*) citar ainda a Súmula nº 02, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. (Antiga súmula do Conselho de Contribuintes, renumerada cfe.Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009, publicada no DOU de 22/12/2009, p. 70 a 72)

Dessa forma, outra atitude não poderia ser adotada por parte da autoridade lançadora, pois, a atividade tributária, relação jurídica e não simples relação de poder, nos moldes do Estado Democrático de Direito, é vinculada ao princípio da legalidade.

(...)

Da Aferição indireta. Da motivação e dos critérios do arbitramento.

Neste momento destaca-se que a autoridade lançadora intimou a autuada a apresentar integralmente a apresentar a lista dos produtores rurais (nome e CPF/CNPJ) de quem adquiriu mercadoria, acompanhada dos documentos comprobatórios dessa aquisição. Mercadoria essa que fora comercializada no ano de 2013 pela BAGISA SA, CNPJ 15.194.889/0001-62, registrada em suas Notas Fiscais como venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (CFOP 5102/6102).

(...)

O fato de possuir notas fiscais eletrônicas de entrada no Sped não elide a empresa de apresentar todos os documentos e esclarecimentos regularmente solicitados pelo Fisco.

Veja que a impossibilidade de aferir indiretamente a contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização de produção rural cuja origem não foi devidamente comprovada significaria esvaziar inteiramente a obrigatoriedade e eficácia das normas previdenciárias, deixando a questão ao arbítrio, interesses e conveniências do contribuinte, não havendo como o Fisco atingir sua função.

Atento a essa situação, ainda que a empresa possua Notas Fiscais Eletrônicas lançadas no Sped, e tendo em vista o interesse público de que o Fisco não se veja impedido de constituir o crédito tributário pela reiterada opção do contribuinte de não colaborar com a Fiscalização pela não apresentação de todos os documentos e esclarecimentos a que está obrigado, o legislador ordinário previu no artigo 33, parágrafo 3º da Lei 8.212/91, que:

Art. 33...

§3ºOcorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

É lícito, portanto, que a Fiscalização proceda o arbitramento e cobre as contribuições sociais devidas pelo produtor rural pessoa jurídica.

Ademais, insta ressaltar que, como a aferição indireta foi motivada pela omissão da autuada na apresentação de documentos solicitados, cabe citar o artigo 276 do Novo Código de Processo Civil – CPC, que preconiza que a nulidade somente poderá ser decretada a requerimento da parte prejudicada e nunca por aquela que foi a sua motivadora, *verbis*: (...)

(...)

Da ilegalidade da cobrança do Gilrat sobre a comercialização da produção rural.

(...)

O tributo em questão tem como fundamento de validade o art. 25, inciso III, da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, que prescreve a alíquota de 0,1% para o Gilrat que deve ser cobrado invariavelmente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, *litteris*:

LEI Nº 8.870, DE 15 DE ABRIL DE 1994.

Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)...

III - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.

...(Grifei para destacar)

A exceção a essa regra, **que não se aplica ao caso concreto**, é a hipótese do produtor rural pessoa jurídica que além de explorar atividade rural preste serviços a terceiros. Neste caso, ele será tributado como as empresas em geral, contribuindo na forma dos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212/91, em relação aos empregados relacionados com a prestação de serviços e ocorrerá a substituição em relação aos segurados empregados que atuam nas atividades relacionadas com sua produção rural, nos termos do § 5º do caput do art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994:

LEI Nº 8.870, DE 15 DE ABRIL DE 1994.

art. 25.

...

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

Importante citar que, somente após a edição da Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018, que incluiu o § 7º no art. 25 da Lei 8.870/94, é que foi dada a opção ao empregador rural pessoa jurídica de escolher entre contribuir sobre a folha de salários ou sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, *verbis*:

(...)

II- Do Mérito.

Em sede de processo administrativo fiscal prevalece o Princípio da Verdade Material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário. Para garantir essa legalidade, o julgador deve buscar a verdade material verificando o que é realmente verdade e, no caso de impugnação, analisando as provas carreadas pelo sujeito passivo.

Nesse diapasão, para comprovar a aquisição de produção rural e a sua consequente revenda no mercado interno, o que afasta a subsunção dos fatos à norma tributária, qual seja a comercialização de produção rural própria, a autuada acosta aos autos (Anexo 03; fls. 256/460) cópias de notas fiscais de entrada da Bagisa e de notas fiscais de saída emitidas por produtores rurais.

Sustentado nessas premissas, procedeu-se então a apreciação das alegações do sujeito passivo com base nos elementos fáticos apurados pelo Fisco utilizando-se os seguintes critérios:

1º) Verificar se constam das notas fiscais acostadas pela defesa documentos fiscais apresentados espontaneamente pela Bagisa referentes à aquisição de “Morangos” em 2013 (Planilha Notas Fiscais Recebidas; fls. 130/131);

2º) Verificar se constam das notas fiscais juntadas, notas de entrada com CFOP 1102 (Compra para Comercialização) extraídas pela fiscalização do sistema Sped, e que foram excluídas do levantamento fiscal, conforme quadro às fls.20/21, a saber:

- Tomates, frescos ou refrigerados (fls. 53/57);

- Outros produtos hortícolas, frescos ou refrigerados. Pimentões e pimentas dos gêneros Capsicum ou Pimenta (fl. 60); e Outras frutas frescas e morangos (fls. 58/59).

3º) Caso a nota fiscal se refira à aquisição de produto rural; pertença ao estabelecimento matriz; corresponda ao período lançado; e não tenha sido utilizada para abater o lançamento fiscal, caberá a redução da base de cálculo lançada em razão da apresentação de prova material e concreta da aquisição e revenda de produção rural, o que afasta a subsunção à hipótese de incidência de comercialização de produção rural própria.

Assim, com base nesses parâmetros, extraem-se da análise dos documentos juntados as seguintes constatações:

- a) As notas fiscais de entrada fls. 257/268; fls. 273/281; fls. 384/386; fls. 389/401; já haviam sido consideradas pela fiscalização na apuração fiscal e excluídas da base de cálculo (fls. 53/56 e fls. 58/61);
- b) A nota fiscal de aquisição da fl. 269 refere-se à aquisição pela Bagisa de "Match EC NCM 38089199" que não foi objeto do lançamento por não ser produto rural (vide quadro às fls. 21/22);
- c) As notas fiscais nº 022.222; 021.767 e 021.739 (fls. 270/272) descrevem a aquisição de "Pera Danjou NCM 08082010 e 0803000" e "Uva Passa NCM 08062000" pela filial 15.194.884/0005-96, sendo que a comercialização da produção rural própria, fato gerador de contribuições previdenciárias e objeto desse lançamento, refere-se à venda de produtos rurais pelo estabelecimento matriz, portanto não se aplica;
- d) As notas fiscais de aquisição de morango juntadas às fls. 282/298; fls. 299/343; fls. 422/431; fls. 433/438; e fl. 440 são as mesmas notas fiscais apresentadas pela autuada na resposta ao TIF nº 02 e deduzidas do levantamento fiscal conforme planilha Notas Fiscais Recebidas (fls. 130/131) e quadro 1 (fls. 21/22 do Relatório Fiscal);
- e) A nota fiscal nº 000310 à fl. 299 refere-se à aquisição de material elétrico e hidráulico, portanto não corresponde à aquisição de produção rural que é o escopo do lançamento fiscal;
- f) As notas fiscais nº 3324; 3431 e 3515 (fls. 344/346 e 441/443) referentes à aquisição de alface, couve-flor e acelga, comprovam a aquisição de produtos rurais pela filial 15.194.884/0005-96, sendo que o fato gerador ocorreu com a comercialização de produção rural própria pelo estabelecimento matriz. Logo, tais documentos não se prestam como prova de comercialização ou revenda de produto rural adquirido de terceiros pelo estabelecimento matriz;
- g) As notas fiscais nº 000.000.007 e 000.000.008 (fls. 387/388) descrevem a aquisição abóbora pela filial 15.194.884/0005-96, sendo que a comercialização da produção rural própria, fato gerador de contribuições previdenciárias e objeto desse lançamento, refere-se a venda de produtos rurais pelo estabelecimento matriz. Ademais, não foram aceitas também por não haver nos autos apuração fiscal sobre a abóbora comercializada;
- h) As cópias das Notas Fiscais de aquisição de alfaces das fls. 347/383 foram anexas em duplicidade às fls. 402/421 e 444/460, logo, essas últimas (fls. 402/421 e 444/460) não foram consideradas;
- i) Com relação à comercialização de morango, o sujeito passivo comprovou a aquisição na competência 10/2013 de R\$ 738,45, por meio de Notas Fiscais não abatidas do levantamento fiscal às fls. 432 e 439. Logo, deverá este valor ser retirado da base de cálculo apurada;

j) No que atine à comercialização de alfaces e chicórias (NCM 07020000); couves, couve-flor, repolho e brócolis (NCM 07041000) o sujeito passivo trouxe notas fiscais de aquisição dos referidos produtos rurais, cuja base de cálculo foi apurada como se fosse comercialização de produção própria. Assim, a tabela a seguir demonstra os valores que deverão ser excluídos da base de cálculo e a base de cálculo ajustada:

Tabela 1

(...)

k) Ante o exposto, retifica-se a base de cálculo total lançada conforme segue explicitado no quadro abaixo:

Tabela 2

(...)

l) As contribuições previdenciárias e sociais deverão ser calculadas de acordo com as bases de cálculo retificadas, conforme segue:

Tabela 3 INFRAÇÃO:GILRAT DE COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA DE PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO (2158)

(...)

Tabela 4 (...)

Tabela 5 (...)

CONCLUSÃO.

Por tudo exposto, em face das razões expendidas e à luz da legislação previdenciária, voto por julgar procedente em parte a impugnação mantendo parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrado no Anexo I – Retificação do Lançamento.

É o Voto.” – destaques desta Relatora

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade de lei tributária; na parte conhecida, nego provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

