



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10540.720222/2019-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.566 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de março de 2024
Recorrente FRIGOSOL - FRIGORIFICO SUL BAHIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. SÚMULA CARF Nº 163.

O pedido de diligências e/ou perícias pode ser indeferido pelo órgão julgador quando desnecessárias para a solução da lide. Imprescindível a realização de diligência e/ou perícia somente quando necessária a produção de conhecimento técnico estranho à atuação do órgão julgador, não podendo servir para suprir omissão na produção de provas.

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 (Súmula CARF nº 163).

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA OU DECRETO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária ou de decretos que se prestam à sua regulamentação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE. SÚMULA CARF Nº 150.

No período posterior à Lei nº 10.256/2001 são devidas pelo produtor rural pessoa física as contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, ficando a pessoa jurídica adquirente

responsável pela retenção e recolhimento dessas contribuições em virtude da sub-rogação prevista em lei.

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 n.º 10.256, de 2001 (Súmula CARF n.º 150).

Enquanto não transitar em julgado a ADI 4.395, inclusive em relação a eventual modulação de seus efeitos, e enquanto não for revogada ou orientada a não aplicação da Súmula CARF n.º 150, que é de aplicação obrigatória e vinculante aos Conselheiros do CARF, inclusive por ato ministerial no caso específico da referida súmula (Portaria ME n.º 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020), não é possível adotar entendimento diverso do enunciado sumular.

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. VIGÊNCIA SOMENTE A PARTIR DA LEI N.º 13.606, DE 09/01/2018. PARECER PGFN 19.443/2021

Impossibilidade de utilização do art. 30 IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei n.º 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir de vigência da Lei n.º 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997. Decreto n.º 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, § 5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei n.º 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN).

Inclusão em lista: art. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, e art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei n.º 10.522, de 2002.

Processo Sei n.º 10951.106426/2021-13.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE TRIBUTO NÃO DECLARADO OU DECLARADO DE FORMA INEXATA.

O fundamento da multa de ofício de 75% é o lançamento de ofício do tributo inadimplido e não declarado ou declarado de forma inexata.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação).

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Álvares Feithal e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da 14ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, consubstanciada no Acórdão n.º 108-037.847 (fls. 353/386), o qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Reproduzo a seguir o relatório do Acórdão de Impugnação, o qual descreve os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

DA AUTUAÇÃO

1. O presente processo administrativo trata de lançamento de ofício contra a empresa em epígrafe, consolidado em 13/02/2019, constituído de dois autos de infração:

Auto de Infração (fls. 02/10), onde foi apurado crédito referente às contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação), no montante de R\$ 3.350.601,83 (três milhões trezentos e cinquenta mil seiscentos e um reais e oitenta e três centavos), incluídos multa e juros, relativas ao período de 01/01/2015 a 31/12/2015.

Auto de Infração (fls.11/16), onde foi apurado o crédito referente à contribuição devida ao SENAR, incidente sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigida por sub-rogação), no montante de R\$ 319.104,77 (trezentos e dezenove mil cento e quatro reais e setenta e sete centavos), relativa ao período de 01/01/2015 a 31/12/2015.

1.1. O Termo de Verificação Fiscal, de fls. 17/23, traz, em suma, motivos fáticos do lançamento, que podem ser resumidos abaixo:

a) o contribuinte não prestou informações sobre a comercialização da produção rural de pessoas físicas nas GFIP relativas às competências do ano-calendário de 2015;

b) o contribuinte não reconheceu em sua contabilidade a obrigação prevista no art. 30, inciso IV, da Lei n.º 8.212, de 1991; e

c) também, não recolheu por meio de Guias da Previdência Social – GPS, códigos de pagamento 2607 e/ou 2615, as contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as contribuições devidas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR incidentes sobre a comercialização da produção rural de pessoas físicas.

1.2. Também é esclarecido no Relatório Fiscal que não há informação sobre a existência de decisão judicial, que tenha assegurado o sujeito passivo a suspensão da obrigação prevista no art. 30, inciso IV, da Lei n.º 8.212, de 1991, conforme foi por ele declarado em resposta ao TIF n.º 1.

1.3. Diante de tais fatos, a autoridade fiscal concluiu que houve infrações à legislação tributária e efetuou o lançamento apurando o crédito tributário correspondente, nos termos previstos no art. 5º, incisos I e II, da Lei n.º 8.212/91 e no art. 6º da Lei n.º

9.528/97, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001, utilizando como base de cálculo os valores da aquisição, pela autuada, da produção rural de pessoa física, conforme demonstrado no Relatório Fiscal.

1.4. No lançamento, foi aplicada a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre as contribuições exigidas, nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, acrescentado pela MP 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, combinado com o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Da Impugnação

2. Devidamente intimada em 13/02/2019 (fls.298/299), a empresa autuada, em 14/03/2019, impugnou o lançamento por meio do instrumento de fls. 303/341, onde após defender a tempestividade da impugnação e fazer um relato dos fatos relativos à autuação, traz os argumentos a seguir expostos:

Da Inviabilidade da Cobrança do FUNRURAL

2.1. Neste tópico, após fazer um esboço histórico do tributo, enfatiza que com o advento da Constituição Federal de 1988, os sistemas previdenciários rural e urbano, até então separados, foram unificados, tornando irrelevante a condição de o trabalhador ser rural ou urbano, o que levaria a uma conclusão apriorística, mas absolutamente lógica, de que a Lei Complementar nº 11/1971 não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, tendo em vista que a premissa e a razão de ser desta lei era o tratamento previdenciário diferenciado para trabalhadores rurais e urbanos.

2.2. Sustenta que da simples análise das normas constitucionais supracitadas, percebe-se que, desde o advento da Constituição Federal de 1988, somente poderão ser exigidas dos empregadores contribuições incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, e, após a EC 20/98, sobre a receita, as quais já foram instituídas e vêm sendo exigidas ao longo dos anos.

2.3. Acrescenta que restou autorizado pela Carta Magna vigente que o legislador infraconstitucional instituisse a referida contribuição por lei ordinária; entretanto, argumenta que a sujeição passiva deveria estar adstrita ao produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, fato este não observado pelo legislador ordinário, que instituiu contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural dos empregadores rurais, tanto pessoas físicas quanto jurídicas.

Da Tentativa de Instituição da Contribuição Sobre a Receita Bruta Proveniente da Comercialização da Produção Rural dos Empregadores Rurais Pessoas Físicas pela Lei 8212/91 e Alterações Posteriores

2.4. Enfatiza que a CF/88 expressamente tratou da contribuição para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção, restringindo o seu alcance aos segurados especiais, assim considerados: o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes.

2.5. Afirma que, em 22/12/92, foi editada a Lei nº 8.540 que alterou a redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91, que passou a considerar como sujeito passivo da relação jurídico-tributária em questão, além dos segurados especiais (inciso VII, do art. 12), os produtores rurais pessoas físicas com empregados (alínea "a", inciso V, do art. 12),

colidindo frontalmente com a CF/88 pelo simples fato desta somente prever este tipo de contribuição para os segurados especiais (art. 195, § 8º, da CF/88).

2.6. Salienta que mesmo que se considere ultrapassada a causa de inconstitucionalidade supramencionada, pelo fato de ter sido criada nova contribuição social incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, desta vez exigida do produtor rural pessoa física com empregados, feriu-se de morte o quanto estatuído no § 4º, do art. 195 c/c o art. 154, I, da CF/88, pois, em se tratando de nova contribuição, necessária a sua instituição por lei complementar. Neste passo, uma nova alteração ao art. 25 da Lei 8.212/91 foi promovida pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97.

2.7. Ressalta que a Lei n.º 8.212/91 e todas as suas alterações, inclusive aquela processada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97, são anteriores ao advento da Emenda Constitucional n.º 20/98, a qual, como já explanado anteriormente, incorporou o termo “receita” ao art. 195, da CF/88.

2.8. Conclui que, até o advento da EC n.º 20/98, não estava autorizada pela Carta Magna a instituição de nova contribuição social aos empregadores destinada ao financiamento da Seguridade Social incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção, restando caracterizado, portanto, outro vício insanável na instituição da contribuição previdenciária cuja exigência se quer afastar.

2.9. Observa que a última alteração no art. 25 da Lei n.º 8.212/91 efetivada pela Lei n.º 10.256, de 09/07/01, na verdade pretendeu legitimar a cobrança de um tributo natimorto, haja vista que desde seu nascedouro está eivado de vícios que o ferem de morte. Acrescenta que a única alteração introduzida pelo texto da Lei n.º 10.256/01, em relação ao Funrural, refere-se à suposta alternatividade entre essa contribuição prevista no artigo 25 da Lei n.º 8.212/91 (incidente sobre a receita bruta) e aquela contribuição do artigo 22 da Lei n.º 8.212/91 (23% sobre a folha de salários).

2.10. Destaca que, como a regra-matriz de incidência do Funrural permaneceu inalterada - sendo mantida a redação dada pelas Leis n.º 8.540/92 e n.º 9.528/97, tendo em vista que a Lei n.º 10.256/2001 não alterou os incisos I e II do artigo 25 da Lei 8.212/91, que dispõem sobre o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas da contribuição ao Funrural (com redação inalterada desde a Lei 9.528/97).

2.11. Conclui que, ainda que fosse constitucional, a Lei n.º 10.256/2001 não teria sido capaz de corrigir as inconstitucionalidades perpetradas ao longo dos anos pelo legislador ordinário, tendo em vista que: I) o fato gerador: auferir receita bruta proveniente da comercialização da produção, II) a base de cálculo: receita bruta e III) as alíquotas: 2% e 0,1% do tributo foram instituídas (Lei n.º 8.540/92) e repetidas (Lei n.º 9.528/97) antes da vigência da Emenda Constitucional n.º 20/98.

2.12. Sustenta que, com a publicação da Lei n.º 8.540/92, que em seu art. 1º alterou a redação do art. 25, da Lei n.º 8.212/91, a limitação constitucional imposta pelo art. 195 da CF foi totalmente violada, visto que foi criada nova contribuição sobre receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, desta vez direcionada aos produtores rurais pessoas físicas com empregados.

2.13. Afirma que o referido ditame legal não cumpriu o quanto disposto na parte final do inciso I, do art. 154, da CF/88, pelo fato de ter instituído nova contribuição destinada ao financiamento da Seguridade Social através de lei ordinária e, além disso, com base de cálculo própria de outra contribuição social com a mesma destinação, como por exemplo, a COFINS, de modo que para os contribuintes de ambos os tributos, é flagrante a ocorrência de bis in idem, que é vedado pelo mesmo dispositivo constitucional.

2.14. Salienta que, enquanto que os empregadores urbanos recolhem contribuição social sobre a folha de salários, conforme albergado pelo art. 195, I, da CF/88, os

empregadores rurais passaram a ser tributados de forma diferenciada, que é muito mais onerosa, incidindo a contribuição guerreada sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, a qual só tem previsão constitucional para os segurados especiais (art. 195, §8º, da CF/88), razão pela qual a legislação em questão também violaria o Princípio da Isonomia Tributária, previsto no art. 150, II, da CF/88.

2.15. Registra que, da análise da Lei nº 8.212/91, verifica-se que a contribuição prevista em seu art. 25 incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, porém, somente através da Instrução Normativa nº 60 – de 30 de outubro de 2001 (e suas alterações), norma que estabelecia os procedimentos de arrecadação das contribuições devidas à Previdência Social relativas às atividades rural e agroindustrial, veio à tona todos os fatos geradores daquela contribuição, fato este que violaria o Princípio Constitucional da Legalidade previsto no art. 150, I, da CF/88 e o disposto no art. 97 do CTN.

Do Precedente do STF Acerca da Inconstitucionalidade do Funrural – Recurso Extraordinário nº 363.852

2.16. Alega que a decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal, prolatada em sede de controle difuso de constitucionalidade das leis, nos autos de incidente de inconstitucionalidade suscitado na constância do julgamento do Recurso Extraordinário nº 363.852, considerou formal e materialmente inconstitucional a cobrança da contribuição social sobre o resultado da comercialização dos produtos agrícolas dos empregadores rurais, vulgarmente conhecida como FUNRURAL.

2.17. Enfatiza que a inconstitucionalidade declarada pelo STF não está fundamentada somente em vício formal, quanto à necessidade de lei complementar para a criação de nova exação, mas, também, em vícios materiais, consistentes na ofensa ao princípio da isonomia e na ocorrência da bitributação, razão pela qual, não haveria como se afirmar que, com a edição da Lei 10.256/2001 a razão de inconstitucionalidade deixou de existir, uma vez que a contribuição ainda está viciada no seu aspecto material.

2.18. Sustenta que, ainda que no bojo do julgamento do Recurso Extraordinário 718.874/RS-RG, o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido a constitucionalidade da contribuição exigida do produtor rural pessoa física empregador incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção, nos termos do artigo 25 da Lei 8.212/1991, a partir das alterações promovidas pela Lei 10.256/2001, não houve o revolvimento no que tange à inconstitucionalidade do recolhimento por sub-rogação.

Da Impossibilidade de Cobrança do Funrural por Sub-Rogação- Ausência de Manifestação da Questão por Sub-Rogação no Julgamento do RE 718.874/RS

2.19. Observa que, antes do julgamento do RE 718.874/RS-RG, havia os seguintes contornos jurídicos para o Funrural: I) inconstitucionalidade formal das Leis 8.540/1992 e 9.528/1997, e, assim, dos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei 8.212/91; II) reconhecimento da inconstitucionalidade formal com repercussão geral do artigo 25, incisos I e II, da Lei 8.212/1991, conforme leis 8.540/1992 e 9.528/1997; III) ausência de qualquer discussão a respeito da Lei 10.256/2001, que surgiu após a Emenda Constitucional 20/1998.

2.20. Registra que, com relação ao julgamento proferido no sentido de reconhecer a constitucionalidade da contribuição do Funrural para o produtor rural pessoa física, cumpre expor que o tema ainda não está completamente solucionado por aquele tribunal superior, isto porque não foi analisada a grave falha legislativa existente no art. 1º da Lei 10.256/2001, a qual, ao “restituir” o Funrural no artigo 25 da Lei 8.212/1991, não restabeleceu todos os aspectos materiais da exação, sobretudo, a base de cálculo e alíquota.

2.21. Lembra que os REs 363.852 e 596.177, julgados anteriormente, reconheceram a inconstitucionalidade formal do artigo 25, da Lei 8.212/1991, inclusive, dos respectivos incisos I e II, pois a razão de ser da inconstitucionalidade foi exatamente a exigência do Funrural sobre a receita bruta, o que não consta do caput do artigo 25, da Lei 8.212/1991, mas dos incisos que foram “aproveitados”.

2.23. Enfatiza que, ao julgar o “caso Mataboi” (RE 363.852), o STF reconheceu expressamente a inconstitucionalidade do artigo 30, IV, da Lei 8.212/1991, de modo que não haveria previsão legal para a sub-rogação, que dependeria, portanto, de edição de nova lei.

2.24. Acrescenta que, em momento algum, a Lei nº 10.256/2001 faz qualquer menção, tampouco restabelece a sub-rogação declarada inconstitucional pelo STF e, o artigo 30, III, da Lei 8.212/1991 não supre essa ausência legal, uma vez que disciplina a simples obrigação de recolhimento, sem qualquer imposição de retenção, muito menos de responsabilidade no caso de não a cumprir, já que, nessa hipótese, caberá exigir do efetivo contribuinte.

Da Suspensão da Execução da Norma Instituidora do Funrural por Sub-Rogação em razão da Resolução do Senado nº 15/2017

2.25. Informa que após a decisão proferida pelo STF nos autos do RE nº 718.874, na qual foi reconhecida a constitucionalidade da exigência do Funrural, o Senado Federal editou a Resolução nº 15/2017, que suspendeu a eficácia de vários dispositivos da Lei nº 8.212/91 relacionados ao Funrural, dentre eles o inciso IV, do artigo 30, com redação dada pela Lei nº 9.528/97, que qualificou o adquirente da produção como sub-rogado pela obrigação do produtor rural — o que, na prática, significa que ele está obrigado a descontar e recolher o Funrural do fornecedor quando pessoa física.

2.26. Sustenta que essa suspensão encontrava limites no pronunciamento do STF no Recurso Extraordinário 363.852/MG, onde a Suprema Corte declarou esses dispositivos inconstitucionais, porque à época do seu advento a Constituição Federal ainda não tinha sido alterada pela Emenda Constitucional 20/98, mas não abordou os dispositivos trazidos pela Lei nº 10.256/01, que deram nova redação ao artigo 25, da Lei nº 8.212/91 e fora promulgada na vigência da referida EC 20/98.

2.27. Salieta que as alterações trazidas pela Lei nº 10.256/01 somente foram analisadas pelo Supremo Tribunal no Recurso Extraordinário nº 718.874/RS, quando a corte reverteu seu entendimento e declarou a constitucionalidade do Funrural, sem, entretanto, tratar da responsabilidade do adquirente por sub-rogação nesse caso, tendo em vista que esse tema não constou da tese fixada pelo STF em sede de repercussão geral, o que implica na manutenção do entendimento firmado nos recursos extraordinários nº 363.852/MG e nº 596.177/RS, que efetivamente trataram do artigo 30, IV, da Lei nº 8.212/91, ou, em outras palavras, não houve inovação no Recurso Extraordinário nº 718.874/RS para os adquirentes que pudesse ser interpretada pela Receita Federal nessa solução de consulta.

2.28. Conclui que é plenamente possível que a cobrança do Funrural seja constitucional para o produtor rural sem o ser para a empresa adquirente.

2.29. Frisa que a Resolução nº 15/2017 — plenamente vigente — suspendeu expressamente a execução da norma instituidora da cobrança do Funrural por sub-rogação, conferindo, portanto, efeitos retroativos (ex tunc) e erga omnes à decisão que declarou a inconstitucionalidade do dispositivo que dava respaldo a cobranças de tal natureza.

2.30. Observa que, no caso concreto, os débitos consubstanciados no auto de infração e imposição de multa são posteriores à decretação de inconstitucionalidade e o seu lançamento deu-se posteriormente à suspensão decretada pelo Senado Federal de tal

maneira que se encontra duplamente ilegal, visto que os efeitos de tal resolução são extintos.

2.31. Conclui que, ainda que a autoridade fiscal tenha justificado o lançamento de ofício na validade da nova redação dada ao artigo 25 pela Lei nº 10.256/2001, fato é que não houve a reprodução do preceituado pelo inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 de tal maneira que não pode, em razão da falta de previsão legal, a determinação da sub-rogação à Impugnante por mera presunção, razão pela qual imperioso se faz o reconhecimento da nulidade do auto de infração e imposição de multa em função da ausência de fundamentação vigente capaz de legalmente exigir o adimplemento do tributo.

Da Validade da Resolução do Senado sob a Luz dos Princípios da Razoabilidade e da Segurança Jurídica

2.32. Neste tópico, a impugnante sustenta que a Resolução nº 15/2017 do Senado Federal, com base nos Princípios da Segurança Jurídica e Razoabilidade, garante aos contribuintes uma estabilidade, qual seja, de que uma norma considerada inconstitucional não será aplicada, porquanto suspensa sua execução, vinculando todos os entes, incluindo as autoridades fazendárias, as quais não mais podem cobrar tributo com base numa norma que está com a sua execução suspensa.

2.33. Requer, então, o cancelamento dos Autos de Infração, considerando que a Resolução nº 15/2017, que suspendeu a execução do art. 25, incisos I e II, e do art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, encontra-se plenamente vigente.

Da Ocorrência do *Bis In Idem*

2.34. Alega que mesmo na remota hipótese de os argumentos acima aduzidos não fossem acolhidos, seria imperioso o reconhecimento do *bis in idem* do tributo cobrado no auto de infração ora impugnado, tendo em vista que os seus fornecedores situados no regime especial da Previdência Social não recolhem a inconstitucional contribuição com base na venda de sua produção, mas sim sobre percentual sobre a folha de pagamentos de seus empregados (regime comum), de modo que não haveria a necessidade de retenção da contribuição por parte da Impugnante sobre o mesmo fato gerador.

2.35. Por essa razão, enfatiza que é imprescindível a expedição de ofício ao INSS, com o nome de todos os fornecedores da Impugnante, para que possa informar se os mesmos são ou não empregadores do regime comum da Previdência Social.

Das Cobranças do SENAR e do GILRAT

2.36. No que tange à Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), observa que sua cobrança, no período referente ao exercício de 2015, tem base legal no inciso II do art. 25 da Lei nº 8.212/91, que foi julgado inconstitucional e encontra-se com a sua execução suspensa em razão da Resolução nº 15/2017, de modo que resta igualmente impugnado o capítulo do auto de infração que ensejou a constituição, através de lançamento de ofício, do crédito tributário referente à referida contribuição.

2.37. Com relação à cobrança da Contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) sobre a comercialização da produção rural, afirma que a sub-rogação dos adquirentes no pagamento desta contribuição somente foi instituída de forma válida após o advento da Lei nº 13.606/2018.

2.38. Faz constar que o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) foi criado pela Lei nº 8.315/91, em obediência ao artigo 62 do ADCT, que no seu artigo 3º instituiu a contribuição destinada ao custeio da entidade, correspondente a 2,5% da remuneração paga aos empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado (ou

equiparadas) que exercem atividades agroindustriais, agropecuárias, extrativistas vegetais e animais, cooperativistas rurais e sindicais patronais rurais. Acrescenta que, com a edição da Lei n.º 8.540/92, foi instituída a contribuição específica para os empregadores rurais pessoas físicas, consistente em 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

2.39. Algum tempo depois, ressalta, foi editado o Decreto n.º 790/93, o qual alterou o Decreto n.º 566/92 (Regulamento do SENAR), para nele incluir, sem respaldo legal, a previsão de que o tributo devido pelo produtor seja pago pelo adquirente, consignatário ou cooperativa a quem forneça os seus produtos, conforme se vê do artigo 11, parágrafo 5º, alínea “a”.

2.40. Informa que a Lei n.º 9.528/97, em seu artigo 6º, reiterou o SENAR dos empregadores rurais pessoas físicas, estendendo-o, a partir de então, aos chamados segurados especiais (produtores rurais pessoas físicas sem empregados), mas sem nada dizer sobre sub-rogação. Acrescenta que, mais tarde, a Lei n.º 10.256/2001, também silente em matéria de sub-rogação, modificou o dispositivo acima referido, dobrando a alíquota do SENAR das pessoas físicas em geral, que então passou a ser de 0,2%.

2.41. Enfatiza que, apenas com a edição da Lei n.º 13.606/2018, ficou instituída de forma válida a sub-rogação dos adquirentes no pagamento do SENAR dos produtores rurais pessoas físicas, empregadores ou não (parágrafo único inserido no artigo 6º da Lei 9.528/97), de modo que no período anterior à Lei n.º 13.606/2018, não havia previsão para o recolhimento da Contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) por meio de substituição tributária, pelo que resta patente a ilegalidade do crédito tributário constituído por meio do auto de infração ora impugnado, porquanto, em obediência ao princípio da legalidade tributária, insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, é vedado ao poder público exigir tributo sem lei que o estabeleça.

2.42. No seu entendimento, a sub-rogação não poderia ser baseada no artigo 30, inciso IV, da Lei 8.212/91, primeiro tal inciso remete de forma expressa ao artigo 25 da Lei 8.212/91, que trata apenas do Funrural e do adicional ao SAT, e não da contribuição ao SENAR e, segundo, porque o caput do artigo 30 alude a contribuições e outros pagamentos devidos à seguridade social, enquanto a contribuição ao SENAR tem natureza de contribuição corporativa (e não previdenciária), tanto que não é afastada pela imunidade do artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição.

2.43. Some-se a isso, continua, o fato de que o artigo 30, inciso IV, da Lei 8.212/91 foi por duas vezes declarado inconstitucional pelo STF, na ocasião do julgamento dos recursos n.º 363.852/MG e n.º 596.177-RG/RS, tendo ainda a execução suspensa pela citada Resolução n.º 15/2017 do Senado Federal, plenamente vigente atualmente e com efeitos *ex tunc*.

2.44. Conclui que, até a entrada em vigor do parágrafo único do artigo 6º da Lei 9.528/97, inserido pela Lei 13.606/2018, a contribuição para o SENAR não poderia ser exigida do adquirente, razão pela qual deve ser anulado o auto de infração ora impugnado e que constituiu de ofício o crédito tributário referente à Contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

Da Necessidade de Realização de Prova Pericial e Testemunhal

2.45. Neste tópico, inicia com a alegação de que a cobrança levada a cabo nos autos de infração pressupõe que: I) os tributos ora cobrados não foram pagos por sub-rogação pela ora impugnante nem diretamente, pelos próprios produtores rurais que venderam seus produtos à ora impugnante; e II) os aludidos produtores rurais não possuem (ou possuíam em 2015) decisões judiciais que o(s) beneficiava(vam) no sentido de desobrigá-los do recolhimento de tais tributos.

2.46. Defende que tais premissas não podem ser fincadas a partir de uma presunção, de modo a prejudicá-la, devendo ser observado que tais premissas interferem na sua esfera jurídica sem que tenha, por conta do sigilo fiscal, acesso aos subsídios que tornem inequívoca a existência da dívida.

2.47. Saliencia que, no bojo do presente processo administrativo, será necessária toda a produção de prova legalmente prevista para a coleta de informações e documentos relativos às operações que são objeto da presente autuação, inclusive por meio de perícia contábil e depoimentos pessoais dos produtores rurais com os quais manteve relação comercial no período objeto da autuação (ano de 2015).

2.48. Com efeito, com base no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, formula os quesitos que quer sejam esclarecidos pelo perito contábil:

I. Os fornecedores da Impugnante são em sua totalidade empregadores pessoas físicas?

II. Existe algum fornecedor pessoa física que não esteja obrigado ao recolhimento da contribuição estatuída pelo artigo 12, inciso V, alínea “a”?

III. Os fornecedores da Impugnante recolhem a contribuição com base no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91?

IV. A impugnante enquadra-se como contribuinte sub-rogada nos termos do artigo 25, inciso I, da Lei nº 8.212/91?

2.49. Por fim, alega que se faz necessária a oitiva dos seus fornecedores para que possam prestar esclarecimentos quanto ao modo de recolhimento da contribuição e sobre a eventual existência de decisão(ões) judicial(is) vigente(s) na época que desobrigasse(m) produtor(es) rural(is) que com ela manteve(iveram) relação comercial, no ano de 2015 de recolher os tributos cobrados - e, por conseguinte, impedia(m) a retenção fiscal por parte desta empresa autuada.

Dos Pedidos

3. Por fim, a impugnante requer:

a) o recebimento da presente impugnação, pois presentes os requisitos dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72;

b) a expedição de ofício ao INSS para que informe se os fornecedores constantes na relação de fls. 92/97 são ou não empregadores do regime comum de Previdência Social;

c) a realização de perícia contábil para comprovar se a Impugnante cumpriu, com rigor, as suas obrigações fiscais e contábeis;

d) a realização de oitiva com os fornecedores da Impugnante (pessoas físicas e jurídicas), cujo rol será arrolado quando do deferimento da desta prova;

e) a juntada dos documentos acostados; e

f) ao final, seja a impugnação julgada procedente de modo a desconstituir o débito consubstanciado nos autos de infração e imposição de multa.

Do Adendo à Impugnação

4. A Impugnante, em 16/01/2023, juntou aos autos o adendo à impugnação (petição de fls.348/351), onde argumenta o que segue.

4.1. Informa que, em 17/12/2022, o Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 4395, proposta pela Associação

Brasileira de Frigoríficos (ABRAFRIGO), em que se tratou da existência ou não da constitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII; 25, incisos I e II; e 30, inciso IV, todos da Lei nº 8.212/91.

4.2. Enfatiza que a Corte Suprema, por maioria, entendeu por conhecer parcialmente da ADI, a fim de declarar-se a inconstitucionalidade da expressão do empregador rural pessoa física, constante no art. 25, caput, da Lei 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997 e Lei nº 8.540/1992, por serem anteriores à EC 20/1998.

4.3. Alega que a ADI 4395 impacta o julgamento do presente feito, visto que coaduna com todos os argumentos trazidos na impugnação quanto à insegurança jurídica dos fundamentos da autuação, restando patente a nulidade do auto de infração e imposição de multa, visto a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que o fundamentam.

4.4. Lembra que, nos termos do artigo 927, inciso I, do Código de Processo Civil, os juízes e os tribunais têm que observar as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade. Acrescenta que tal norma não é aplicável apenas ao Poder Judiciário, mas abarca, também, a Administração Pública.

4.5. Conclui que resta imperiosa a aplicação da ADI 4395 ao presente caso, afastando-se a aplicação da Súmula nº 150 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ante a inequívoca inconstitucionalidade dos artigos que fundamentam a autuação.

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 julgou improcedente a Impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO.

A impugnação regularmente processada, suspende a exigibilidade do crédito tributário em discussão, nos termos do artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei, decreto ou ato normativo, sob fundamento de inconstitucionalidade/ilegalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS -DOCTRINA.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que reiteradas, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se e vinculando somente as partes envolvidas naqueles litígios.

O entendimento doutrinário, ainda que dos mais consagrados juristas, não pode ser oposto ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência/perícia deve ser apreciado levando-se em consideração a matéria de fato ou a razão de natureza técnica do assunto, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos. Caso contrário, deve ser indeferido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTORES PESSOAS FÍSICAS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SUB-ROGAÇÃO. PERÍODO POSTERIOR À LEI Nº 10.256/2001.

A empresa adquirente da produção rural do produtor pessoa física deve recolher as contribuições previdenciárias por ele devidas, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, previstas no artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001, na qualidade de sub-rogada no cumprimento dessas obrigações.

A suspensão promovida pela Resolução do Senado nº 15/2017 da legislação declarada inconstitucional pelo RE nº 363.852/MG não afeta a contribuição do produtor rural pessoa física reinstituída pela Lei nº 10.256/2001, que teve a sua constitucionalidade confirmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do RE nº 718.874/RS, sendo válidos os incisos do artigo 25, assim como a sub-rogação prevista no inciso IV do artigo 30, ambos da Lei nº 8.212/1991.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTORES PESSOAS FÍSICAS. SENAR. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa adquirente da produção rural do produtor pessoa física deve recolher a contribuição por ele devida ao SENAR, prevista no artigo 6º da Lei n.º 9.528/1997, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, na qualidade de sub-rogada no cumprimento dessa obrigação.

A arrecadação das contribuições ao SENAR deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições previdenciárias, na forma do artigo 3º, parágrafo 3º da Lei nº 8.315/1991, e do artigo 3º, parágrafo 3º da Lei nº 11.457/2007.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dessa decisão em 02/05/2023, por via eletrônica (Termo de fl. 402), a Contribuinte apresentou, em 26/05/2023, o Recurso Voluntário de fls. 405/449, no qual alega o seguinte, em suma:

Preliminares:

1. Em 17/12/2022, o Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 4.395, proposta pela Associação Brasileira de Frigoríficos (ABRAFRIGO), que tratou da existência ou não da constitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII; 25, incisos I e II; e 30, inciso IV, todos da Lei nº 8.212/91.
2. A Corte Suprema, por maioria, entendeu por conhecer parcialmente da ADI, a fim de declarar-se a inconstitucionalidade da expressão do empregador rural pessoa física, constante no art. 25, caput, da Lei 8.212/1991, na redação dada

pela Lei n.º 9.528/1997 e Lei n.º 8.540/1992, por serem anteriores à EC 20/1998.

3. A ADI 4395 impacta o julgamento do presente feito, visto que coaduna com todos os argumentos trazidos na impugnação quanto à insegurança jurídica dos fundamentos da autuação.
4. O julgamento da ADI 4.395 foi finalizado em 17/12/2022, por meio de sessão virtual, tendo sido suspenso em 21/12/2022 unicamente para proclamação do resultado em sessão presencial. Já ocorreu, em 10/01/2023, a publicação da ata de julgamento, de modo que esta passou a produzir efeitos desde então.
5. Deve ser reformada a decisão recorrida para reconhecer a incidência da ADI 4.395 sobre o caso em tela, de modo a entender pela inconstitucionalidade da expressão “do empregador rural pessoa física”, constante no art. 25, caput, da Lei 8.212/1991.
6. Resta imperiosa a aplicação da decisão proferida na ADI 4.395 ao presente recurso, afastando-se a aplicação da Súmula n.º 1501 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ante a inequívoca inconstitucionalidade dos artigos que fundamentam a autuação.
7. Outrossim, encontra-se suspensa a exigibilidade da cobrança do FUNRURAL por sub-rogação em decorrência da plena vigência da Resolução n.º 15/2017, do Senado Federal a qual suspendeu, inclusive, o inciso IV, do art. 30, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97.
8. O indeferimento do pedido de produção de prova testemunhal e pericial, e ainda, pela realização de diligências junto ao INSS, viola o exercício do contraditório e da ampla defesa insculpido no art. 5.º, inciso LV, da CRFB/1988, posto que, longe de serem medidas protelatórias, são essenciais para o esclarecimento dos fatos, tendo em vista a impossibilidade da Recorrente comprová-los sem lançar mão de tais meios de prova.
9. Deve ser reconhecido o cerceamento de defesa, com a anulação da decisão recorrida, a fim de que seja oportunizado o pleno exercício dos direitos ao contraditório e à ampla defesa.

Mérito:

10. Da simples análise das normas constitucionais supracitadas, percebe-se que, desde o advento da Constituição Federal de 1988, somente poderão ser exigidas dos empregadores contribuições incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, e, após a EC 20/98, sobre a receita, as quais já foram instituídas e vêm sendo exigidas ao longo dos anos.
11. O legislador desrespeitou a Carta Magna, ao instituir, por lei ordinária, contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da

comercialização da produção rural dos empregadores rurais, tanto pessoas físicas quanto jurídicas.

12. Em 22/12/92, foi editada a Lei n.º. 8.540 que alterou a redação do art. 25 da Lei n.º. 8.212/91, considerando como sujeito passivo da relação jurídico-tributária em questão, além dos segurados especiais (inciso VII, do art. 12), os produtores rurais pessoas físicas com empregados (alínea “a”, inciso V, do art. 12), colidindo frontalmente com a CF/88 pelo simples fato de esta somente prever este tipo de contribuição para os segurados especiais (art. 195, § 8º, da CF/88).
13. Mesmo que se considere ultrapassada a causa de inconstitucionalidade supramencionada, pelo fato de ter sido criada nova contribuição social incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, desta vez exigida do produtor rural pessoa física com empregados, feriu-se de morte o quanto estatuído no § 4º, do art. 195 c/c o art. 154, I, da CF/88, pois, em se tratando de nova contribuição, torna-se necessária a sua instituição por meio de lei complementar.
14. A Lei n.º. 8.212/91 e todas as suas alterações transcritas acima são anteriores ao advento da Emenda Constitucional n.º. 20/98, a qual, como já explanado anteriormente, incorporou o termo “receita” ao art. 195, da CF/88.
15. Assim, até o advento da EC n.º 20/98, não estava autorizada pela Carta Magna a instituição de nova contribuição social aos empregadores destinada ao financiamento da Seguridade Social incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção, restando caracterizado, portanto, outro vício insanável na instituição da contribuição previdenciária.
16. A última alteração no art. 25 da Lei n.º. 8.212/91 foi efetivada pela Lei n.º 10.256, de 09/07/01. Pretendeu o governo com a publicação da lei supracitada foi tentar legitimar a cobrança de um tributo natimorto, haja vista que desde seu nascedouro já se encontrava eivado de vícios os quais comprometiam a própria existência da norma.
17. A única alteração introduzida pelo texto da Lei n.º 10.256/01 em relação ao Funrural refere-se à suposta alternatividade entre essa contribuição prevista no artigo 25 da Lei n.º 8.212/91 (incidente sobre a receita bruta) e aquela contribuição do artigo 22 da Lei n.º 8.212/91 (23% sobre a folha de salários).
18. Essa alteração, por si só, é inconstitucional, pois a previsão de substituição entre as duas contribuições inscrita na Lei n.º 10.256/2001 somente foi autorizada com o advento da Emenda à Constituição de n.º 42, promulgada em 2003 a qual introduziu os §§ 12º e 13º no artigo 195 da Constituição. Ressalte-se que também nesse caso a posterior promulgação da EC n.º 42/2003 não teve o condão de "constitucionalizar" a Lei n.º 10.256/2001.
19. Não bastasse essa inconstitucionalidade, é importante destacar que a regramatrix de incidência do Funrural permaneceu inalterada com a redação dada

pelas Leis n.º 8.540/92 e n.º 9.528/97 que, conforme visto acima, foram editadas sem suporte constitucional. Isso porque a Lei n.º 10.256/2001 não alterou os incisos I e II do artigo 25 da Lei 8.212/91, os quais dispõem sobre o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas da contribuição ao Funrural (com redação inalterada desde a Lei 9.528/97).

20. Ainda que fosse constitucional, a Lei n.º 10.256/2001 não teria sido capaz de corrigir as inconstitucionalidades perpetradas ao longo dos anos pelo legislador ordinário, afinal, (i) o fato gerador: auferir receita bruta proveniente da comercialização da produção, (ii) a base de cálculo: receita bruta e (iii) as alíquotas: 2% e 0,1% do tributo, foram instituídas (Lei n.º 8.540/92) e repetidas (Lei n.º 9.528/97) antes da vigência da Emenda Constitucional n.º 20/98.
21. A Lei n.º. 8.540/92, ao estender o alcance da contribuição em debate aos empregadores rurais pessoas físicas, criou nova relação jurídico-tributária, criando, portanto, uma nova contribuição destinada à seguridade social, não cumprindo o disposto na parte final do inciso I, do art. 154, da CF/88, pelo fato de ter instituído nova contribuição destinada ao financiamento da Seguridade Social através de lei ordinária e, além disso, com base de cálculo própria de outra contribuição social com a mesma destinação, como por exemplo, a COFINS. Assim sendo, para os contribuintes de ambos os tributos, é flagrante a ocorrência de bis in idem, o qual é vedado pelo mesmo dispositivo constitucional.
22. O princípio da isonomia está sendo ferido gravemente quando o legislador infraconstitucional institui diferentes formas de tributação para contribuintes que estão, constitucionalmente, em situação equivalente. Enquanto os empregadores urbanos recolhem contribuição social sobre a folha de salários, conforme albergado pelo art. 195, I, da CF/88, os empregadores rurais passaram a ser tributados de forma diferenciada, ressalte-se, muito mais onerosa, incidindo a contribuição guerreada sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, a qual só tem previsão constitucional para os segurados especiais (art. 195, §8º, da CF/88).
23. A lei n.º. 8.212/91 não estabeleceu todos os elementos necessários para a regular instituição da contribuição em foco, visto que através de uma instrução normativa foram definidos todos os fatos geradores da contribuição prevista no art. 25 daquela lei e, em alguns casos, além de preencher-lhe lacunas, acabou por inovar, ampliando hipóteses já previstas (o que também é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio).
24. A decisão do STF, prolatada em sede de controle difuso de constitucionalidade das leis, nos autos do Recurso Extraordinário n.º 363.852, considerou formal e materialmente inconstitucional a cobrança da contribuição social sobre o resultado da comercialização dos produtos agrícolas dos empregadores rurais, vulgarmente conhecida como FUNRURAL.

25. A inconstitucionalidade declarada pelo STF não está fundamentada somente em vício formal, quanto à necessidade de lei complementar para a criação de nova exação, mas, também, em vícios materiais, consistentes na ofensa ao princípio da isonomia e na ocorrência da bitributação. Assim, não há como se afirmar, portanto, que com a edição da Lei 10.256/2001 a razão de inconstitucionalidade deixou de existir, uma vez que a contribuição ainda está viciada no seu aspecto material.
26. Ainda que no julgamento do Recurso Extraordinário 718.874/RS-RG o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido, por seis votos a cinco, a constitucionalidade da contribuição exigida do produtor rural pessoa física empregador incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção, nos termos do artigo 25 da Lei 8.212/1991, a partir das alterações promovidas pela Lei 10.256/2001, não houve revolvimento no que tange à inconstitucionalidade do recolhimento por sub-rogação.
27. Ao julgar o “caso Mataboi” (RE 363.852), o STF reconheceu expressamente a inconstitucionalidade do artigo 30, IV, da Lei 8.212/1991. Portanto, diante da inconstitucionalidade, vício que gera nulidade da lei com efeitos retroativos, não haveria previsão legal para a sub-rogação.
28. Desse modo, a sub-rogação dependeria da edição de uma nova lei. Ocorre que a Lei nº 10.256/2001 em momento algum faz qualquer menção, tampouco restabelece a sub-rogação declarada inconstitucional pelo STF.
29. Após a decisão proferida pelo STF nos autos do RE nº 718.874, no qual foi reconhecida a constitucionalidade da exigência do Funrural, o Senado Federal editou a Resolução nº 15/2017, a qual suspendeu a eficácia de vários dispositivos da Lei 8.212/91 relacionados ao Funrural.
30. No Recurso Extraordinário 718.874/RS, sem dúvida, o STF declarou a constitucionalidade do Funrural enquanto contribuição social imposta ao produtor rural empregador pessoa física, mas daí não se pode depreender que essa mesma contribuição possa ser validamente cobrada de terceiro, que adquire a produção rural do contribuinte.
31. O fato de a contribuição imposta ao produtor empregador rural ter sido considerada constitucional no bojo do julgamento do RE nº 718.874, não implica na constitucionalidade da cobrança dessa contribuição contra o adquirente (por sub-rogação).
32. São, na verdade, cobranças com dois sujeitos passivos distintos, qualificados como contribuintes na forma do artigo 121, parágrafo único, I, do CTN: o produtor empregador rural, contribuinte original do Funrural; e o adquirente da produção, por sub-rogação.
33. A realidade é que o artigo 30, IV, da Lei 8.212/91 havia sido declarado inconstitucional nas duas outras ocasiões em que o STF tratou do Funrural, nos julgamentos dos recursos extraordinários 363.852/MG e 596.177/RS —

este último com repercussão geral. E se a Lei 10.256/01, que foi analisada no Recurso Extraordinário 718.874/RS, não tratou da sub-rogação e não alterou o artigo 30, IV, da Lei 8.212/91, a única conclusão possível é que esses vereditos se mantêm, e o STF não alterou sua posição quanto ao artigo 30, IV, da Lei 8.212/91.

34. A Resolução n.º 15/2017, plenamente vigente, suspendeu expressamente a execução da norma instituidora da cobrança do Funrural por sub-rogação, conferindo, portanto, efeitos retroativos (*ex tunc*) e *erga omnes* à decisão que declarou a inconstitucionalidade do dispositivo que dava respaldo a cobranças de tal natureza.
35. Na remota hipótese de que os argumentos acima aduzidos não fossem acolhidos, seria imperioso o reconhecimento do *bis in idem* do tributo cobrado no auto de infração ora impugnado.
36. A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto social preponderante o abate de animais e a preparação de carnes e subprodutos de tal modo que é comum em sua atividade a aquisição de bois vivos junto aos produtores rurais pessoas físicas e jurídicas, fornecedores esses que não estão situados no regime especial da Previdência Social, ou seja, não recolhem a inconstitucional contribuição com base na venda de sua produção, mas sim sobre percentual sobre a folha de pagamentos de seus empregados (regime comum).
37. Nesse sentido, não haveria a necessidade de retenção da contribuição por parte da Recorrente sobre o mesmo fato gerador.
38. Por essa razão, inclusive, é imprescindível a expedição de ofício ao INSS, com o nome de todos os fornecedores da Recorrente, para que possa informar se estes são ou não empregadores do regime comum da Previdência Social.
39. No que tange à Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), sua cobrança no período referente ao exercício de 2015 tem base legal no inciso II do art. 25 da Lei n.º. 8.212/91, cuja execução está suspensa em razão da Resolução n.º 15/2017, em plena vigência.
40. Com relação à cobrança da Contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) sobre a comercialização da produção rural, cumpre expor que a sub-rogação dos adquirentes no pagamento desta contribuição somente foi instituída de forma válida após o advento da Lei n.º 13.606/2018.
41. No período anterior à Lei n.º 13.606/2018, não havia previsão para o recolhimento da Contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) por meio de substituição tributária, pelo que resta patente a ilegalidade do crédito tributário constituído.

Multas – redução:

42. Tendo em vista a notória insegurança jurídica quanto a matéria recorrida, consubstanciada na constante mudança de posicionamento jurisprudencial e em diversas inovações legislativas que, longe de aplacar as incongruências normativas as alargaram mais ainda, imperioso a aplicação principiológica a fim de diminuir o montante apurado.
43. Por meio da aplicação do juízo de proporcionalidade e razoabilidade, a multa moratória não deve exceder ao percentual de 20% (vinte por cento) do valor do crédito.
44. É extremamente gravosa e desproporcional a aplicação de multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor dos tributos apurados, pelo que pugna pela sua redução a um percentual não superior a 20% (vinte por cento) sobre o montante apurado, sob pena de ofensa ao princípio de vedação ao confisco.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

A Recorrente cita decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

PRELIMINARES

Alega a Recorrente que o indeferimento do pedido de produção de prova testemunhal e pericial, e ainda, pela realização de diligências junto ao INSS, violou o exercício do contraditório e da ampla defesa, acarretando em nulidade da decisão de primeira instância.

Não tem razão a Recorrente, porquanto o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, consoante dispõe a Súmula CARF nº 163, vinculante, de acordo com a Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

SÚMULA CARF Nº 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.

As diligências e perícias somente devem ser deferidas caso sejam idôneas para trazer novos elementos capazes de elucidar os fatos; do contrário, sendo prescindível, somente retardando a tramitação do processo, a administração tributária não está obrigada a realizá-la. É o que dispõem os artigos 16 e 18 do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 16 - A impugnação mencionará:

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, endereço e qualificação profissional de seu perito;

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

[...]

Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, 'in fine'.

A DRJ assim se pronunciou sobre a negativa do pedido de diligência e perícia formulado na impugnação:

5.44. Corroborando o disposto na legislação acima tratada, o pedido de diligência e perícias deve ser apreciado levando-se em consideração a matéria de fato ou a razão de natureza técnica do assunto, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, quer pelo volume de papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de deslocar os elementos materiais examináveis, quer seja pela localização da prova que, por exemplo, podem se encontrar em poder de terceiros ou em outros procedimentos fiscais existentes.

5.45. Observa-se que, ao contrário do alegado pela impugnante, o lançamento não partiu de presunções da autoridade fiscal e todas as questões formuladas na impugnação a serem esclarecidas em eventual perícia contábil, já foram acima elucidadas, tendo em vista que: a) todos os fornecedores são pessoas físicas, conforme demonstrado na planilha de fls. 44/120; b) todos os fornecedores, como pessoas físicas, estavam sujeitos ao recolhimento por meio da substituição sobre a receita bruta com a sub-rogação do adquirente da produção rural, nos termos do artigo 25, c.c. artigo 30, inciso IV, ambos da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que a opção pelo regime comum (artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91) somente poderia ser feita a partir de 01/01/2019; e c) não houve a comprovação (apresentação à autoridade fiscal durante a ação fiscal) de eventuais decisões judiciais, oriundas de ações judiciais dos produtores rurais que os beneficiassem no sentido de desobrigá-los do recolhimento das contribuições em questão e, tampouco, tal comprovação foi feita na impugnação apresentada.

5.46. Assim, a documentação acostada aos autos pela autoridade fiscal e pela impugnante é mais que suficiente para se verificar que o procedimento fiscal foi feito de acordo com a legislação que disciplina a matéria, razão pela qual indeferida, por absoluta desnecessidade, a perícia solicitada.

5.47. Deve ser observado que, pelas razões acima expostas, a oitiva dos fornecedores é absolutamente desnecessária e, por outro lado, cumpre informar que não há previsão

legal para a produção de prova testemunhal, no âmbito do processo administrativo fiscal, devendo ser indeferido, no caso, o pedido da impugnante para oitiva de testemunhas.

Concordo com as razões de decidir da primeira instância, pois a realização de diligências ou perícias tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, sobre a qual o exame dos autos não seja suficiente para dirimir a dúvida. Contudo, elas não podem ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal, porque se destinam a subsidiar a formação da convicção do julgador e não para suprir a deficiência probatória do recurso.

Portanto, entendo como correto o entendimento da decisão de primeira instância ao negar o pedido de diligência e perícia, assim como deve ser indeferido o mesmo pedido feito no Recurso Voluntário.

Sobre as alegações da Recorrente acerca da nulidade do lançamento fiscal e da decisão recorrida em virtude da inconstitucionalidade da norma instituidora da obrigação e da suspensão da sua eficácia, bem como do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.395, proposta pela Associação Brasileira de Frigoríficos (ABRAFRIGO), o tema será tratado adiante, juntamente com os outros argumentos de mérito trazidos pela Contribuinte.

MÉRITO

Da legalidade da Contribuição Previdenciária sobre a comercialização da produção rural pelo produtor rural pessoa física – sub-rogação legal:

A Fiscalização apurou contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como a outras entidades e fundos - Terceiros (SENAR), devidas pelos produtores rurais pessoas físicas, em relação às quais o contribuinte autuado se enquadraria como responsável por substituição, na qualidade de sub-rogado, em virtude da aquisição de produção rural, devendo, portanto, substituir-se àqueles contribuintes individuais em relação às contribuições por eles devidas em relação à comercialização da sua produção.

Assim dispõe a Lei nº 8.212/91:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: **Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001**.

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

[...]

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...]

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

Embora tenha havido declaração de inconstitucionalidade pelo STF, isso se deu entre as partes dos Recursos Extraordinários nº 363.852/MG e 596.177/RS, motivo pelo qual o art. 1º da lei nº 8.540, de 1992, que conferiu nova redação ao art. 12, incisos V e VII; art. 25, incisos I e II; e art. 30, inciso IV da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528, de 1997, continuam em vigor produzindo seus efeitos, lembrando que o caput do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, vigora desde 10/07/2001 com a redação da Lei nº 10.256, de 2001.

Ressalte-se que, em sessão Plenária do STF, do dia 30 de março de 2017, foi concluído o julgamento do RE nº 718.874, com repercussão geral, e os seus Ministros, por maioria, decidiram pela constitucionalidade da contribuição previdenciária, prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001, sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural dos empregadores, pessoas físicas, após a Emenda Constitucional nº 20/1998.

Nesse sentido, a Súmula CARF n.º 150 assim estabelece:

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.

Desse modo, a empresa adquirente de produção rural fica sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações previstas no art. 25 da Lei nº 8.212/91, efetuando a retenção e conseqüente recolhimento dos valores correspondentes às contribuições.

Com relação às alegações de inconstitucionalidade ou de interpretação conforme a Constituição, feitas pela Recorrente, convém registrar que o exame de validade das normas insertas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 26-A. 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº73, de 10 de fevereiro de 1993; ou(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

É o caso também de se aplicar a Súmula nº 2 do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Aduz, ainda, a Recorrente que, em 17/12/2022, o Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.395, proposta pela Associação Brasileira de Frigoríficos (ABRAFRIGO), tendo, por maioria, entendido por conhecer parcialmente da ADI, a fim de declarar-se a inconstitucionalidade da expressão do empregador rural pessoa física, constante no art. 25, caput, da Lei 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997 e Lei nº 8.540/1992, por serem anteriores à EC 20/1998.

No entanto, constata-se que está pendente de proclamação o resultado do referido julgamento e, até que venha a ter seu resultado proclamado, deve seguir sendo aplicada a tese fixada do Tema 669 da Repercussão Geral (RE 718.874), de modo que a norma do art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91, é constitucional para fatos geradores ocorridos após o advento da Lei n.º 10.256, de 2001.

Peço vênias para transcrever excerto do voto condutor do ilustre Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, no Acórdão nº 2202-009.802, o qual também adoto como razões de decidir em relação a essa discussão sobre o resultado da ADI 4.395.

Por fim, não descuido do julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF) da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 4.395, que, em 21/12/2022, consignou: “Após o voto do Ministro Dias Toffoli, que, divergindo em parte do Ministro Gilmar Mendes (Relator), julgava parcialmente procedente a ação direta para conferir interpretação conforme à Constituição Federal, ao art. 30, IV [norma da sub-rogação], da Lei nº 8.212/91, a fim de afastar a interpretação que autorize, na ausência de nova lei dispondo sobre o assunto, sua aplicação para se estabelecer a sub-rogação da contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção (art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/91) cobrada nos termos da Lei nº 10.256/01 ou de leis posteriores, o julgamento foi suspenso para proclamação do resultado em sessão presencial. Não participaram os Ministros Nunes Marques e André Mendonça, sucessores, respectivamente, dos Ministros Celso de Mello e Marco Aurélio. Plenário, Sessão Virtual de 9.12.2022 a 16.12.2022”. (grifei)

Ocorre que, a proclamação do resultado ainda não se efetivou. A retomada do julgamento em sessão presencial esteve agendado para se realizar em 23/03/2023,

porém foi adiado para 30/03/2023 e, em ato subsequente, consta que a Presidente do Supremo determinou, em 29/03/2023, que o referido processo fosse “[e]xcluído do calendário de julgamento”, conforme informação do andamento da ADI 4.395 no site do STF.

[...]

Observa-se, então, que existe controvérsia pendente sobre o resultado mesmo do julgamento e pende desde a finalização da sessão virtual a realização de sessão presencial para proclamação do resultado, ocasião em que ocorrerá a declaração, ou não, da eventual inconstitucionalidade da sub-rogação do art. 30, IV, da Lei n.º 8.212.

Como consignei anteriormente, o que de concreto há no momento é a pendência da proclamação do resultado e, noutro vértice, tem-se a exclusão da ADI 4.395 do calendário de julgamento do STF, não tendo sido realizado o julgamento no dia 30/03/2023, o que se deu por ordem da Sua Excelência a Ministra Presidente do Supremo, em determinação registrada no site do STF em 29/03/2023.

Demais disto, o mesmo STF, em relatoria do Eminentíssimo Ministro Edson Fachin, entendeu em processo diverso, individual, em julgamento de Recurso Extraordinário (RE) tratando de sub-rogação do art. 30, IV, da Lei n.º 8.212, que – por força do entendimento consolidado anteriormente no Tema 669 em feito submetido à repercussão geral –, torna-se injustificável o sobrestamento do feito para aguardar o julgamento da ação direta de inconstitucionalidade (ADI 4.395), entendendo, aliás, ainda que com a ressalva do pensamento pessoal da Sua Excelência o Ministro Edson Fachin, constitucional o art. 30, IV, da Lei n.º 8.212 que trata da sub-rogação. Em relação ao afirmado confira-se nas pesquisas de jurisprudência do site do STF o inteiro teor do AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO N.º 1.362.763, cuja ementa foi publicada em 09/02/2023, a qual transcrevo:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. RECEITA BRUTA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. LEI 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUB-ROGAÇÃO. ART. 30, IV, DA LEI 8.212/1991. CONSTITUCIONALIDADE. TEMA 669 DA REPERCUSSÃO GERAL. DESPROVIMENTO DO AGRAVO.

1. Esta Corte consolidou entendimento pela constitucionalidade formal e material da contribuição social do empregador rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, a partir da reintrodução desse sujeito passivo pela Lei 10.256/2001.

2. O reconhecimento da inconstitucionalidade dessa exação na forma prevista em leis anteriores à EC 20/1998 (Lei 8.540/1992 e a Lei 9.528/1997) não retirou do ordenamento jurídico todo o conteúdo do art. 25 da Lei 8.212/1991 e nem as demais disposições legais deste texto normativo, que continuaram a servir de base para a cobrança da contribuição devida pelo segurado especial.

3. É constitucional a responsabilidade tributária prevista no art. 30, IV, da Lei 8.212/1991.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

No inteiro teor Sua Excelência, o Preclaro Ministro Edson Fachin, assim se manifestou, *in verbis*:

Com efeito, é de se aplicar ao caso dos autos a orientação predominante na Corte, consolidada no julgamento do Tema 669 da repercussão geral, com a

fixação da seguinte tese: “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.”

É que, uma vez reconhecida a constitucionalidade dessa exação, é de se atribuir o mesmo entendimento à previsão de responsabilidade tributária da empresa adquirente de reter essa contribuição, nos termos do art. 30, IV, da Lei 8.212/1991, que não foi declarada inconstitucional para a contribuição recolhida pelo segurado especial e pode se aproveitada para o empregador rural pessoa física, a partir da Lei 10.256/2001.

(...)

Diante do entendimento consolidado em feito submetido à repercussão geral, injustificável o sobrestamento do feito para aguardar eventual julgamento de ação direta de inconstitucionalidade [o recorrente falava da impossibilidade de existir uma sub-rogação para o recolhimento da exação e ponderou que “Sobre o tema, ..., está prevista para julgamento, ..., a leitura do voto-vista do Senhor Ministro Dias Toffoli na ADI 4.395, cuja votação encontra-se empatada”].

Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.

A questão é que, enquanto não proclamado o resultado da ADI 4.395, aplica-se a orientação do Tema 669 da Repercussão Geral da Excelsa Corte (RE 718.874), de modo que a norma do art. 30, IV, da Lei 8.212, é constitucional para fatos geradores ocorridos após o advento da Lei n.º 10.256, de 2001 (como é o caso dos autos), sendo inconstitucional a exigência, na qualidade de sub-rogada (art. 30, IV, Lei n.º 8.212), das contribuições do produtor rural pessoa física incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção previstas no art. 25, I e II, da Lei n.º 8.212/91, e para o SENAR, apenas para fatos geradores sob à égide da Lei n.º 8.540/92, atualizada até a Lei n.º 9.528/97, até o dia imediatamente anterior ao advento da vigência da Lei n.º 10.256, de 2001, a partir de quando a constitucionalidade tem sido afirmada.

Por último, este Conselheiro se encontra vinculado por norma ministerial cogente (Portaria ME n.º 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020) ao cumprimento da Súmula CARF n.º 150 que reza: “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 n.º 10.256, de 2001.*”

Referida súmula e a portaria ministerial estão em vigor e não foram revogadas, inexistindo também a proclamação do resultado da ADI 4.395.

(grifos do original)

Portanto, não tem razão a Recorrente nesse quesito.

Sustenta, também, a Recorrente, que a Resolução n.º 15/2017 está plenamente vigente e suspendeu expressamente a execução da norma instituidora da cobrança do Funrural por sub-rogação, conferindo, portanto, efeitos retroativos (*ex tunc*) e *erga omnes* à decisão que declarou a inconstitucionalidade do dispositivo

Contudo, não cabe razão à Recorrente, uma vez que a referida resolução não se aplica ao período fiscalizado. Nesse ponto, adoto como razões de decidir o voto vencedor do acórdão da decisão de primeira instância:

5.23. Por outro lado, deve ser salientado que a Resolução n.º 15 do Senado Federal não se aplica ao período fiscalizado. Vejamos a ementa do julgado do 7º Embargo de Declaração interposto contra o acórdão proferido, pelo STF, no RE 718.874/RE:

"RE 718.874 ED - Sétimo - RS

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

1. Não existentes obscuridades, omissões ou contradições, são incabíveis Embargos de Declaração com a finalidade específica de obtenção de efeitos modificativos do julgamento.

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

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

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

5. Embargos de Declaração rejeitados."

(negritos nossos)

5.24. No que se refere à argumentação da Impugnante, acerca dos efeitos da Resolução do Senado Federal n.º 15/2017, cumpre informar que a Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) já se pronunciou sobre o assunto por meio do Parecer RFB/COSIT n.º 19, de 26/09/2017, a seguir parcialmente reproduzido.

Parecer RFB/COSIT n.º 19/2017:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

RESOLUÇÃO DO SENADO Nº 15, DE 2017. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL.

As contribuições previstas no art. 25 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 10.256, de 2001, foram declaradas constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 718.874/RS.

As contribuições previstas nos incisos I e II do art. 25 e a obrigação da empresa adquirente de reter tais contribuições são devidas desde a entrada em vigor da Lei n.º 10.256, de 2001.

Ausência de efeitos da Resolução do Senado n.º 15/2017 para os fatos geradores ocorridos desde então.

(...)

Relatório

(...)

2. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 363.852/MG – reiterado no Recurso Extraordinário n.º 596.177/RS – declarou inconstitucional o art. 1.º da Lei n.º 8.540, de 1992, que dava à Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, nova redação aos artigos 12, inciso V e VII; 25, incisos I e II; e 30, inciso IV. A decisão ressalta, entretanto, que nova lei, arrimada na Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998, poderia instituir a contribuição e as regras em exame.

(...)

Fundamentos

3. Com fulcro na alteração constitucional da Emenda Constitucional n.º 20, redações supervenientes substituíram o conteúdo normativo dos dispositivos objeto do art. 1.º da Lei n.º 8.540, de 1992. Inclusive, a legislação vigente sobre a matéria já foi apreciada e declarada constitucional pela Corte Suprema no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 718.874/RS.

4. Ressalte-se que no Recurso Extraordinário n.º 718.874/RS a Corte adentrou no mérito que envolve o fato dos incisos do art. 25 da Lei n.º 8.212, de 1991, permanecerem com a redação da Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997, e esclareceu que o aproveitamento desses incisos pela lei posterior não compromete a constitucionalidade da contribuição previdenciária, inclusive porque tais incisos nunca foram retirados do mundo jurídico e conservaram-se perfeitamente válidos. Quer dizer, todo o referido artigo 25 – com incisos estabelecidos pela Lei n.º 9.528, de 1997 – é plenamente constitucional. Logo, não existe supedâneo para que a resolução suspenda com amparo no art. 52, inciso X, CF, os incisos do art. 25 para além do contexto da declaração de inconstitucionalidade do Recurso Extraordinário n.º 363.852/MG.

5. Em outras palavras, não é legítima a ilação de que a declaração de inconstitucionalidade do art. 1.º da Lei n.º 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação atualizada até 9.528/97, até a legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional n.º 20/98, venha a instituir a contribuição, autoriza a suspensão absoluta dos incisos do art. 25 da Lei n.º 8.212, de 1991. Afinal, esses dispositivos foram declarados constitucionais pelo STF em conjunto com as alterações introduzidas pela Lei n.º 10.256, de 9 de julho de 2001, na qual a Suprema Corte explanou que a não alteração dos incisos do art. 25 respeita a técnica legislativa, sendo possível a substituição da redação do caput e a utilização dos incisos. Ou seja, os incisos foram aproveitados e compõem a alteração legislativa da Lei n.º 10.256, de 2001, tornando todo o artigo albergado pela Emenda Constitucional n.º 20/98.

(...)

Conclusão

Com base nas exposições acima, conclui-se, portanto, que a resolução do Senado não pode suspender irrestritamente os incisos do art. 25 da Lei 8.212, de 1991, pois o STF já confirmou sua constitucionalidade, afastando qualquer questionamento em torno dos limites da declaração de inconstitucionalidade do Recurso Extraordinário n.º 363.852/MG.

8. Nessa linha, entende-se, que as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 25 e a obrigação da empresa adquirente de reter tais contribuições, são devidas desde a entrada em vigor da Lei n.º 10.256, de 2001. A Resolução do Senado n.º 15/2017 não é capaz de gerar qualquer efeito sobre os fatos geradores ocorridos desde então.

(...)

(grifos nossos)

5.25. É de se registrar, no caso, que a Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (CRJ) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), também se manifestou sobre este tema, por meio do Parecer PGFN/CRJ n.º 1447/2017, do qual são transcritos alguns trechos a seguir, ratificando o entendimento consignado no Parecer RFB/COSIT n.º 19, de 2017, no sentido de que as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 25 da Lei n.º 8.212/1991, e a obrigação da empresa adquirente de retê-las, seriam exigíveis desde a entrada em vigor da Lei n.º 10.256/2001.

Parecer PGFN/CRJ n.º 1447/2017:

(...)

Contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural.

Resolução do Senado Federal n.º 15, de 2017, que suspende, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso VII do art. 12 da Lei n.º 8.212, de 1991, e a execução do art. 1.º da Lei n.º 8.540, de 1992, que deu nova redação ao art. 12, inciso V, ao art. 25, incisos I e II, e ao art. 30, inciso IV, da Lei n.º 8.212, de 1991, todos com a redação atualizada até a Lei n.º 9.528, de 1997.

Suspensão da execução da norma nos limites da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Recursos Extraordinários n.º 363.852/MG e 596.177/RS. Interpretação da Resolução conforme à Constituição Federal.

Observância da constitucionalidade da cobrança da contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física após o advento da Lei n.º 10.256, de 9 de julho de 2001, proclamada pelo STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 718.874/RS.

(...)

III

Interpretação da resolução do Senado à luz do papel constitucional que lhe foi atribuído pelo art. 52, X, da Constituição da República.

(...)

23. Nessa toada, imperioso concluir que a única interpretação viável da Resolução n.º 15, de 2017, em conformidade com o disposto no art. 52, X, da Constituição, **é a de que a suspensão por ela preconizada deve se dar nos exatos limites da declaração de inconstitucionalidade afirmada pelo STF (à qual pretende atribuir eficácia erga omnes). Nada além disso.** Essa congruência entre a resolução e os precedentes que lhes justificaram a edição é, como visto, medida que se impõe.

(...)

IV

A força obrigatória da tese firmada pelo STF em sede de recurso extraordinário com repercussão geral.

(...)

32. Tudo que foi dito até aqui converge para uma única conclusão juridicamente viável: a Resolução do Senado recém editada, que confere eficácia erga omnes à declaração de inconstitucionalidade no RE n. 363.852/MG, reafirmada no RE n.º 596.177/RS, sob o regime da repercussão geral, **há de ser interpretada nos limites do(s) julgamento(s) a que se refere, seja porque essa é a sua natural vocação, tal qual disposta na Carta Constitucional (art. 52, X), seja porque a observância ao próprio julgado em repercussão geral é medida que se impõe a juízes, tribunais e à própria Administração Tributária, mesmo que não houvesse a edição da sobredita resolução senatorial.**

33. Ressalte-se que, em matéria de contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta decorrente da comercialização de sua produção rural, o veredicto da Corte Suprema não se restringiu apenas aos já referidos Recursos Extraordinários n.º 363.852/MG e n.º 596.177/RS. Com efeito, o STF, **à luz de contexto constitucional e legal substancialmente diverso**, voltou a apreciar a temática sob essa nova roupagem nos autos do RE n.º 718.874/RS, igualmente jungido ao regime da repercussão geral.

34. Pelas mesmas razões já aludidas, há de se reconhecer que a tese com repercussão geral firmada pelo Pretório Excelso nos autos do **RE n.º 718.874/RS deverá necessariamente ser observada pela Administração Tributária, funcionando, sem dúvida alguma, como limite para a própria interpretação da Resolução n.º 15, de 2017.**

V

Análise do entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE n.º 363.852/MG, do RE n.º 596.177/RS e do RE n.º 718.874/RS.

35. Para que se possa identificar o conteúdo sobre o qual incide a Resolução n.º 15, de 2015, é indispensável perquirir acerca do **exato alcance** da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF **no tocante à contribuição social do empregador rural pessoa física.**

(...)

40. Do exame dos julgados em questão, verifica-se que o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei n.º 8.540, de 1992 (que deu nova redação aos arts. 12, V, 25, I e II e 30, IV, da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação atualizada até a Lei n.º 9.528, de 1997), por **vício exclusivamente formal e apenas no tocante à cobrança da contribuição social do empregador rural pessoa física.**

(...)

43. Em acréscimo, no que diz respeito ao **período posterior à Lei n.º 10.256, de 2001**, a questão foi submetida ao STF por meio do RE n.º 718.874/RS, com repercussão geral.

(...)

VI

Interpretação conforme à Constituição da Resolução do Senado nº 15, de 2017.

(...)

49. Cabe à Administração Tributária, no seu papel de interpretar e aplicar os diversos atos normativos que conformam a legislação tributária, adotar linha de entendimento que seja **inteiramente obsequiosa à Constituição Federal e à interpretação que dela faz o Supremo Tribunal Federal**, seu intérprete máximo, cujos pronunciamentos, especialmente aqueles firmados em repercussão geral, igualmente vinculam a Fazenda Nacional.

54. Ocorre que, para que guarde alinhamento com os precedentes do STF, não se pode conceber que o ato senatorial tenha o condão de suspender em absoluto o texto dos dispositivos legais que menciona, mas sim **as normas jurídicas deles decorrentes que tenham pertinência com a declaração de inconstitucionalidade do STF, cuja eficácia subjetiva a Resolução pretende estender.**

(...)

59. Ademais, a suspensão promovida pela Resolução nº 15, de 2017, não afeta a contribuição do empregador rural pessoa física **reinstituída a partir da Lei nº 10.256, de 2001**, com base no art. 195, I, “b”, da CF/88 (incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998). Tal constatação decorre de duas razões elementares, senão vejamos.

A uma, porquanto a tributação levada a efeito a partir de então está amparada por **contexto normativo substancialmente diverso** daquele submetido ao STF quando do julgamento do RE nº 363.852/MG e do RE nº 596.177/RS, aos quais a Resolução senatorial se reporta. Se a contribuição social do produtor rural pessoa física reinstituída pela Lei nº 10.256, de 2001, não foi objeto dos referidos recursos extraordinários, não pode, a toda evidência, estar abarcado pela respectiva Resolução.

61. A duas, porque a interpretação de que o ato do Senado seria capaz de projetar seus efeitos sobre a contribuição do empregador rural pessoa física com base na Lei nº 10.256, de 2001, significaria, sem dúvida, desprezar por completo a tese firmada pelo STF no RE nº 718.874/RS, que assentou a constitucionalidade formal e material da referida tributação.

62. Diga-se, aliás, que o Parecer do Senado Federal nº 88, de 2017, ao analisar o projeto de Resolução no âmbito da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, consignou expressamente que **o referido ato normativo não abarca o período posterior à Lei nº 10.256, de 2001**. Confira-se:

(...)

69. Ante todo o exposto, vê-se que a escorreita interpretação da Resolução do Senado nº 15, de 2017, que deverá nortear a aplicação do sobredito ato normativo pela Administração Tributária, **é a de que ela suspende a exigência da contribuição social do empregador rural pessoa física, incidente sobre o produto da comercialização da produção rural, tão somente em relação ao período anterior à Lei nº 10.256, de 2001.**

(...)

71. Decerto, admitir a suspensão em absoluto dos dispositivos mencionados na resolução, sem interpretá-los dentro dos lindes da declaração de

inconstitucionalidade proferida pelo STF, seria atribuir ao instituto da resolução do Senado o efeito de inovar a ordem jurídica, sem a observância do processo legislativo típico (arts. 61 e seguintes da Constituição Federal), o que, à toda evidência, seria inadmissível.

VII

Conclusões

72. Diante de todo o exposto, após detida análise da Resolução n.º 15, de 2017, à luz do **contexto normativo e jurisprudencial** que envolve o tema da contribuição social do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural, extraem-se as seguintes conclusões:

a) Em consonância com o art. 52, X, da Constituição, a suspensão promovida pela Resolução do Senado **deve se dar nos exatos limites da declaração de inconstitucionalidade afirmada pelo STF (à qual pretende atribuir eficácia erga omnes), nada além disso.** O Senado deve ater-se à extensão da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, não lhe assistindo competência para examinar o mérito da decisão, para interpretá-la, para ampliá-la ou para restringi-la.

(...)

c) Em matéria de contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta decorrente da comercialização de sua produção rural, o STF, **à luz de contexto constitucional e legal substancialmente diverso**, voltou a apreciar a temática sob essa nova roupagem **nos autos do RE n.º 718.874/RS**, igualmente jungido ao regime da repercussão geral. Há de se reconhecer que a tese com repercussão geral firmada pelo Pretório Excelso nos autos do **RE n.º 718.874/RS deverá necessariamente ser observada pela Administração Tributária, funcionando, sem dúvida alguma, como limite para a própria interpretação da Resolução n.º 15, de 2017.**

(...)

h) A suspensão promovida pela Resolução n.º 15, de 2017, não afeta a contribuição do empregador rural pessoa física **reinstituída a partir da Lei n.º 10.256, de 2001**, com base no art. 195, I, “b”, da CF/88 (incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998), uma vez que: (i) a tributação levada a efeito a partir de então está amparada por **contexto normativo substancialmente diverso** daquele submetido ao STF quando do julgamento do RE n.º 363.852/MG e do RE n.º 596.177/RS, aos quais a Resolução senatorial se reporta; (ii) entendimento contrário implicaria desprezo à tese firmada pelo STF no RE n.º 718.874/RS, que assentou a constitucionalidade formal e material da tributação após a Lei n.º 10.256, de 2001.

(...)

k) Por conseguinte, a escorreita interpretação da Resolução do Senado n.º 15, de 2017, que deverá nortear a aplicação do sobredito ato normativo pela Administração Tributária, **é a de que ela suspende a exigência da contribuição social do empregador rural pessoa física, incidente sobre o produto da comercialização da produção rural, tão somente em relação ao período anterior à Lei n.º 10.256, de 2001.**

l) Ratifica-se o entendimento consignado no Parecer RFB/COSIT n.º 19, de 2017, no sentido de que as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 25 da Lei n.º

8.212, de 1991, e a obrigação da empresa adquirente de retê-las, são exigíveis desde a entrada em vigor da Lei n.º 10.256, de 2001.

(...)

5.26. Cumpre mencionar, ainda, que a Solução de Consulta COSIT n.º 92, de 13/08/2018 – **que tem efeito vinculante no âmbito da RFB**, nos termos do artigo 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16/09/2013 – dispôs neste mesmo sentido:

Solução de Consulta COSIT n.º 92/2018:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESOLUÇÃO DO SENADO. SUSPENSÃO DA APLICAÇÃO. EFEITOS. LEI N.º 10.256, DE 2001. CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA.

A suspensão promovida pela Resolução do Senado n.º 15, de 2017, da legislação declarada inconstitucional pelo RE n.º 363.852/MG, não afeta a contribuição do empregador rural pessoa física reinstituída pela Lei n.º 10.256, de 2001, que teve a sua constitucionalidade confirmada no RE n.º 718.874/RS, sendo válidos os incisos do art. 25, assim como a sub-rogação prevista no inciso IV do art. 30, ambos da Lei n.º 8.212, de 1991.

(...)

Conclusão

19. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

a) A Resolução do Senado n.º 15, de 2017, deve ser interpretada nos exatos limites da declaração de inconstitucionalidade decorrente do RE n.º 363.852/MG, não se referindo a contribuição do empregador rural pessoa física reinstituída a partir da Lei n.º 10.256, de 2001;

b) As contribuições previstas no art. 25, I e II, assim como a responsabilidade dos adquirentes pela retenção, hipótese da sub-rogação prevista no art. 30, IV, da Lei n.º 8.212, de 1991, são válidas desde a edição da Lei n.º 10.256, de 2001, em conformidade com a constitucionalidade declarada nos autos do RE n.º 718.874/RS.

(...)

(grifos nossos)

5.27. Por fim, necessário ainda ressaltar a prolatação da Súmula do CARF n.º 150, em dezembro de 2020, que **vincula toda a Administração Tributária** e versa exatamente sobre a sub-rogação atacada:

“Súmula CARF n.º 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 n.º 10.256, de 2001.”

(destaque nosso)

5.28. Pelo tudo que foi acima exposto, observa-se que a sub-rogação em nenhum momento foi objeto de afastamento nas discussões que se seguiram sobre a

constitucionalidade da Lei nº 10.256/2001, de modo que artigo 30, IV da Lei 8.212/91 encontra-se em plena vigência, não podendo ser afastado pela Administração Tributária.

5.29. Logo, ao se apontar que tudo o aqui discutido, versa sobre período vigente sobre a égide da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.256/01, forçoso reconhecer a improcedência do pleito da impugnante, devendo ser mantido o lançamento efetuado, no que tange às obrigações estabelecidas no artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91.

(destaques do original)

Do bis in idem

Defende a Recorrente a existência de *bis in idem*, sob o argumento de que seus fornecedores não estão inseridos no regime especial da Previdência Social, ou seja, não recolhem a inconstitucional contribuição com base na venda de sua produção, mas sim sobre percentual sobre a folha de pagamentos de seus empregados (regime comum), de modo que não haveria a necessidade de retenção da contribuição por parte da impugnante sobre o mesmo fato gerador.

Também aqui não lhe cabe razão.

Cabe esclarecer que a possibilidade de o produtor rural pessoa física recolher as contribuições devidas sobre a sua folha de pagamento foi introduzida pela Lei nº 13.606 de 09/01/2018, que deu nova redação ao artigo 25 da Lei nº 8.212/91. Portanto, ocorreu posteriormente aos fatos geradores aqui discutidos.

Lei nº 8.212/91

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

(...)

§ 13. **O produtor rural pessoa física poderá optar** por contribuir na forma prevista no caput deste artigo ou na forma dos incisos I e II do caput do art. 22 desta Lei, manifestando sua opção mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a folha de salários relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente ao início da atividade rural, e será irrevogável para todo o ano-calendário. **(Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)**

Lei nº 13.606/2018:

Art. 40. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos:

I - a partir de 1º de janeiro de 2018, quanto ao disposto nos arts. 14 e 15, **exceto o § 13 do art. 25 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**, incluído pelo art. 14 desta Lei, e o § 7º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, incluído pelo art. 15 desta Lei, **que produzirão efeitos a partir de 1º de janeiro de 2019**; e

II - a partir da data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos.

(destaquei)

Desse modo, como aqui se trata de fatos geradores do período de 01/2015 a 12/2015, não há como se falar em *bis in idem*, pois naquela época não havia essa opção aos

produtores rurais pessoas físicas para recolhimento com base na folha de pagamento, sendo obrigatória a incidência das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta, no regime de substituição, com a sub-rogação do adquirente da produção rural, tudo conforme o disposto na Lei n.º 8.212/91, em seu art. 25 c/c art. 30, inciso IV.

Contribuição para o SENAR

Segundo a Recorrente, em relação à cobrança da Contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) sobre a comercialização da produção rural, a sub-rogação dos adquirentes no pagamento desta contribuição somente foi instituída de forma válida após o advento da Lei n.º 13.606/2018.

Afirma que, no período anterior à Lei n.º 13.606/2018, não havia previsão para o recolhimento da Contribuição destinada ao SENAR) por meio de substituição tributária, pelo que resta patente a ilegalidade do crédito tributário constituído.

Tem razão a Recorrente nessa questão.

A PGFN emitiu o Parecer SEI n.º 19443/2021/ME, incluindo na lista de dispensa de contestação e recursos esse tema referente à substituição tributária da contribuição ao SENAR prevista no art. 6º, da Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997, tendo em vista a pacificação do entendimento no âmbito das turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido da impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 e do art. 3º, §3º, da Lei n.º 8.315, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, a qual somente é válida a partir da vigência da Lei n.º 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei n.º 9.528, de 1997.

Reproduzo abaixo os trechos pertinentes do referido parecer:

A presente manifestação analisa a possibilidade de inclusão, na lista de dispensa de contestação e recursos da PGFN, do tema referente à substituição tributária da contribuição ao SENAR prevista no art. 6º, da Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997:

[...]

A dispensa se refere à impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 e do art. 3º, §3º, da Lei n.º 8.315, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir da vigência da Lei n.º 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei n.º 9.528, de 1997.

3. O tema foi reportado pela Coordenação-Geral de atuação perante o STJ (CASTJ), considerando sua pacificação no âmbito das turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

4. De fato, a matéria encontra-se pacificada no âmbito do STJ, conforme os precedentes abaixo:

[...]

5. Conforme se verifica dos acórdãos acima, o art. 30, IV, da Lei n.º 8.212, de 1991, serve de fundamento para a substituição tributária da contribuição prevista no art. 25 da mesma lei, e não para a contribuição prevista na Lei n.º 9.528, de 1997. Em relação a

essa última, a previsão legal para a substituição tributária veio somente com a Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997.

6. Apesar de o art. 11, §5º, “a”, do Decreto nº 566, de 1992, prever a obrigação de retenção pelo adquirente da produção rural, o dispositivo não encontrava amparo legal, violando as disposições do art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN, obstáculo que foi superado a partir da Lei nº 13.606, de 2018.

7. A propósito do art. 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, somente o REsp 1839986/AL analisou o citado dispositivo, considerando que não se refere à contribuição prevista na Lei nº 9.528, de 1997, porque anterior a ela.

8. A ausência de manifestação expressa de ambas as turmas de direito público do STJ a respeito do art. 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, contudo, não interfere na conclusão acima reportada, seja porque os acórdãos citam-se uns aos outros, seja porque há consenso quanto ao momento em que o art. 11, §5º, “a”, do Decreto nº 566, de 1992, passa a ter validade, a partir da edição da Lei nº 13.606, de 2018.

9. O tema restou assim pacificado sem possibilidade de reversão do entendimento, situação que se enquadra nas previsões do art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002, e do art. 2º, VII, e §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sendo desfavorável à Fazenda Nacional:

[...]

10. De se destacar que a matéria não preenche os requisitos necessários à interposição de recurso extraordinário, por envolver matéria infraconstitucional, e que os Temas 202[6] e 669[7] julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF) não se confundem e não interferem na presente análise.

III

11. Feitas as considerações acima, propõe-se a inclusão do seguinte item na lista de dispensa de contestação e recursos da PGFN:

1.45 – Substituição tributária

a) Contribuição ao SENAR. Art. 6º, da Lei nº 9.528, de 1997. Contribuinte pessoa física ou segurado especial.

Resumo: Impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, e do 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, como fundamento para a substituição tributária. A substituição tributária é válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Precedentes: REsp 1839986/AL, REsp 1723555/SC, AgInt no REsp 1910506/RS, AgInt no REsp 1923191/RS, REsp 1651654/RS.

Referência: Parecer SEI nº 19443/2021/ME

Data de inclusão: XX/12/2021

DESPACHO

Processo nº 10695.101507/2020-14

Ponho-me de acordo com o Parecer PGFN/CRJ/COJUD SEI n.º 19443/2021/ME (SEI n.º 20839085), que veicula, forte no art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei n.º 10.522, de 2002, e do art. 2.º, VII, e §4.º, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, ante a jurisprudência consolidada do STJ acerca da impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, e do art. 3.º, §3.º, da Lei n.º 8.315, de 1991, como fundamento para a substituição tributária, a qual somente é válida a partir da vigência da Lei n.º 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6.º da Lei n.º 9.528, de 1997.

À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

FERNANDO MANCHINI SERENATO

Coordenador de Consultoria Judicial Substituto

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

MANOEL TAVARES DE MENEZES NETTO

Coordenador-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se como proposto.

Documento assinado eletronicamente

ADRIANA GOMES DE PAULA ROCHA

Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial

DESPACHO N.º 66/2023/PGFN-MF

Processo n.º 10951.106426/2021-13

APROVO, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, o PARECER SEI N.º 19443/2021/ME (SEI n.º 20839085), o qual, considerando o entendimento consolidado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, propõe a seguinte inclusão na lista de temas com dispensa de contestação e recursos da PGFN:

1.45 – Substituição tributária

a) Contribuição ao SENAR. Art. 6.º, da Lei n.º 9.528, de 1997. Contribuinte pessoa física ou segurado especial.

Resumo: Impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, e do 3.º, §3.º da Lei n.º 8.315, de 1991, como fundamento para a substituição tributária. A substituição tributária é válida a partir da vigência da Lei n.º 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6.º da Lei n.º 9.528, de 1997.

Precedentes: REsp 1839986/AL, REsp 1723555/SC, AgInt no REsp 1910506/RS, AgInt no REsp 1923191/RS, REsp 1651654/RS.

Referência: Parecer SEI n.º 19443/2021/ME

Cientifique-se a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, bem como restitua-se o expediente à Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial para as providências cabíveis.

Brasília, 19 de abril de 2023.

Documento assinado eletronicamente

ANELIZE LENZI RUAS DE ALMEIDA

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

(destaques do original)

O referido tema foi incluído na lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN em 19/04/2023, conforme abaixo (<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016> - acesso em 16/11/2023):

1.45 - Contribuições Sociais

[...]

b) Contribuição ao SENAR. Art. 6º, da Lei nº 9.528, de 1997. Contribuinte pessoa física ou segurado especial.

Resumo: Impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, e do 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, como fundamento para a substituição tributária. A substituição tributária é válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Precedentes: REsp 1839986/AL, REsp 1723555/SC, AgInt no REsp 1910506/RS, AgInt no REsp 1923191/RS, REsp 1651654/RS.

Referência: Parecer SEI nº 19443/2021/ME

Data de inclusão: 19/04/2023

Nesse sentido temos recente decisão unânime da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. PARECER PGFN 19443/2021

Substituição Tributária. Contribuição para o SENAR. Pessoa física e segurado especial. Lei 9.528, de 1997, art. 6º. Impossibilidade de utilização do art. 30 IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir de vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997. Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, § 5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN). Inclusão em lista: art. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002. Processo Sei nº 10951.106426/2021-13.

(Acórdão nº 9202-010.585, de 20/12/2022, Rel. Marcelo Milton da Silva Risso).

Desse modo, seguindo a jurisprudência consolidada do STJ e a orientação da PGFN, entendo que não há como utilizar o art. 30 IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e o art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, a qual somente se tornou válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997.

Portanto, como estamos a tratar de fatos geradores do período de 01/2015 a 12/2015, dou provimento ao recurso nesse ponto, para excluir do lançamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação).

MULTA APLICADA DE 75%

A Recorrente insurge-se contra a multa de ofício de 75%, pleiteando a sua redução, sob a alegação de notória insegurança jurídica quanto à matéria recorrida, consubstanciada na constante mudança de posicionamento jurisprudencial e em diversas inovações legislativas.

Aduz que, por meio da aplicação do juízo de proporcionalidade e razoabilidade, a multa moratória não deve exceder ao percentual de 20% (vinte por cento) do valor do crédito.

Assevera que é extremamente gravosa e desproporcional a aplicação de multa de 75% sobre o valor dos tributos apurados, pelo que pugna pela sua redução a um percentual não superior a 20% sobre o montante apurado, sob pena de ofensa ao princípio de vedação ao confisco.

Sobre as alegações de ofensa a princípios constitucionais (proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco), não há como acatá-las, pois, consoante acima exposto, o exame de validade das normas insertas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, Portanto, aplica-se a Súmula nº 2 do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Assim dispõe a Lei nº 9.430/96, sobre a aplicação das multas em lançamentos de ofício:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Vê-se que a penalidade pecuniária de 75% está prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, acima transcrito.

No caso concreto, os valores das contribuições sociais previdenciárias foram apurados mediante procedimento de fiscalização, tendo o crédito tributário, correspondente ao débito do sujeito passivo, sido objeto de lançamento de ofício.

Em suma, efetuado o lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de 75% sobre o valor do imposto ou contribuição social correspondente ao crédito tributário constituído, na inexistência de fraude, sonegação ou conluio.

Dessa forma, fica mantida a multa de ofício de 75%, conforme previsão legal.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir do lançamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação).

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa