



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10540.734440/2020-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.567 – 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: 01/01/2017 a 31/12/2017

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: 01/01/2017 a 31/12/2017

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 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, consubstanciada no Acórdão nº 106-012.393 (fls. 388/418), o qual, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo. Não houve recurso de ofício, por ser o crédito exonerado inferior ao limite de alçada.

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

Trata-se de Autos de Infração – AI lavrados contra o contribuinte em epígrafe, discriminados conforme segue:

- AI (formulário de autuação de fls. 2/7), no valor de R\$ 1.894.113,99, consolidado em 25/9/2020, referente a contribuições para a Previdência Social, incidentes sobre os valores de comercialização da produção rural adquirida de pessoas físicas, códigos de receita 4863 e 2158, relativas às competências de 01/2017 a 03/2017 e de 10/2017 a 12/2017;

- AI (formulário de autuação de fls. 14/21), no valor de R\$ 180.391,76, consolidado em 25/9/2020, referente a contribuições para o Senar, incidentes sobre os valores de comercialização da produção rural adquirida de pessoas físicas, código de receita 2187, relativas às competências de 01/2017 a 03/2017 e de 10/2017 a 12/2017.

Relatório fiscal.

Acerca do lançamento, consta no relatório fiscal de fls. 26/34, conforme segue:

A autuação refere-se ao lançamento, de ofício, de contribuições devidas à Previdência Social e ao Senar pelo autuado/adquirente (não declaradas por meio de Guias de recolhimento do FGTS e Informações para a Previdência Social- GFIP e não recolhidas em época própria), em razão da sua sub-rogação nas obrigações dos produtores rurais pessoas físicas quando da aquisição de produção rural.

O sujeito passivo declarou em GFIP aquisição de produção rural de pessoas físicas em 2017 no valor de R\$ 37.807.755,76. Constatou-se, contudo, que, de acordo com as notas fiscais de entrada extraídas do sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB (“Receitanet Bx”), as aquisições de produção rural de pessoas físicas somaram R\$ 90.148.402,18 no ano de 2017. As notas fiscais analisadas referem-se aos meses de janeiro a dezembro de 2017. Os recolhimentos de GPS rural no período (código de pagamento 2607) somaram R\$ 869.578,38, montante compatível com o valor declarado por meio de GFIP como relativo à aquisição de produtos rurais de pessoas físicas.

Em relação a essas competências, a Medida Provisória nº 793, de 31/7/2017, instituiu o programa de regularização tributária com benefícios para a quitação de débitos, constituídos ou não, da contribuição referida na autuação. Entretanto, o fiscalizado não aderiu ao mencionado parcelamento.

Também não foi identificada nenhuma ação judicial versando sobre o tema Contribuição Previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural pessoa física (prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212/1991) tendo o sujeito passivo como autor.

O autuado foi fiscalizado anteriormente em relação à contribuição tratada nos autos, mas para fatos geradores ocorrido em 2015 (término da ação fiscal ocorreu em 02/2019).

Durante o procedimento fiscal que resultou no lançamento tratado nos autos foram examinadas as GFIP, referentes ao período de 01/2017 a 12/2017. Para esse período foram identificadas notas fiscais de entrada (por meio de análise das informações constantes nos sistemas informatizados disponibilizados para a RFB) que se referem à aquisição de produção rural de diversos produtores Pessoas Físicas (conforme MAD – Modelos Analíticos Dinâmicos, cuja resultado foi impresso e juntado aos autos).

Da mesma forma foram verificadas as Guias da Previdência Social - GPS relativas ao período fiscalizado, tendo sido constatado que não há recolhimentos de GPS rural nas competências de 01/2017 a 03/2017 e 10/2017 a 12/2017. Foram ainda apreciadas, além de outras informações contábeis e cadastrais disponíveis no Banco de Dados da RFB, as informações contidas nos MAD “PR Rural simplificado ou resumido e detalhado” e “SIF – Sistema de Inteligência Fiscal” que serviram de base para os lançamentos das contribuições apuradas.

Outras informações relativas à fiscalização.

Os anexos impressos relativos aos "MAD", referidos no relatório fiscal, foram juntados aos autos às fls. 49/289.

Defesa.

O sujeito passivo foi cientificado das autuações, em 16/10/2020, conforme documentos de fls. 291/293, 298/299. De acordo com os Termos de solicitação de juntada e Termos de análise de solicitação de juntada (fls. 300/301), o autuado apresentou impugnação (fls. 302/343) em 27/10/2020.

Diz ser pessoa jurídica que tem como objeto social preponderante o abate de animais e a preparação de carnes e subprodutos e que no cumprimento de suas atividades adquire bovinos vivos e carcaças bovinas junto a produtores rurais.

Inviabilidade da cobrança do Funrural.

Escorço histórico do tributo.

Tece considerações sobre a evolução da legislação que rege o financiamento dos benefícios previdenciários para os trabalhadores rurais, citando legislação.

3.1.1. Tentativa de instituição da contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção dos empregadores rurais pessoas físicas pela lei nº. 8.212/91 e alterações posteriores.

Afirma que a Constituição da República – CR de 1988 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.

Cita o artigo 25 da Lei nº 8.212/1991 na sua redação original e afirma que no aspecto relativo à sujeição passiva da relação jurídico-tributária em debate, o legislador

respeitou os limites impostos pela CR de 1988, quais sejam, a contribuição recairia apenas sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção do segurado especial, o produtor rural sem empregados.

Diz que, no entanto, foi editada a Lei nº 8.540/1992 que alterou a redação do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, passando a considerar como sujeito passivo da relação jurídico-tributária em questão, além dos segurados especiais (inciso VII do artigo 12 da Lei nº 8.212/1991), os produtores rurais pessoas físicas com empregados (alínea "a" do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/1991), colidindo frontalmente com a CR de 1988 pelo simples fato de esta somente prever este tipo de contribuição para os segurados especiais (§ 8º do artigo 195 da CR de 1988).

Assevera 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 o quanto estatuído no § 4º do artigo 195 c/c o inciso I do artigo 154 da CR de 1988, pois, em se tratando de nova contribuição, era necessário que a sua instituição se desse por meio de lei complementar. Aduz que houve nova alteração ao artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, promovida pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997.

Acrescenta que todas essas alterações normativas são anteriores ao advento da Emenda Constitucional nº 20/1998, a qual, incorporou o termo "receita" ao artigo 195 da CR de 1988. Diz que até o advento da EC nº 20/1998, não estava autorizada pela CR de 1988 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.

Afirma que houve outra alteração no artigo 25 da Lei nº 8.212/1991 efetivada pela Lei nº 10.256, de 9/7/2001. Assevera que a única alteração introduzida pelo texto da Lei nº 10.256/2001 em relação ao Funrural refere-se à suposta alternatividade entre essa contribuição prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212/1991 (incidente sobre a receita bruta) e aquela contribuição do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991 (23% sobre a folha de salários). Aduz que essa alteração, por si só, é inconstitucional, pois a previsão de substituição entre as duas contribuições inscritas na Lei nº 10.256/2001 somente foi autorizada com o advento da Emenda à Constituição de nº 42/2003 e que introduziu os §§ 12º e 13º no artigo 195 da Constituição. Ressalta que também, nesse caso, a posterior promulgação da EC nº 42/2003 não teve o condão de "constitucionalizar" a Lei nº 10.256/2001.

Assevera que, em que pese essa inconstitucionalidade, a regra-matriz de incidência do Funrural permaneceu inalterada com a redação dada pelas Leis nº 8.540/1992 e nº 9.528/1997 que, conforme visto foram editadas sem suporte constitucional.

Aponta que a Lei nº 10.256/2001 não alterou os incisos I e II do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, os quais dispõem sobre o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas da contribuição ao Funrural (com redação inalterada desde a Lei nº 9.528/1997).

Conclui que ainda que fosse constitucional, a Lei nº 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 nº 8.540/1992) e repetidas (Lei nº 9.528/1997) antes da vigência da Emenda Constitucional nº 20/1998.

3.2. Inconstitucionalidade por ofensa ao art. 195, §§ 4º e 8º, c/c art. 154, i, da CF/1988.

Afirma que na época da publicação da Lei nº 8.212/1991 e das alterações promovidas pelas Leis nº 8.540/1992 e nº 9.528/1997, a Constituição da República - CR de 1988 somente permitia a instituição de contribuições a serem exigidas dos empregadores incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro e que, somente após o advento da EC nº 20/1998 foi inserido neste rol o termo “receita”.

Diz, após citar o § 8º do artigo 195 que a sujeição passiva da relação jurídico tributária decorrente da norma contida nesse dispositivo deveria estar restrita ao produtor, parceiro, meeiro e arrendatário rurais e ao pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes.

Aduz que, com a publicação da Lei nº 8.540/1992, a qual, em seu artigo 1º alterou a redação do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, a limitação constitucional imposta pelo artigo 195 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. Afirma que a Lei nº 8.540/1992 instituiu nova contribuição para a Previdência Social.

Cita a CR de 1988, artigo 195, § 4º e o artigo 154, inciso I e conclui que para que nova contribuição pudesse ser exigida desta categoria de contribuintes (empregadores), imprescindível a sua instituição através de lei complementar e que a nova contribuição social seja não-cumulativa e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos tributos discriminados na Constituição.

Argumenta que a referida Lei não cumpriu o quanto disposto na parte final do inciso I do artigo 154 da CR de 1988, 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. Aduz que para os contribuintes de ambos os tributos há bis in idem, o qual é vedado pelo mesmo dispositivo constitucional.

3.3. Inconstitucionalidade material por ofensa ao Princípio da Isonomia Tributária (art. 150, II da CF/1988).

Cita o artigo 154, inciso I e II, artigo 195, inciso I, alíneas a, b e c e o artigo 150, inciso II, todos da CR de 1988, para concluir que não pode haver qualquer diferenciação entre empregadores rurais e urbanos. Diz ser explícita a caracterização da acepção horizontal do Princípio da Isonomia haja vista que os “empregadores”, sejam urbanos ou rurais, estão em situações equivalentes, não podendo ser aceito, portanto, que lhes seja dado tratamento desigual.

Aponta que, enquanto os empregadores urbanos recolhem contribuição social sobre a folha de salários (conforme CR de 1988, artigo 195, inciso I), os empregadores rurais passaram a ser tributados de forma diferenciada, ressalte-se, muito mais onerosa, incidindo a contribuição guereada sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, a qual só tem previsão constitucional para os segurados especiais (CR de 1988, artigo 195, § 8º).

Conclui que em se tratando da contribuição prevista na Lei nº 8.212/1991, artigo 25, incisos I e II e alterações, em vários aspectos, sua instituição colidiu com o quanto prescrito na CR de 1988 e, por isso, deve ser declarada inconstitucional.

3.4. Inconstitucionalidade formal por ofensa ao Princípio Constitucional da Legalidade e agressão ao artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Tece considerações sobre o Princípio da Legalidade previsto na CR de 1988 citando dispositivos constitucionais e do CTN e doutrina.

Diz que a lei não fixou o fato gerador da contribuição em debate, pois há dependência do quanto disposto em decretos e instruções normativas para que sejam identificados todos os fatos geradores do tributo, cabendo tal tarefa, portanto, para a autoridade administrativa, fato que ofende frontalmente o Princípio da Legalidade.

Assevera que, pela análise da Lei n.º 8.212/1991, verifica-se que a contribuição prevista em seu artigo 25 incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, porém, somente através da Instrução Normativa INSS/DC n.º 60, de 30/10/2001, DOU de 1/11/2001 (norma que estabelecia os procedimentos de arrecadação das contribuições devidas à Previdência Social relativas às atividades rural e agroindustrial) vieram à tona todos os fatos geradores daquela contribuição. Cita os artigos 9, 10, 11 e 12 dessa IN.

Afirma que a Lei n.º 8.212/1991 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 artigo 25 daquela Lei e, em alguns casos, além de preencher-lhe lacunas, acabou por inovar, ampliando hipóteses previstas.

3.5. Inconstitucionalidade formal por violação ao Princípio da Estrita Legalidade.

Alega que não cabe ao Poder Executivo suprir a lacuna legal, muito menos estender o “alcance” do tributo através da criação de novas bases de cálculo, pela emissão de simples instruções normativas ou decretos. Aduz que de acordo com o Princípio da Estrita Legalidade Tributária, não cabe ao Poder Executivo exercer a função integrativa da lei. Afirma que há necessidade de edição de lei para fixar os elementos da hipótese de incidência e, nesse caso, é imprescindível que seja através de lei complementar.

Aponta que o Decreto n.º 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social) e a Instrução Normativa INSS/DC n.º 60/2001 (e suas alterações) não são competentes para suprimir as omissões da Lei n.º 8.212/1991 acerca dos elementos instituidores da contribuição combatida. Argumenta que a referida IN já foi revogada e que atualmente, está em vigor a IN RFB n.º 971/2009 a qual define, no artigo 166 e seguintes, os fatos geradores da contribuição prevista no artigo 25, I e II, da Lei n.º 8.212/1991. Diz, ainda, que a IN INSS/DC n.º 60/2011 definiu base de cálculo diversa da prevista na Lei.

Conclui que está demonstrada a inconstitucionalidade da contribuição social sobre o resultado da comercialização da produção dos empregadores rurais, conhecida como Funrural.

3.6. Precedente do STF acerca da inconstitucionalidade do Funrural. Recurso Extraordinário n.º 363.852.

Diz 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 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.

Aponta que o STF concluiu que o artigo 25, I e II, da Lei n.º 8.212/1991, com as alterações promovidas pela Lei n.º 8.540/1992 e seguintes, é inconstitucional por violação a diversos ditames e princípios constitucionais. Aduz que a declaração da inconstitucionalidade ocorreu especialmente porque a base de cálculo do Funrural, quando da sua instituição, foi definida como sendo a receita bruta, ao passo que a Constituição Federal apenas autorizava a incidência das contribuições sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro e que a instituição dessa nova contribuição, com base de cálculo não prevista pela Constituição, deveria ter ocorrido por meio de lei complementar, não por lei ordinária.

Assevera que, por ter o STF decidido que há inconstitucionalidade material e formal, não é se pode afirmar que com a edição da Lei n.º 10.256/2001, a razão de inconstitucionalidade deixou de existir, uma vez que a contribuição ainda está viciada no seu aspecto material.

Diz que no bojo do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 718.874/RS-RG, o Supremo Tribunal Federal reconheceu 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. Aduz que, contudo, não houve revolvimento no que tange à constitucionalidade do recolhimento por sub-rogação.

3.7. Impossibilidade de cobrança do funrural por sub-rogação. Da ausência de manifestação acerca da questão da cobrança por sub-rogação no julgamento do RE n.º 718.874/RS.

Afirma que na condição de adquirente de produção rural de empregadores rurais pessoas físicas, seria contribuinte da contribuição social prevista no artigo 25, I e II, da Lei n.º 8.212/1991 por imposição do artigo 30, III e IV do mesmo diploma legal.

Aduz que a atividade comercial desenvolvida por ele, conforme dito anteriormente, demanda a aquisição de produtos rurais junto a empregadores rurais pessoas físicas, pelo que lhe seria responsável pelo recolhimento do Funrural devido por seus fornecedores.

Tece considerações sobre as decisões do STF nos RE n.º 363.852/MG, n.º RE 596.177 e RE 718.874/RS. Aduz que antes do julgamento do RE 718.874/RS, acerca do Funrural o STF havia decidido que: i) inconstitucionalidade formal das Leis n.º 8.540/1992 e n.º 9.528/1997, e, assim, dos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991; ii) reconhecimento da inconstitucionalidade formal com repercussão geral do artigo 25, incisos I e II, da Lei n.º 8.212/1991, conforme Leis n.º 8.540/1992 e n.º 9.528/1997; iii) ausência de qualquer discussão a respeito da Lei n.º 10.256/2001, que surgiu após a Emenda Constitucional n.º 20/1998.

Diz que o tema ainda não está completamente solucionado por aquele tribunal superior porque não foi analisada a grave falha legislativa existente no artigo 1º da Lei n.º 10.256/2001, a qual, ao “reinstaurar” o Funrural no artigo 25 da Lei n.º 8.212/1991 não restabeleceu todos os aspectos materiais da exação, sobretudo a base de cálculo e alíquota.

Assevera que os RE n.º 363.852 e n.º 596.177, julgados anteriormente, reconheceram a inconstitucionalidade formal do artigo 25, da Lei n.º 8.212/1991, inclusive, dos respectivos incisos I e II e que 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 n.º 8.212/1991, mas dos incisos que foram “aproveitados”. Aduz que a lei inconstitucional, sobretudo por vício formal, é nula, com efeitos retroativos (ex tunc), em especial, no caso do Funrural, pois, o próprio STF deixou de modular os efeitos, negando o pedido à época da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Diz que o dispositivo constitucional, que trata de competência tributária, mais do que autorizar a instituição de contribuição para o segurado especial sobre a receita bruta (“resultado da comercialização”), deixa evidente que se estaria diante de uma exceção, somente autorizada por força da Constituição e que, contrario sensu, haveria vedação para se instituir nestes mesmos moldes para o produtor rural pessoa física que não seja segurado especial.

Alega que o STF, ao julgar o “caso Mataboi” (RE n.º 363.852), reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 30, inciso IV, da Lei 8.212/1991 e que, portanto, diante

da inconstitucionalidade (vício que gera nulidade da lei com efeitos retroativos) não haveria previsão legal para a sub-rogação. Aponta que por isso a sub-rogação dependeria da edição de uma nova lei.

Diz que a Lei nº 10.256/2001 em momento algum faz qualquer menção, tampouco restabelece a sub-rogação declarada inconstitucional pelo STF.

Afirma que, com fundamento na regra basilar da legalidade, da essência de um Estado Democrático de Direito, sem lei ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa (artigo 5º, inciso II, CR de 1988), notadamente em matéria tributária e quanto à responsabilidade (artigo 146, inciso III, CR de 1988 c/c artigo 128 do CTN). Aduz que o artigo 30, III, da Lei nº 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 cumpri-la, já que, nessa hipótese, caberá a exigência ao contribuinte (produtor rural).

Conclui que não há previsão legal vigente para impor a sub-rogação aos adquirentes e a exigência do Funrural destes, principalmente se não houve retenção e recolhimento

3.8. Suspensão da execução da norma instituidora da cobrança do Funrural por sub-rogação em razão da Resolução do Senado Federal nº 15, de 2017. Plena vigência da aludida resolução.

Afirma que 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 nº 8.212/1991 relacionados ao Funrural.

Aduz que, dentre os dispositivos suspensos está o inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212/1991, com redação dada pela Lei nº 9.528/1997, que qualificou o adquirente da produção como sub-rogado pela obrigação do produtor rural.

Diz que essa suspensão encontrava limites no pronunciamento do STF no Recurso Extraordinário nº 363.852 e que nesse julgamento, o STF declarou esses dispositivos inconstitucionais, porque à época do seu advento a Constituição Federal ainda não tinha sido alterada pela Emenda Constitucional nº 20/1998, mas não abordou os dispositivos trazidos pela Lei nº 10.256/2001, que deram nova redação ao artigo 25, da Lei nº 8.212/1991 e fora promulgada na vigência da referida EC nº 20/1998.

Aponta que as alterações trazidas pela Lei nº 10.256/2001, como se sabe, foram uma tentativa de reinstaurar o Funrural, na vigência da EC nº 20/1998, corrigindo a falha da lei anterior. Alega que as alterações trazidas por essa Lei só foram analisadas pelo STF no Recurso Extraordinário nº 718.874/RS, quando a Corte reverteu seu entendimento e declarou a constitucionalidade do Funrural.

Diz que o STF não tratou da responsabilidade do adquirente por sub-rogação nesse caso e que esse tema não constou da tese fixada pelo STF em sede de repercussão geral, o que implica na manutenção do entendimento firmado nos RE nº 363.852/MG e nº 596.177/RS, que efetivamente trataram do artigo 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991. Aduz que “[...] não houve inovação no Recurso Extraordinário nº 718.874/RS para os adquirentes que pudesse ser interpretada pela Receita Federal nessa solução de consulta.”

Afirma que 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.

Cita trecho do voto no RE nº 718.874/RS.

Aponta que se trata de cobrança com dois sujeitos passivos distintos, qualificados como contribuintes na forma do inciso I do parágrafo único do artigo 121 do CTN: o produtor empregador rural, contribuinte original do Funrural; e o adquirente da produção, por subrogação. Aduz que é plenamente possível que a cobrança do Funrural seja constitucional para o produtor rural sem o ser para a pessoa jurídica adquirente.

Conclui que os veredictos antigos do STF se mantêm e que não houve alteração de sua posição quanto ao artigo 30, inciso IV, da Lei n.º 8.212/1991. Diz que, foi nesse contexto que o Senado Federal, através da Resolução n.º 15/2017, colocou uma pá de cal sobre o tema “recolhimento do funrural por sub-rogação”.

Alega que essa Resolução (plenamente vigente) suspendeu expressamente a execução da norma instituidora da cobrança do Funrural por subrogação, conferindo, portanto, efeitos retroativos e erga omnes à decisão que declarou a inconstitucionalidade do dispositivo que dava respaldo a cobranças de tal natureza. Cita o inciso X do artigo 52 da CR de 1988 e o artigo 178 do Regimento Interno do STF. Tece considerações sobre os efeitos e finalidades desse tipo de Resolução.

Argumenta que em razão da existência dessa Resolução não pode mais o Judiciário ou qualquer outro órgão voltar a aplicar a norma “suspensa”, posto que após ter sido retirada do ordenamento, restou invalidada.

Diz que, em razão disso, caso não se entenda pela nulidade dos Autos de Infração pelas demais razões apresentadas, mister se faz o reconhecimento da nulidade em função da fundamentação em legislação suspensa.

Afirma que se a vigência da legislação está suspensa, não pode o Fisco Federal realizar lançamento de ofício, pois impossível subsunção do fato à norma, pois essa não surte os efeitos no mundo fenomênico e que, nesse sentido, a hipótese de incidência tributária torna-se inexistente, como se ausente fosse a previsão legal de modo a afrontar cabalmente o princípio da legalidade tributária estabelecido no artigo 150, inciso I, da CR de 1988.

Assevera que os débitos consubstanciados nos Autos de Infração - AI e a 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 ex tunc.

Aduz que ainda que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil tenha justificado o lançamento de ofício na validade da nova redação dada ao artigo 25 pela Lei n.º 10.256/2001, fato é que não houve a reprodução do preceituado pelo inciso IV do artigo 30 da Lei n.º 8.212/91 de tal maneira que não pode, em razão da falta de previsão legal, a determinação da sub-rogação por mera presunção.

Cita trecho de ementa em decisão judicial para fundamentar seu entendimento.

Diz ser imperioso o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração e a imposição de multa em função da ausência de fundamentação vigente capaz de legalmente exigir o adimplemento do tributo.

3.8.1. Validade da Resolução do Senado sob a luz dos Princípios da Razoabilidade e da Segurança Jurídica.

Afirma que os Autos de Infração ora combatidos vêm, a despeito da determinação contida na Resolução n.º 15/2017, violando os Princípios da Razoabilidade e Segurança Jurídica.

Diz que a Resolução n.º 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. Aduz que as resoluções do Senado Federal vinculam todos os entes, incluindo as autoridades fazendárias, as quais não mais podem cobrar tributo com base numa norma que teve a sua execução suspensa.

Tece considerações sobre os Princípios da Legalidade, da Segurança Jurídica e Razoabilidade e suas finalidades.

Assevera que pelo Princípio da Razoabilidade e Segurança Jurídica, o contribuinte pode efetivamente valer-se do benefício da suspensão da eficácia de lei manifestamente inconstitucional, por meio da resolução suspensiva em sede de controle difuso de constitucionalidade.

Diz que em razão do exposto vem requerer o cancelamento dos Autos de Infração lavrados no bojo do processo administrativo nº 10540-720.222/2019-15 e, por conseguinte, a anulação dos créditos tributários consubstanciados nos referidos autos.

3.9 Ocorrência de bis in idem.

Afirma ser 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).

Aduz que não haveria a necessidade de retenção da contribuição sobre o mesmo fato gerador e que há locupletamento ilícito da União.

Diz ser imprescindível a expedição de ofício ao INSS, com o nome de todos os seus fornecedores para que possa informar se estes são ou não empregadores do regime comum da Previdência Social. Assevera que o não deferimento de tal diligência acarreta em inevitável cerceamento de defesa, tendo em vista a impossibilidade de que ele, por si só, comprove o alegado e, assim, a ocorrência de bis in idem.

4. Cobranças do Senar e do Gilrat.

Assevera que 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 2017 tem base legal no inciso II do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991 que está com sua execução suspensa pela Resolução do Senado mencionada anteriormente. Diz que resta igualmente impugnado o capítulo do Auto de Infração que ensejou a constituição, através de lançamento de ofício, do crédito tributário referente à Gilrat de comercialização da Produção Rural.

Aponta que, 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 nº 13.606/2018.

Tece considerações sobre o Senar e sobre a contribuição devido a ele. Aponta que a Lei nº 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 e que, mais tarde, a Lei nº 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%.

Assevera que no período anterior à Lei nº 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 AI 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. Cita trecho de decisão judicial para fundamentar seu entendimento.

Diz quem se pode alegar que a pretensão estaria baseada no artigo 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, segundo o qual “a arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social” devidas pelo produtor rural pessoa física, com ou sem empregados, ficam sub-rogadas na empresa adquirente, consumidora ou consignatária porque o inciso IV remete de forma expressa ao artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, que trata apenas do Funrural e do adicional ao Sat e não da contribuição ao Senar.

Aduz que, além disso, 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 211, inciso I, da CR de 1988.

Assevera que o artigo 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991 foi por duas vezes declarado inconstitucional pelo STF, na ocasião do julgamento dos recursos nº 363.852/MG e nº 596.177-RS, tendo ainda a execução suspensa pela Resolução nº 15/2017 do Senado Federal, plenamente vigente atualmente e com efeitos ex tunc.

Conclui que, considerando que até a entrada em vigor do parágrafo único do artigo 6º da Lei nº 9.528/1997, inserido pela Lei nº 13.606/2018, a contribuição para o Senar não podia ser exigida do adquirente, por mais um motivo deve ser anulado o AI e que constituiu do ofício do crédito tributário referente à contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural.

5. Eventualmente – Em caso de manutenção dos Autos de Infração. Argumentos que impõem a redução do montante apurado.

5.1. Correta aplicação da base de cálculo. Não observância dos valores referentes às devoluções.

Afirma que traz novamente à ciência da autoridade autuante, conforme demonstrado em planilha anexa à petição de apresentação de documentos protocolada no bojo do presente processo, a discrepância entre os valores de base de cálculo utilizados pela fiscalização para a liquidação dos autos de infração e o correto montante das compras efetuadas por ele.

Diz que, conforme se extrai dos demonstrativos de apuração anexos aos Autos de Infração, a fiscalização tomou como base para cálculo um valor notadamente maior que o real, haja vista ter apurado conjuntamente notas fiscais de aquisição e também de devolução. Aduz que tal separação já havia sido devidamente apontada, conforme mencionado, e não foi observada pelo fisco.

Assevera que tendo havido a devolução dos produtos, não há que se falar em recolhimento de quaisquer impostos supostamente devidos sobre tais valores, não havendo, por consequência, de serem considerados os respectivos valores das devoluções para fins de composição da base de cálculo para os Autos de Infração.

Diz que para melhor elucidação do caso, anexou peça de defesa, cópias das notas fiscais geradas quando das devoluções aqui tratadas (doc. 02 – Notas Fiscais de Compras e Devoluções):

- Nota Fiscal 000046230 (Ref. à compra de NF 000044731), de 26/10/2017, no valor de R\$ 46.361,82);

-Nota Fiscal 000046231 (Ref. à compra de NF 000045168), de 26/10/2017, no valor de R\$ 46.090,28;

- Nota Fiscal 000046309 (Ref. à compra de NF 000045106), de 31/10/2017, no valor de R\$ 40.232,19.

Alega juntar aos autos uma planilha em que se comparam os valores apurados pela fiscalização e aqueles devidamente apurados pela empresa (doc. 03 – Apuração FUNRURAL e acessórios - exercício 2017), levando em conta as devoluções mencionadas, de modo a esmiuçar os valores que compõem a base de cálculo, eliminando quaisquer nebulosidades da apuração.

Assevera que a apuração realizada pelo Fisco incluiu, em sua base de cálculo, um montante que excede o real em R\$ 132.684,29, o que gerou um acréscimo nas autuações no importe de R\$ 3.051,66, sem juros nem multa. Diz que incluindo os juros e multa sobre esse montante chega-se a um excesso de R\$ 5.818,28, apenas no que se refere a essa questão relativa à não exclusão das devoluções da base de cálculos das autuações.

Conclui que o montante de R\$ 5.818,28 deve ser prontamente expurgado do montante apurado nos AI.

5.2. Minoração da multa de ofício aplicada.

Assevera que foi aplicada, pelo fisco, multa de 75% sobre o valor principal dos tributos cobrados, isto com fulcro no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Aponta que, no caso, há de se considerar, principalmente levando-se em conta todo o contexto histórico, o cenário jurídico de grave instabilidade no que diz respeito ao Funrural, isto à época dos fatos apurados. Aduz que o arcabouço jurídico referente à cobrança e recolhimento de tributos sobre a aquisição de produção rural encontrava-se, então, em situação de extrema instabilidade e que, tanto os produtores rurais quanto as empresas adquirentes de produção rural estavam completamente desorientados sobre a (in) constitucionalidade ou não da cobrança do Funrural, não havendo certeza sobre a necessidade ou não do seu pronto recolhimento.

Diz que tanto é assim que, nos meses de abril/2017 a setembro/2017, ele realizou o recolhimento do referido tributo, não havendo que se falar, portanto, em “recalcitrância” sua com suas responsabilidades fiscais, mas sim em desorientação legal.

Aponta que, no caso, não há que se falar em prática de ato ilícito com dolo, fraude ou simulação à legislação tributária, mas tão somente a adoção de determinada interpretação da legislação tributária, ante as incertezas e confusões sobre a temática.

Alega que a adoção da aplicação de multa de ofício àqueles que desobedeceram à legislação tributária com dolo, fraude ou simulação foi exatamente à mesma aplicada ao presente caso, isto é, àqueles que, diante de divergências interpretativas, inclusive ocasionada pelo próprio Supremo Tribunal Federal, lançou e pagou tributo supostamente a menor. Cita doutrina para demonstrar a necessidade de congruência na aplicação das penalidades tributárias.

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.

6. Necessidade de realização de prova pericial e testemunhal.

Diz que a cobrança levada a cabo nos Autos de Infração pressupõe que: i) os tributos ora cobrados não foram pagos por sub-rogação nem por ele, nem diretamente, pelos próprios produtores rurais que lhe venderam seus produtos; e ii) os aludidos produtores rurais não possuem (ou possuíam em 2017) decisões judiciais que os beneficiam (vam) no sentido de desobrigá-los do recolhimento de tais tributos.

Alega que essas premissas não podem ser fincadas a partir de uma presunção, de modo a prejudicar-lhe e que se deve observar que tais premissas interferem na sua esfera jurídica sem que esta tenha, por conta do sigilo fiscal, acesso aos subsídios que tornem inequívoca a existência da dívida.

Aponta que é necessário, no bojo do presente processo administrativo, 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 2017).

Diz que de acordo com os preceitos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972, lhe é permitido a requisição de prova pericial no processo administrativo e que para que possa ter o seu pleno exercício de contraditório e ampla defesa (art. 5º, inciso LV, da CF), imperioso que, após o recebimento da resposta do INSS em relação ao ofício de requisição das informações tratado no tópico 3.9 deste petítório, haja a designação de perícia contábil, tendo em vista a necessidade da análise documental por um profissional habilitado para tanto.

Indica quesitos a serem respondidos pelo perito.

Alega, ainda, ser 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 manteve(iveram) relação comercial com ele no ano de 2017 de recolher os tributos cobrados e, por conseguinte, impedia(m) a retenção fiscal por sua parte .

6.0 – Requerimentos finais.

Requer:

- a) o recebimento da impugnação, pois presentes os requisitos dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972;
- b) a expedição de ofício ao INSS para que informe se os fornecedores constantes na relação anexa aos autos são ou não empregadores do regime comum de Previdência Social;
- c) a realização de perícia contábil para comprovar se cumpriu, com rigor, as suas obrigações fiscais e contábeis;
- d) a realização de oitiva com os fornecedores (pessoas físicas e jurídicas), cujo rol será arrolado quando do deferimento da desta prova;

Protesta, ainda, pela juntada dos documentos acostados.

Requer, ainda, que seja a impugnação julgada procedente de modo a desconstituir o débito consubstanciado nos Autos de Infração e imposição de multa, ou, eventualmente, em caso de manutenção dos Autos de Infração, sejam reduzidos os valores apurados em conformidade com o quanto esposado no tópico 5 (e subitens) deste petítório.

A defesa juntou cópias de documentos e demonstrativos das fls. 345/368.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E PARA O SENAR. SUB-ROGAÇÃO.

A pessoa jurídica adquirente de produção rural de pessoa física, em razão da subrogação, é obrigada a recolher as contribuições, devidas à Previdência Social e ao Senar, incidentes sobre a receita bruta de comercialização auferida pelo produtor rural nessas transações.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Apresentar GFIP omitindo fatos geradores ou contribuições previdenciárias constitui infração à legislação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão da DRJ entendeu como comprovado que houve devolução de produção rural adquirida na mesma competência de sua aquisição (10/2017), tendo reduzido da base de cálculo nessa competência o valor de R\$ 132.684,29, conforme tabela 1 (código de receita 4863), tabela 2 (código de receita 2158) e tabela 3 (código de receita 2187), constantes do voto do relator.

Cientificada dessa decisão em 06/05/2021, por via eletrônica (Termo de fl. 423), a Contribuinte apresentou, em 02/06/2021, o Recurso Voluntário de fls. 427/468, no qual alega o seguinte, em suma:

Preliminares:

1. A descrição do fato não mantém coerência com a fundamentação legal que ensejou a lavratura do auto de infração e a decisão recorrida, pois a norma que permitia sua efetiva cobrança encontra-se com sua eficácia suspensa.
2. Assim, tendo em vista a inexigibilidade da obrigação em função da suspensão da norma que fundamenta sua execução, deve ser acolhida a preliminar de nulidade, por insegurança na determinação da infração.
3. 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. 5º, 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.

4. 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:

5. 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.
6. 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.
7. 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).
8. 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.
9. 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.
10. 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.
11. 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.

12. 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).
13. 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.
14. 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).
15. 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.
16. 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.
17. 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).

18. 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).
19. 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.
20. 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.
21. 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.
22. 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.
23. Desse modo, a sub-rogação dependeria da edição de uma nova lei. Ocorre que a Lei n.º 10.256/2001 em momento algum faz qualquer menção, tampouco restabelece a sub-rogação declarada inconstitucional pelo STF.
24. Após a decisão proferida pelo STF nos autos do RE n.º 718.874, no qual foi reconhecida a constitucionalidade da exigência do Funrural, o Senado Federal editou a Resolução n.º 15/2017, a qual suspendeu a eficácia de vários dispositivos da Lei 8.212/91 relacionados ao Funrural.
25. 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.

26. O fato de a contribuição imposta ao produtor empregador rural ter sido considerada constitucional no bojo do julgamento do RE n.º 718.874, não implica na constitucionalidade da cobrança dessa contribuição contra o adquirente (por sub-rogação).
27. 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.
28. 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.
29. 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.
30. 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.
31. 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).
32. Nesse sentido, não haveria a necessidade de retenção da contribuição por parte da Recorrente sobre o mesmo fato gerador.
33. 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.
34. 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.

35. 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.
36. 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:

37. 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.
38. 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.
39. 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.

Em 16/01/2023, apresentou petição (fls. 501/504) informando que, em 17/12/2022, o Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) n.º 4.395, proposta pela Associação Brasileira de Frigoríficos (ABRAFRIGO), que tratou da existência ou não da constitucionalidade do artigo 1º 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, todos da Lei n.º 8.212/91.

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

Sustenta 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.

É o relatório.

Fl. 21 do Acórdão n.º 2201-011.567 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10540.734440/2020-62

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 n.º 163, vinculante, de acordo com a Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

SÚMULA CARF N.º 163

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

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, 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 n.º 718.874, com repercussão geral, e os seus Ministros, por maioria, decidiram pela constitucionalidade da contribuição previdenciária, prevista no artigo 25 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 10.256/2001, sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural dos empregadores, pessoas físicas, após a Emenda Constitucional n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei n.º 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 n.º10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º73, de 10 de fevereiro de 1993; ou(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993.(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

É o caso também de se aplicar a Súmula n.º 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) n.º 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 n.º 9.528/1997 e Lei n.º 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 n.º 8.212/91, é constitucional para fatos geradores ocorridos após o advento da Lei n.º 10.256, de 2001.

Peço vênia para transcrever excerto do voto condutor do ilustre Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, no Acórdão n.º 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 n.º 8.212/91, a fim de afastar a interpretação que autorize, na ausência de nova lei dispendo 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 n.º 8.212/91) cobrada nos termos da Lei n.º 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. 1º 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, arremada 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. 1º 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 da 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. 1.º 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 n.º 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 n.º 15, de 2017, não afeta a contribuição do empregador rural pessoa física **restituída 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). 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 n.º 363.852/MG e do RE n.º 596.177/RS, aos quais a Resolução senatorial se reporta. Se a contribuição social do produtor rural pessoa física reinstituída pela Lei n.º 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 n.º 10.256, de 2001, significaria, sem dúvida, desprezar por completo a tese firmada pelo STF no RE n.º 718.874/RS, que assentou a constitucionalidade formal e material da referida tributação.

62. Diga-se, aliás, que o Parecer do Senado Federal n.º 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 n.º 10.256, de 2001**. Confira-se:

(...)

69. Ante todo o exposto, vê-se que 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**.

(...)

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 **restituída 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 restituída 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 nº 15, de 2017, deve ser interpretada nos exatos limites da declaração de inconstitucionalidade decorrente do RE nº 363.852/MG, não se referindo a contribuição do empregador rural pessoa física reinstituída a partir da Lei nº 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 nº 8.212, de 1991, são válidas desde a edição da Lei nº 10.256, de 2001, em conformidade com a constitucionalidade declarada nos autos do RE nº 718.874/RS.

(...)

(grifos nossos)

5.27. Por fim, necessário ainda ressaltar a prolação da Súmula do CARF nº 150, em dezembro de 2020, que **vincula toda a Administração Tributária** e versa exatamente sobre a sub-rogação atacada:

“Súmula CARF nº 150

A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG **não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física** que tenham como fundamento a Lei nº 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 n.º 8.212/91. Portanto, ocorreu posteriormente aos fatos geradores aqui discutidos.

Lei n.º 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 n.º 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 irretratável para todo o ano-calendário. **(Incluído pela Lei n.º 13.606, de 2018)**

Lei n.º 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 n.º 8.212, de 24 de julho de 1991**, incluído pelo art. 14 desta Lei, e o § 7º do art. 25 da Lei n.º 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 01/2017 a 12/2017, 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 19.443/2021/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 nº 8.315, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, a qual somente 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.

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 nº 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 nº 8.315, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente 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.

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 nº 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 nº 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 nº 19443/2021/ME (SEI nº 20839085), que veicula, forte no 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, 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. 3º, §3º, da Lei nº 8.315, de 1991, como fundamento para a substituição tributária, a qual somente é válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 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 Nº 66/2023/PGFN-MF

Processo nº 10951.106426/2021-13

APROVO, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, o PARECER SEI Nº 19443/2021/ME (SEI nº 0839085), 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. 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

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 01/2017 a 03/2017 e de 10/2017 a 12/2017, 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

