



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.721682/2018-17
ACÓRDÃO	2201-012.335 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KAIROS EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2017

MATÉRIA NÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Não pode ser apreciada em sede recursal, em face de preclusão, matéria não suscitada pelo Recorrente na impugnação.

NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante à segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante declaração de concordância nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF Nº 1.634/2023.

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 nº 10.256, de 2001.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. ARTIGO 6º DA LEI Nº 9.528 DE 1997. CONTRIBUINTE PESSOA FÍSICA OU SEGURADO ESPECIAL. VIGÊNCIA SOMENTE A PARTIR DA LEI Nº 13.606 DE 09/01/2018. PARECER PGFN 19.443/2021.

Impossibilidade de utilização do artigo 30, IV da Lei 8.212 de 1991, e do artigo 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 artigo 6º da Lei nº 9.528 de 1997.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário por tratar de temas estranhos ao litígio instaurado com a impugnação ao lançamento; na parte conhecida, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento a infração de contribuição social destinada ao SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação), no período de 09/2013 a 08/2016, no montante de R\$ 15.151,07.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 737/765) interposto contra decisão no acórdão da 13ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (fls. 665/681), que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado nos autos de infração abaixo relacionados, lavrados em 25/07/2018, já incluídos juros de mora (calculados até 07/2018) e multa proporcional (passível de redução), acompanhados do Relatório Fiscal (fls. 61/69):

- Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR, no montante de R\$ 3.191.970,64, referente: (i) CONTRIBUIÇÃO SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTO RURAL, correspondente às contribuições sociais destinadas à Previdência Social incidentes, por substituição, sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção rural, devidas pelos produtores rurais pessoas físicas, sendo a responsabilidade do recolhimento atribuída à empresa adquirente, na condição de sub-rogada do produtor rural pessoa física (fls. 04/32), informados na PLANILHA 01 (fls. 70/74) e GILRAT sobre os valores da comercialização de produto rural adquirido de produtor rural pessoa física para todo período foi de 0,10%, informados nas PLANILHAS 01 (fls. 70/74) e 06 (fl. 83); (ii) CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA/EMPREGADOR, em razão da empresa não ter procedido ao recolhimento da contribuição previdenciária de 20% (parte patronal) sobre os valores pagos a seus empregados, estando as bases de cálculo que originaram o débito descritos nas PLANILHAS 04 (fls. 80/81), 05 (fl. 82) e 07 (fls. 84/85) e GILRAT em razão do FAP (Fator Acidentário de Prevenção) variar sua percentagem no período de 07/2013 a 12/2017, incluindo os 13º salários, e o SAT (Seguro Acidente do Trabalho) ser considerado GRAVE (3%) e devido ao CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas). Na PLANILHA 04 (fls. 80/81) estão relacionados todos os salários recebidos pelos empregados em folha de pagamento que constaram nas GFIP's, na PLANILHA 05 (fl. 82), os salários de alguns empregados que não foram incluídos nas folhas de pagamento de salários e nem nas GFIP's e na PLANILHA 07 (fls. 84/85) as taxas aplicadas e os valores devidos mês a mês;
- Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS, no montante de R\$ 50.585,17, correspondente ao valor devido pela empresa que não reteve os 11% referente a prestação de serviços de diversos contribuintes individuais conforme consta na PLANILHA 02 (fls. 75/77), que não foram

informados nas GFIP's e folhas de pagamento de salários da empresa (fls. 33/41) e

- Auto de Infração - CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (INCRA (PLANILHA 05), SALÁRIO EDUCAÇÃO (PLANILHA 05), SENAT (PLANILHA 03), SEST (PLANILHA 03 E 09) e SENAR (PLANILHA 08), no montante de R\$ 322.953,43 (fls. 42/60).

Do Lançamento

Utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 668/669):

1. Trata-se de impugnação (fls. 529 e seguintes) do contribuinte contra três Autos de Infração (contribuição previdenciária da empresa e do empregador; contribuição previdenciária dos segurados; e contribuição para outras entidades e fundos), cujas bases de cálculo encontram-se descritas a seguir referem-se a fatos geradores ocorridos no período de 01/07/2013 a 31/12/2017.

2. Conforme Relatório Fiscal de fls. 61 e seguintes, a empresa fiscalizada teve ciência do procedimento fiscal em 12/12/2017. Da análise dos documentos apresentados (GFIPs; folhas de pagamento, notas fiscais, recibos de prestação de serviços, guias de recolhimentos previdenciários e livros diário), verificou-se a **falta de declaração e recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a aquisição dos produtos rurais (compra de bezerros e milho) de produtores rurais pessoas físicas.**

2.1. Com efeito, nas aquisições efetuadas de produtores rurais pessoas físicas, não foi destacada a sub-rogação e não foi recolhida a contribuição de 2% sobre os valores das notas fiscais. A relação das aquisições com os nomes dos produtores rurais, nº das notas fiscais e valores pagos estão informados na PLANILHA 01. Outrossim, foram lançados os valores de GILRAT sobre as mesmas bases, à alíquota de 0,10% (PLANILHAS 01 e 06). Por fim, em idêntica base, apurou-se a contribuição devida ao SENAR na alíquota de 0,20%, lançada em Auto de Infração de outras Entidades e Fundos (PLANILHA 1 e 6).

3. Também se apurou que, **a partir da competência 07/2013 o contribuinte passou a informar em suas GFIPs erroneamente o código FPAS 604 (Produtor Rural Pessoa Jurídica)**, tendo também como outra atividade a administração e incorporação de empreendimentos imobiliários, compra e venda de imóveis, vagas de garagem, loteamento e aluguel de imóveis próprios. No entanto, quando o Produtor Rural Pessoa Jurídica explora além da atividade de produção rural também a atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual seja a atividade preponderante, deve contribuir com base na folha de pagamento de salários dos segurados a seu serviço para todas as atividades.

3.1. Assim, **no período de 07/2013 a 12/2017 com os 13º salários de 2013 a 2017, recolheu apenas as contribuições descontadas** dos seus empregados e dos contribuintes individuais que constaram nas GFIPs e folhas de pagamento de salários. Quanto às contribuições de Terceiros, recolheu apenas o FNDE e INCRA.

3.2. Deveras, se tivesse informado o FPAS correto (787), seriam calculadas ainda contribuições de 20% da parte patronal, o SAT/RAT (GILRAT), além do SENAR. Os valores devidos foram apurados e constam das PLANILHAS 04, 05 e 07. Na PLANILHA 04 estão relacionados todos (*sic*) salários recebidos pelos empregados em folha de pagamento que constaram nas GFIP's. Na PLANILHA 05, os salários de alguns empregados que não foram incluídos nas folhas de pagamento de salários e nem nas GFIP's. Já na PLANILHA 07 constam as alíquotas aplicadas e os valores devidos mês a mês. Sobre as referidas bases, como afirmado acima, incide ainda contribuição devida ao SENAR à alíquota de 2,50%, sendo lançado o correspondente valor em Auto de Infração de outras Entidades e Fundos (PLANILHA 8).

4. Ainda, **na contabilidade da empresa foram encontrados pagamento efetuados a transportadores rodoviários autônomos** (motoristas), sem que o contribuinte tivesse declarado em folhas de pagamentos e GFIP's os serviços utilizados, não tendo providenciando (*sic*) os recolhimentos da contribuição devida. As cópias dos referidos recibos foram anexadas ao auto de infração. A PLANILHA 03 consolida nomes dos motoristas pessoas físicas com os valores dos fretes recebidos, a base de cálculo que é de 20% sobre o frete recebido e as contribuições devidas e não recolhidas que é de 20% sobre essas bases de cálculo. Ainda nessa planilha estão informados os valores devidos referente aos 11% do recolhimento como contribuintes individuais que também fazem parte do auto de infração. As contribuições referentes ao SEST/SENAT também devidas sobre as bases de cálculo desses fretes estão lançadas em auto de infração Auto de Infração de outras Entidades e Fundos.

5. Também **foram apurados nos Livros Diário da empresa vários pagamentos efetuados a contribuintes individuais prestadores de serviços que não foram incluídos nas folhas de pagamento de salários e nem nas GFIP's**, não tendo efetuado os recolhimentos devidos. Foram anexados ao auto de infração cópias dos recibos pagos e de depósitos efetuados pela empresa, sendo que na PLANILHA 02 constam os valores e o tipo dos serviços prestados, nome dos prestadores de serviços, a contribuição devida (20%) sobre os valores pagos e os valores referente aos 11% devidos como contribuintes individuais.

6. Na contabilidade **detectou-se ainda 3 pagamentos efetuados a empregados registrados e que foram pagos "por fora"** da folha de pagamento, que não foram considerados como apropriação indébita, pois não foi descontada a parte da contribuição dos segurados empregados. Na PLANILHA 05 constam os nomes dos empregados, salários recebidos e contribuições devidas. As respectivas

contribuição (sic) foram devidamente lançadas nos autos de infração em comento.

(...)

Da Impugnação

A contribuinte foi cientificada pessoalmente do lançamento em 30/07/2018 (fl. 03) e apresentou sua impugnação em 28/08/2018 (fls. 529/556), acompanhada de documentos (fl. 557/634) com os argumentos sintetizados abaixo, extraídos do resumo constante no acórdão recorrido (fls. 669/670):

(...)

7. Cientificado da autuação, **o contribuinte apresentou a defesa** conjunta de fls. 529 e seguintes, na qual alega, em apertada síntese:

7.1. o Auto de Infração deveria ser distinto para cada tributo ou infração, **conforme art. 9º do Decreto nº 70.235/72**, razão pela qual deve ser declarado nulo;

7.2. o Auto de Infração, faz menção ao disposto em **dispositivos legais** que, por uma simples leitura dos textos legais, verifica-se que dizem respeito à imunidade tributária e isenções tributárias, conferidas às entidades beneficentes de assistência social, o que não tem nenhuma aplicação no caso em tela. Portanto, o que se vê é a **generalidade** das supostas infrações e suas fundamentações por parte do agente fiscalizador, em face da empresa impugnante;

7.3. a impugnante seria PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA e, assim, deveria declarar o Código **FPAS 604**. Junta aos autos cópias de notas fiscais de venda de gado (in natura), o que comprovaria ser a empresa impugnante **PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA**. Portanto, equivocado o entendimento fiscal pelo reenquadramento no FPAS 604 (Produtor Rural Pessoa Jurídica), com a consequente cobrança de contribuições patronais e de terceiros. Acrescenta que o Auto de Infração teria se baseado apenas nas informações contidas no contrato social, quando deveria ter como alicerce a **verdade material**, ou seja, se houve efetivamente a exploração das atividades ali destacadas ou se operou somente atividades relacionadas ao **objeto principal da empresa** que é a **pecuária de corte**. Defende também que **o Auto de Infração não teria demonstrado com clareza qual atividade econômica autônoma** a impugnante teria exercido, se aquela definida no artigo 165, XXII da IN RFB 971/09, ou se outra, que não caracteriza atividade econômica autônoma, mencionada no referido dispositivo legal. A não substituição ocorreria somente nos casos previsto no parágrafo 2º, do artigo 175, da IN RFB 971/09. No remoto caso de ter exercido outra atividade econômica autônoma, **teriam que ser decotada as contribuições das atividades inerentes a produção rural**, e incidir somente sobre a folha de pagamento daqueles segurados que estejam relacionados a outra atividade, devendo assim, ocorrer a substituição, em relação à folha de pagamento da atividade rural. A

impugnante **apresenta a folha de pagamento com o respectivo desmembramento das atividades de seus funcionários**, a fim de demonstrar que são atividades inerentes a produção rural (vide - planilhas de resumo de folha de pagamentos);

7.4. Haveria **erro no valor total** do Auto de Infração, decorrente da incorreta aplicação dos acréscimos legais;

7.5. Houve **bis in idem** pelo recolhimento da contribuição sobre a comercialização da produção rural;

7.6. **A sub-rogação prevista no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91 contraria a Constituição Federal**, por ofensa ao CTN, criando figura de novo contribuinte, até por isso a Resolução do Senado 15/2017 suspendeu a sua incidência. Não há o que se falar no inciso III do artigo 30 da Lei 8.212/91, na redação da Lei 11.933/2009;

7.7. As **contribuições para outras entidades e fundos** denominados terceiros foram regularmente recolhidas;

7.8. **Não se sujeitam à retenção previdenciária os serviços de construção civil prestados**, nos termos do artigo 143, VII, da IN RFB 971/09 (elaboração de projeto da construção civil). Também não se aplica o instituto da retenção sobre o valor total dos serviços nos seguintes casos: à **empreitada realizada nas dependências da contratada**, conforme dispõe o artigo 149, VI, da IN RFB 971/09. Este seria o caso dos autos. No entanto, a título de argumentação, cabe ainda destacar que a empreitada fora realizada por profissional habilitado, ou seja, engenheiro civil, sendo responsável pela elaboração do projeto de construção civil, **incluindo também os materiais necessários à obra**, conforme descrevem os adendos contratuais. Portanto, dos pagamentos efetuados para o engenheiro Francisco de Assis Aguiar, para realização da empreitada, totalizaram R\$ 270.895,70 (duzentos e setenta mil oitocentos e noventa e cinco reais e setenta centavos), mas R\$ 144.903,42 (cento e quarenta e quatro mil novecentos e três reais e quarenta e dois centavos), foram a título de material inerentes a construção civil. Ademais, R\$ 16.553,58 (dezesesseis mil quinhentos e cinquenta e três reais e cinquenta e oito centavos) referem-se à elaboração do projeto de construção civil. Portanto, sobre R\$ 161.457,00 (cento e sessenta e um mil e quatrocentos e cinquenta e sete reais) não há retenção previdenciária, devendo recair sobre a diferença de R\$ 109.438,70 (cento e nove mil e quatrocentos trinta e oito reais e setenta centavos) e não sobre o valor total da empreitada.

(...)

Da Decisão da DRJ

A 13ª Turma da DRJ/08, em sessão de 17 de setembro de 2020, no acórdão nº 108-002.388 (fls. 665/681), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 665/666):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2017

LANÇAMENTO. TRIBUTOS E PENALIDADES. AUTOS DE INFRAÇÃO DISTINTOS. POSSIBILIDADE DE PROCESSO ÚNICO.

A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade. Se formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

DESCRIÇÃO DO FATO. MENÇÃO AO DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

Demonstrado que houve a correta descrição do fato, bem como a menção ao dispositivo legal infringido, não há que se falar em nulidade do auto de infração.

AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa do Autuado o lançamento tributário cujo Relatório Fiscal e demais relatórios complementares descrevem, de maneira clara e precisa, os fatos jurídicos apurados, a motivação do lançamento, os dispositivos legais violados, a matéria tributável, as alíquotas aplicáveis, as exações exigidas e seus acréscimos legais, bem como os fundamentos legais que lhe dão esteio jurídico.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESOLUÇÃO DO SENADO. SUSPENSÃO DA APLICAÇÃO. EFEITOS. LEI N.º 10.256, DE 2001. CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA. AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTORES PESSOAS FÍSICAS. SUB-ROGAÇÃO.

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

Conforme esclarecido pelo próprio STF, no RE nº 363.852/MG (bem como no RE nº 596.177/RS), não houve o reconhecimento da inconstitucionalidade da responsabilidade por sub-rogação, nem se declinou qualquer fundamento que pudesse torná-la eivada desse vício.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PARTE PATRONAL. LEGALIDADE. AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PESSOA FÍSICA. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE PESSOA JURÍDICA.

É devida, pelo produtor rural pessoa física, contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização da sua produção. A empresa adquirente da produção de

produtores rurais pessoas físicas fica sub-rogada nas obrigações de tais produtores e está obrigada a arrecadar, mediante desconto, a contribuição previdenciária por ele devida, conforme determina o art. 25, I e II c/c o art. 30, IV, ambos da Lei 8.212/91.

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

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. Súmula CARF nº 2 e art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A contribuinte tomou ciência do acórdão por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), perante a RFB, em 14/12/2020, conforme Termo de Abertura de Documento (fl. 734) e interpôs recurso voluntário em 21/12/2020 (fls. 737/765), acompanhada de documentos (fls. 766/799), reiterando em suas razões os seguintes argumentos apresentados na impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

I – DA TEMPESTIVIDADE

II – BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO FÁTICA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

III – RAZÕES RECURSAIS

III.1 – PRELIMINARMENTE – DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

III.1.1 – DA AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS DA INFRAÇÃO E DA AUSÊNCIA DE PROVAS A RESPEITO DE EXISTÊNCIA DE ATIVIDADE ECONÔMICA AUTÔNOMA POR PARTE DA RECORRENTE.

III.1.2 – DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO

III.2 – DA INEXISTÊNCIA DE NORMA JURÍDICA QUE SUBROGUE A RECORRENTE AO RECOLHIMENTO DE FURURAL

III.3 – DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO DA RECORRENTE NO FPAS 604

III.4 – DA INEXISTÊNCIA DE VALORES A SEREM RECOLHIDOS A TÍTULO DE RETENÇÃO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM CESSÃO DE MÃO DE OBRA

IV – REQUERIMENTOS

126. Diante do exposto, **REQUER** dignem-se Vs. Sas. a julgarem procedente o presente Recurso Voluntário, reformando o r. Acórdão recorrido em todos os pontos objeto do presente recurso.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Da Delimitação do Litígio.

Da dicção do artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972 extrai-se que os contornos da lide administrativa são definidos pela apresentação tempestiva da impugnação, considerando-se não impugnada a matéria não expressamente contestada, de acordo com o artigo 17 do referido Decreto nº 70.235 de 1972¹.

Compulsando o recurso voluntário interposto, constatou-se que, além dos argumentos apresentados na impugnação, a Recorrente inovou em relação à alegação, constante nos itens 94 a 98 do recurso voluntário (fls. 759/760), de não haver indícios no auto de infração e na Planilha 01 (fls. 70/74) de que as pessoas físicas das quais a Recorrente adquiriu produtos seriam segurados especiais.

Assim, em razão da preclusão consumativa tal alegação não será conhecida.

PRELIMINAR

No recurso voluntário a Recorrente suscita, em apertada síntese, a nulidade do auto de infração em razão da ausência de: (i) descrição dos fatos da infração e da ausência de provas a respeito de existência de atividade econômica autônoma por parte do Recorrente; (ii) fundamentação do auto de infração e (iii) norma jurídica que sub-roga o Recorrente ao recolhimento de Funrural.

Da Nulidade do Lançamento.

A princípio convém trazer a colação as hipóteses de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal, previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972.

Nos termos do referido dispositivo são tidos como nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, o que não se verifica no caso em análise, ou com preterição do direito de defesa, uma vez que no caso em análise a autoridade lançadora observou os requisitos de validade do auto de infração, previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 1972 e demonstrou de forma clara e precisa os motivos pelos quais foi efetuado o lançamento, seguindo as prescrições contidas no artigo 142 do CTN. Por sua vez, a autoridade julgadora de primeira instância fundamentou os motivos pelos quais entendeu pela manutenção do referido lançamento, não se verificando a ocorrência de cerceamento de defesa.

¹ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Assim, cabia à contribuinte, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea justificar o motivo das divergências apontadas pela fiscalização e que foram ratificados pelo juízo *a quo*, a partir da análise dos argumentos e documentos constantes nos presentes autos. Em não o fazendo, mostrou-se adequado, correto e amparado pela legislação vigente o procedimento adotado pela fiscalização, de modo serem improcedentes as alegações de nulidade suscitadas pela Recorrente

Em apertada síntese os argumentos da Recorrente para suscitar a nulidade do lançamento são os seguintes: (i) ser ônus da fiscalização, do qual não se desincumbiu, a prova que a mesma desenvolve atividade econômica autônoma, fato *sine qua non* para aplicação do artigo 201, §22 do Decreto nº 3.048/2009 e do § 2º, inciso III do artigo 175; (ii) diante da ausência de seu suporte fático ou de incerteza em relação a ele, a norma jurídica não pode ser aplicada; (iii) o Relatório Fiscal, em uma única frase dedicada pela fiscalização, afirma que a Recorrente tem como outra atividade “a administração e incorporação de empreendimentos imobiliários, compra e venda de imóveis, vagas de garagem, loteamento e aluguel de imóveis próprios”, totalmente desacompanhada de qualquer documento para embasá-la; (iv) o acórdão recorrido afirma que a Recorrente haveria reconhecido ter contratado serviço de elaboração de projeto de construção civil; a Recorrente teria trazido planilha listando seus funcionários e suas funções e que, em tal planilha, constam funcionários com as funções de “Pedreiro”, “mestre Construção Civil”, “Servente de Obras”, “Pintor”, “Serralheiro” e “Meio Oficial de Pedreiro” e que isso, por si só, evidenciaria a existência de atividade econômica autônoma, qual seja a de “administração e incorporação de empreendimentos imobiliários, compra e venda de imóveis, vagas de garagem, loteamento e aluguel de imóveis próprios”; (v) o acórdão recorrido simplesmente desconsidera que, no desenvolvimento de sua atividade de produção rural a Recorrente requer a realização de pequenas obras para reparar e complementar a estrutura necessária para a atividade pecuária; (vi) a mera existência de funcionários que desempenham funções necessárias para manter a infraestrutura da atividade desenvolvida pela Recorrente é suficiente para comprovar suposta atividade econômica autônoma; (vii) a mera previsão de outra atividade, que não a de produção rural, no nome da empresa ou em contrato social não é suficiente para provar a existência de atividade autônoma e, assim, motivar a lavratura do Auto de Infração, como pretendeu a DRJ nos itens 10.11, 10.12 e 10.13 da decisão recorrida; (viii) ao não demonstrar uma relação lógica capaz de demonstrar que o Recorrente desenvolvia atividade econômica autônoma, o Auto de Infração apresenta motivação deficiente, pelo que também merece ser anulado.

Do Relatório Fiscal extrai-se o seguinte excerto (fls. 62/63):

(...)

9- O levantamento de débito, informado no item 10 abaixo, decorre do fato de que a partir da competência 07/2013 o contribuinte passou a informar em suas GFIP's erroneamente o código FPAS 604 (Produtor Rural Pessoa Jurídica), tendo também como outra atividade a administração e incorporação de

empreendimentos imobiliários, compra e venda de imóveis, vagas de garagem, loteamento e aluguel de imóveis próprios.

Ocorre que quando o Produtor Rural Pessoa Jurídica, explorar além da atividade de produção rural também a **atividade econômica autônoma**, quer seja comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual seja a atividade preponderante, deve contribuir com base na **folha de pagamento de salários dos segurados** a seu serviço para todas as atividades, tendo assim infringido os seguintes Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 22A; Lei nº 8.870, de 1994, art. 25; Decreto nº 3.048, de 1999, artigos. 201, § 22; Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 2005, arts. 65, 71, 240, 250 e Anexo II; Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, V e Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007, art. 15, VII..

No período de 07/2013 a 12/2017 com os 13º salários de 2013 a 2017, recolheu apenas as contribuições descontadas dos seus empregados e dos contribuintes individuais que constaram nas GFIP's e folhas de pagamento de salários e de Terceiros recolheu apenas o FNDE e INCRA, quando o correto seria ter efetuado os recolhimentos no FPAS 787, com contribuições também de 20% da parte patronal e o SAT/RAT (GILRAT) e mais o SENAR de terceiros.

(...)

Convém reproduzir os fundamentos da decisão recorrida (fls. 671/672):

(...)

10. Dispositivos legais citados. Assevera a impugnante que o Auto de Infração, faz menção ao disposto em dispositivos legais que, por uma simples leitura dos textos legais, verifica-se que dizem respeito à imunidade tributária e isenções tributárias, conferidas às entidades beneficentes de assistência social, o que não tem nenhuma aplicação no caso em tela. Portanto, o que se vê é a **generalidade** das supostas infrações e suas fundamentações por parte do agente fiscalizador, em face da empresa impugnante.

10.1. A crítica da impugnante menciona os seguintes dispositivos: Art. 9º inciso IV, alínea “c” e Art. 14 da Lei nº 5.172/66; Art. 32 da Lei nº 9.430/96; Art.1º, 2º, 29 e 32 da Lei nº 12.101/2009; e Arts.123 e 125 do Decreto nº 7.574/2011.

10.2. Com efeito, referidos dispositivos tratam de hipóteses legais de isenção/imunidade tributária, que não é o **caso dos autos**, em que **uma das celeumas refere-se** ao cabimento da **substituição das contribuições previdenciárias** patronais incidentes sobre a remuneração de segurados pelas contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural, **com a consequente distinção** relativamente ao **cabimento, base e alíquota das contribuições** para outras entidades e fundos denominados **terceiros**, conforme assista razão ou não à impugnante. Portanto, efetivamente, não se trata de isenção/imunidade.

10.3. Tais dispositivos provavelmente constaram do Auto de Infração por uma questão de **padronização do sistema que, embora criticável, leva em consideração um agrupamento de situações diversas como isenção, imunidade ou também substituição irregulares**. O que há de comum entre estas situações é que **se fossem regulares, em nenhuma delas haveria a cobrança das contribuições previdenciárias patronais**. Tanto que tal lapso não constou dos Autos de Infração relativos às contribuições dos segurados e das contribuições para outras entidades e fundos denominados terceiros.

10.4. Nesse cenário, não entendo que se deva reconhecer qualquer pecha à ampla defesa e ao contraditório, inclusive, porque **a fundamentação correta constou deste (especialmente art. 22 da Lei nº 8.212/91) e nos outros Autos de Infração, tendo havido mero excesso de citações de dispositivos e não generalização na descrição fática ou jurídica**. Portanto, não houve qualquer confusão quanto à compreensão de seus verdadeiros fundamentos legais.

10.5. Em tal apreciação, **deve-se levar em consideração ainda o acerto, precisão e clareza de todo o restante da apuração fiscal, especialmente as informações prestadas no Relatório Fiscal de fls. 61 e seguintes**. Com efeito, **o lançamento tributário é constituído por uma diversidade de Relatórios, Termos e Discriminativos, os quais devem ser compulsados em seu conjunto**, e de cuja sinergia emergem as condições de contorno específicas dos crédito (*sic*) tributários em constituição.

10.6. Dada à complexidade do procedimento, cada elemento constitutivo do lançamento há que ser interpretado e digerido com o olhar clínico que o seu propósito finalístico assim demanda, e com o conhecimento técnico que a atividade assim exige, para que não se cometa o despropósito de se atribuir à administração tributária uma deficiência que, muita vez, não é da parte que formaliza e redige os elementos constitutivos do lançamento, mas, sim, de quem os analisa e interpreta.

10.7. Portanto, não merece guarida o oportunismo da impugnante em pleitear o reconhecimento da generalidade da autuação, com base em mera citação excedente de dispositivos legais.

10.8. **FPAS correto**. Sustenta ainda a impugnante que seria PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA e, assim, deveria declarar o Código **FPAS 604**. Junta aos autos cópias de notas fiscais de venda de gado (in natura), o que comprovaria ser a empresa impugnante **PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA**. Portanto, equivocado o entendimento fiscal pelo reenquadramento no FPAS 604 (Produtor Rural Pessoa Jurídica), com a consequente cobrança de contribuições patronais e de terceiros. Acrescenta que o Auto de Infração teria se baseado apenas nas informações contidas no contrato social, quando deveria ter como alicerce a **verdade material**, ou seja, se houve efetivamente a exploração das atividades ali destacadas ou se operou somente atividades relacionadas ao **objeto principal da empresa** que é a **pecuária de corte**. Defende também que o **Auto de Infração não**

teria demonstrado com clareza qual atividade econômica autônoma a impugnante teria exercido, se aquela definida no artigo 165, XXII da IN RFB 971/09, ou se outra, que não caracteriza atividade econômica autônoma, mencionada no referido dispositivo legal. A não substituição ocorreria somente nos casos previsto no parágrafo 2º, do artigo 175, da IN RFB 971/09. No remoto caso de ter exercido outra atividade econômica autônoma, **teriam que ser decotada as contribuições das atividades inerentes a produção rural**, e incidir somente sobre a folha de pagamento daqueles segurados que estejam relacionados a outra atividade, devendo assim, ocorrer a substituição, em relação à folha de pagamento da atividade rural. A impugnante **apresenta a folha de pagamento com o respectivo desmembramento das atividades de seus funcionários**, a fim de demonstrar que são atividades inerentes a produção rural (vide – planilhas de resumo de folha de pagamentos).

10.9. Dentre as várias contestações da defesa relativamente à cobrança das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, destaca-se, em primeiro lugar, que **a autoridade fiscal não negou a condição de Produtor Rural Pessoa Jurídica** à impugnante, **apenas externou o entendimento de que**, na hipótese de exercício de atividade econômica autônoma, **“não se aplica a substituição”**, sendo “devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991” (art. 175, III, b, da Instrução Normativa nº 971/2009).

10.10. Entende-se por atividade econômica autônoma “a que não constitui parte de atividade econômica mais abrangente ou fase de processo produtivo mais complexo, e que seja exercida mediante estrutura operacional definida, em um ou mais estabelecimentos” (art. 165, XXII, da Instrução Normativa nº 971/2009).

10.11. No caso em comento, destaca a autoridade fiscal que **a empresa tem “por objeto social** pecuária de corte, **administração e incorporação de empreendimentos imobiliários, compra e venda de imóveis próprios, vagas de garagem, loteamento e aluguel de imóveis próprios** conforme contrato social e posteriores alterações” (destaques nossos, sendo que os contratos/alterações constam às fls. 92 e seguintes).

10.12. Aliás, **a própria defesa reconhece** em sua defesa a “elaboração de projeto da construção civil. Reconhece ainda a contratação de serviços de “empreitada”. Outrossim, de sua planilha de fls. 612 e seguintes **constam as funções de “Pedreiro”, “mestre Construção Civil”, “Servente de Obras”, “Pintor”, “Serralheiro” e “Meio Oficial de Pedreiro”**, ou seja, todas atividades compatíveis com a afirmação fiscal, que analisou a contabilidade empresarial, e com a própria descrição do objeto social.

10.13. Destarte, falta com a verdade a impugnante ao afirmar que a fiscalização teria se baseado apenas nas informações contidas no contrato social e não na “verdade material”. Da mesma forma, restam claras as atividades econômicas consideradas autônomas, conforme acima aduzido e que se aplica o suscitado

parágrafo 2º, do artigo 175, da IN RFB 971/09 e, portanto, não há que se falar em exclusão das contribuições das atividades inerentes a produção rural.

(...)

Em que pesem os argumentos da Recorrente, todavia razão não lhe assiste, por ser equivocado o argumento de não constar nos autos a prova de que a contribuinte desenvolveu atividade autônoma.

Como foi pontuado pelo juízo *a quo*, a própria defesa reconheceu a contratação de serviços de empreitada. Além disso, a documentação acostada aos autos é prova inconteste de que a contribuinte desenvolveu atividade autônoma além da pecuária de corte, não se sustentando as alegações do acórdão recorrido desconsiderar a realização de pequenas obras para reparar e complementar a estrutura necessária para a atividade pecuária e de que a mera existência de funcionários que desempenham funções necessárias para manter a infraestrutura da atividade desenvolvida pela Recorrente é suficiente para comprovar suposta atividade econômica autônoma.

De acordo com a alteração contratual (fls. 92/101), a empresa Kairos Empreendimentos Comerciais e Pecuária de Corte Ltda, inscrita no CNPJ nº 62.XXX.XXX/0001-90, está estabelecida na Rodovia SP 344 — KM 250, s/nº, CEP 13880-000, na cidade de Vargem Grande do Sul, Estado de São Paulo.

No orçamento datado de 09/11/2016, consta a seguinte descrição dos serviços prestados (fl. 468):

Projeto executivo e acompanhamento para construção de 3 (três) unidades residenciais à Rua Abud Abraão Félix - centro: R\$ 6.500,00

LOTE 5-C — área de 176.50 m2

LOTE 4-C — área de 163.10 m2

LOTE 3-C — área de 163.10 m2

São Sebastião da Grama/SP

Outros documentos anexados nas fls. 619/625 se referem à construção de residência na rua 9 de julho, 566, Centro, São Sebastião da Grama/SP.

Assim, ainda que a sede da empresa seja no município de Vargem Grande do Sul, as construções residenciais foram efetuadas no município vizinho de São Sebastião da Grama.

Como visto, ao contrário do alegado pela Recorrente, tais obras não se referiram à manutenção ou reparo de infraestrutura para a atividade de pecuária, comprovando materialmente o exercício de outra atividade além da exploração da atividade rural, motivo pelo qual, nos termos da legislação, a contribuição previdenciária deve ser efetuada com base na folha de pagamento, não sendo possível a indicação na GFIP do código 604, como ocorreu, mas sim o código FPAS 787, conforme relatado pela fiscalização.

Em vista do exposto, nada a prover.

Da Ausência de Norma Jurídica que Sub-rogue o Recorrente ao Recolhimento de Funrural.

A Recorrente alega que o auto de infração é nulo pois a sub-rogação prevista no artigo 30, inciso IV da Lei nº 8.212 de 1991 contraria a Constituição Federal, por ofensa ao CTN, criando figura de novo contribuinte, até por isso a Resolução do Senado nº 15/2017 suspendeu a sua incidência.

A contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção de produtor rural pessoa física (contribuinte individual ou segurado especial), conhecida como FUNRURAL, está prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 10.256 de 2001, nos seguintes termos:

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 – 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 13.606, de 2018) (Produção de efeito)

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

Quando o produtor rural pessoa física comercializa sua produção com empresa ou cooperativa, a obrigação de recolher a contribuição é da empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou da cooperativa (inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212 de 1991), que se sub-rogam nas obrigações do produtor rural pessoa física pelo cumprimento das obrigações do artigo 25 da Lei nº 8.212 de 1991:

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

(...)

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; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

(...)

X – a pessoa física de que trata a alínea “a” do inciso V do art. 12 e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta Lei no prazo estabelecido no inciso III deste artigo, caso comercializem a sua produção: (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

(...)

b) diretamente, no varejo, ao consumidor pessoa física;

c) à pessoa física de que trata a alínea “a” do inciso V do art. 12;

d) ao segurado especial;

No caso sob análise, as contribuições apuradas envolvem as competências 07/2013 a 12/2017, período esse integralmente coberto pela Lei nº 10.256 de 2001 (que deu nova redação ao artigo 25 da Lei nº 8.212 de 1991), editada sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/1998.

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento sob o rito do artigo 1.036, § 1º da Lei nº 13.105 de 2015² (Repercussão Geral – Tema 669), nos autos do RE 718.874/RS, em 30/03/2017³, reconheceu a existência do FUNRURAL instituído pela Lei nº 10.256 de 2001, que deu nova redação ao artigo 25 da Lei 8.212 de 1991, declarando que: “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.”

Naquela sessão Plenária o STF decidiu pela constitucionalidade da contribuição previdenciária, prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 10.256 de 2001, sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural dos empregadores rurais pessoas físicas, após a Emenda Constitucional nº 20/1998.

A Resolução do Senado nº 15/2017 atém-se, apenas e tão somente, aos limites da inconstitucionalidade declarada nos autos do RE nº 363.852/MG e do RE nº 596.177/RS e ao contexto constitucional/legal submetido à apreciação da Corte nesses julgamentos.

A contribuição social do produtor rural pessoa física instituída pela Lei nº 10.256 de 2001, não foi objeto dos citados recursos extraordinários, portanto, não pode estar abarcada pela Resolução nº 15 do Senado.

O PARECER PGFN/CRJ/Nº 1447/2017 ratifica o entendimento consignado no Parecer RFB/COSIT nº 19 de 2017, no sentido de que as contribuições previstas nos incisos I e II do artigo 25 da Lei nº 8.212 de 1991, e a obrigação da empresa adquirente de retê-las, são exigíveis desde a entrada em vigor da Lei nº 10.256 de 2001, conforme se extrai das conclusões do referido Parecer reproduzidas abaixo:

(...)

VII Conclusões

² LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. Código de Processo Civil.

³ O acórdão/decisão transitou em julgado em 21/09/2018.

Diante de todo o exposto, após detida análise da Resolução nº 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:

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.

A Resolução do Senado nº 15, de 2017, que confere eficácia erga omnes à declaração de inconstitucionalidade decorrente do RE n. 363.852/MG, reafirmada no RE nº 596.177/RS, sob o regime da repercussão geral, há de ser interpretada nos limites dos julgamentos 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 e tribunais (nCPC, art. 927) e à própria Administração Tributária (art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002), mesmo que não houvesse a edição da sobredita resolução senatorial.

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 nº 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 nº 718.874/RS deverá necessariamente ser observada pela Administração Tributária, funcionando, sem dúvida alguma, como limite para a própria interpretação da Resolução nº 15, de 2017.

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.

Assim, partindo-se da compreensão de que se presumem constitucionais as leis e atos normativos editados pelo legislador, e em observância ao princípio da supremacia da Constituição e da máxima eficácia das normas Constitucionais, cumpre à Fazenda Nacional extrair da textualidade da Resolução nº 15, de 2017, interpretação conforme à Constituição.

Nessa perspectiva, deve-se reconhecer que o ato do Senado suspende a aplicação dos dispositivos alterados pelo art. 1º da Lei nº 8.540, de 1992 (art. 12, inciso V, art. 25, incisos I e II, e art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991), bem como as alterações posteriores realizadas nos mesmos artigos pela Lei nº 9.528, de 1997, apenas e tão somente no que tange à normatização da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física.

A Resolução nº 15, de 2017, não abrange as normas concernentes à tributação do segurado especial, uma vez que o STF não atribuiu a elas a pecha de inconstitucionalidade, malgrado estejam sob o abrigo dos mesmos textos legais. A discussão quanto à constitucionalidade da contribuição social do segurado especial é objeto do Recurso Extraordinário nº 761.263/SC (tema 723 de repercussão geral), ainda não julgado pela Corte Suprema.

A suspensão promovida pela Resolução nº 15, de 2017, não afeta a contribuição do empregador rural pessoa física reinstituída a partir da Lei nº 10.256, de 2001, com base no art. 195, I, “b”, da CF/88 (incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998), 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 nº 363.852/MG e do RE nº 596.177/RS, aos quais a Resolução senatorial se reporta; (ii) entendimento contrário implicaria desprezo à tese firmada pelo STF no RE nº 718.874/RS, que assentou a constitucionalidade formal e material da tributação após a Lei nº 10.256, de 2001.

A Resolução senatorial prevê a suspensão da execução do art. 12, inciso VII, da Lei nº 8.212, de 1991, que não constava do texto do projeto de Resolução quando de sua aprovação pelo órgão competente do Senado. O art. 12, inciso VII, da Lei nº 8.212, de 1991, que traz regras relativas ao segurado especial, encontra-se fora do alcance dos precedentes firmados no RE nº 363.852/MG e no RE nº 596.177/RS. Ao que tudo indica, a referência ao mencionado dispositivo legal decorre de mero equívoco material consignado no acórdão do STF, que foi reverberado na Resolução nº 15, de 2017.

Além disso, o art. 12, VII, da Lei nº 8.212, de 1991, foi alterado por outras leis (Lei nº 8.398, de 1992, e Lei nº 11.718, de 2008), nenhuma delas objeto do julgamento empreendido pelo Supremo Tribunal Federal.

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

Ratifica-se o entendimento consignado no Parecer RFB/COSIT nº 19, de 2017, no sentido de que as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, e a obrigação da empresa adquirente de retê-las, são exigíveis desde a entrada em vigor da Lei nº 10.256, de 2001.

(...)

Como visto, com a entrada em vigor da Lei nº 10.256 de 2001, editada sob a égide da EC nº 20/1998, passaram a ser exigíveis, sem vício de constitucionalidade (nem formal e nem material, conforme RE 718.874/RS de 30/03/2017), as contribuições sociais a cargo do produtor rural pessoa física, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, por sub-rogação.

Com o fito de sanar questões levantadas sobre o alcance da Resolução do Senado nº 15/2017 foi proferida decisão do STF decorrente da Petição nº 8.140 – DF, publicada em 3 de abril de 2019, transitada em julgado em 01/06/2019, onde o Ministro Alexandre de Moraes põe fim a qualquer dúvida quanto a sua amplitude. Da decisão extrai-se:

(...)

Os dados em destaque efetivamente não condizem com o que foi decidido a respeito pelo STF. Ao apreciar os oito embargos declaratórios opostos ao acórdão que decidiu o RE 718.874, o Plenário decidiu na forma da seguinte ementa (grifos nossos):

“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 nº 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. (RE 718874 ED, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-191 DIVULG 11-09-2018 PUBLIC 12-09- 2018) “

A existência de informação flagrantemente destoante da inequívoca diretriz jurisprudencial da SUPREMA CORTE – fato agravado por constarem dos bancos

digitais de legislação mais acessados do País – demanda a pronta intervenção do Poder Judiciário, de modo a que não prosperem quaisquer interpretações equivocadas em relação a tema tributário da maior relevância.

Diante de todo o exposto, DEFIRO O PEDIDO, para que se notifiquem a Presidência da Câmara dos Deputados e a Subchefia para Assuntos Jurídicos (SAJ) da Casa Civil da Presidência da República para retificarem, imediatamente, as informações constantes nos sítios eletrônicos da Câmara dos Deputados e da Presidência da República (www.camara.leg.br e www.planalto.gov.br), excluindo-se a referência à suspensão do art. 25, II, e art. 30, IV, ambos da Lei nº 8.212, de 1991.

Comunique-se COM URGÊNCIA as autoridades acima indicadas. Decorrido in albis o prazo para recursos, arquivem-se os autos.

Publique-se.

Brasília, 3 de abril de 2019.

Em relação a regularidade da sub-rogação, importa acrescentar que a questão foi sedimentada na esfera administrativa pela emissão da Súmula CARF nº 150, de caráter vinculante para a administração tributária (Portaria ME nº 410, de 16/12/2020):

Súmula CARF nº 150

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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

Diante do exposto, tratando-se de lei válida e vigente (incisos I e II do artigo 25 e inciso IV do artigo 30, ambos da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 10.256 de 2001), encontra-se a administração tributária a ela vinculada, competindo à autoridade administrativa tão somente o seu fiel cumprimento (parágrafo único do artigo 142 do CTN).

Como as contribuições apuradas são relativas a competências posteriores à vigência da Lei nº 10.256 de 2001, não há qualquer irregularidade na constituição do lançamento.

Do exposto, não há como acatar as alegações da defesa, não merecendo qualquer reparo a decisão recorrida neste ponto.

MÉRITO

A Recorrente repisa os mesmos argumentos da impugnação, insurgindo-se em relação aos seguintes pontos:

(i) Da Correta Classificação do Recorrente no FPAS 604.

A Recorrente alega que, na remota hipótese de que não seja declarada a nulidade dos autos de infração, ainda assim deve ser reformado o acórdão recorrido, para que os mesmos sejam declarados insubsistentes no que se refere à exigência da fiscalização da Contribuição

Previdenciária calculada pela Folha de Pagamento, nos termos do artigo 22 da Lei nº 8.212 de 1991.

Afirma estar submetida à norma do artigo 25 da Lei nº 8.870 de 1994, que prevê a Contribuição Previdenciária substitutiva para o Produtor Rural Pessoa Jurídica e, consequentemente, está corretamente enquadrada no FPAS 604, estando só submetida à obrigação de recolher Contribuições para outras entidades e fundos em relação ao Salário Educação e ao INCRA, de modo que também deve ser reformado o acórdão recorrido para que seja declarada a insubsistência do auto de infração em sua exigência referente às demais entidades e fundos calculados sobre a folha de pagamento.

Relata que se na hipótese de não ser esse o entendimento, deve o acórdão recorrido ser reformado para declarar que só subsiste o dever de a Recorrente realizar o pagamento de contribuições previdenciárias de contribuições para outras entidades e fundos calculadas sobre a folha de pagamento exclusivamente em relação aos seus funcionários que prestam serviços considerados como não ligados à atividade de produção rural, mas que também não constituem atividade econômica autônoma, nos termos do artigo 175, §2º, inciso III, alínea “a” da Instrução Normativa nº 971/2009.

(ii) Da Inexistência de Valores a Serem Recolhidos a Título de Retenção por Prestação de Serviços com Cessão de Mão de Obra.

Relata que o contrato trazido pela Recorrente determina com clareza quais valores foram pagos ao engenheiro Francisco Aguiar a título de material de construção, mão de obra e honorários.

Expõe que a retenção prevista no artigo 4º da Lei nº 10.666 de 2003 deve ser calculada apenas sobre os valores que, por expressa disposição contratual, constituem a remuneração do contribuinte individual.

Esclarece que ao contrário do que é afirmado no acórdão recorrido, a Recorrente provou a correta remuneração do engenheiro Francisco Aguiar. Dizer o contrário só poderia ser feito caso fosse negada vigência entre contrato celebrado entre as partes, que claramente determina quais valores eram referentes a remuneração e quais valores eram referentes ao pagamento de materiais e mão de obra.

Em que pesem tais argumentos da Recorrente, todavia a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, reproduzidos no excerto abaixo, com os quais concordo, motivo pelo qual utilizo-os como razão de decidir neste tópico, com fundamento no artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023 (fls. 679/681):

(...)

14. Contribuições. Terceiros. Aduz a impugnante que as **contribuições para outras entidades e fundos** denominados terceiros foram regularmente

recolhidas. Contesta novamente o reenquadramento no FPAS 787, defendendo a aplicação do FPAS com a consequente substituição da contribuição ao SENAR sobre a folha pela contribuição ao SENAR sobre a comercialização da produção própria.

14.1. Como visto, novamente, a dissonância decorre da discussão sobre FPAS aplicável, se aquele declarado pela impugnante (FPAS 604) ou o considerado pela autoridade fiscal (FPAS 787). Já restou claro no presente voto que, em razão da dicção contida no parágrafo 2º, do artigo 175, da IN RFB 971/09, não se aplica à impugnante a suscitada contribuição sobre a comercialização de sua produção, se houvesse e tivesse sido devidamente declarada em GFIP. Isso vale para as contribuições previdenciárias e vale para para (*sic*) o SENAR.

14.2. Especificamente quanto às contribuições para outras entidades e fundos denominados terceiros, o reenquadramento levou ao lançamento da alíquota de 2,5% sobre a folha de pagamentos a título de SENAR, vez que também não há substituição desta contribuição sobre a suposta comercialização da produção própria.

14.3. Portanto, correto o lançamento.

15. Remuneração de Contribuintes Individuais. Afirma a impugnante que **não se sujeitam à retenção previdenciária os serviços de construção civil prestados**, nos termos do artigo 143, VII, da IN RFB 971/09 (elaboração de projeto da construção civil). Também não se aplica o instituto da retenção sobre o valor total dos serviços nos seguintes casos: **à empreitada realizada nas dependências da contratada**, conforme dispõe o artigo 149, VI, da IN RFB 971/09. Este seria o caso dos autos. No entanto, a título de argumentação argumenta ainda que a empreitada fora realizada por profissional habilitado, ou seja, engenheiro civil, sendo responsável pela elaboração do projeto de construção civil, **incluindo também os materiais necessários à obra**, conforme descrevem os adendos contratuais. Portanto, dos pagamentos efetuados para o engenheiro Francisco de Assis Aguiar, para realização da empreitada, totalizaram R\$ 270.895,70 (duzentos e setenta mil oitocentos e noventa e cinco reais e setenta centavos), mas R\$ 144.903,42 (cento e quarenta e quatro mil novecentos e três reais e quarenta e dois centavos), foram a título de material inerentes a construção civil. Ademais, R\$ 16.553,58 (dezesseis mil quinhentos e cinquenta e três reais e cinquenta e oito centavos) referem-se à elaboração do projeto de construção civil. Portanto, sobre R\$ 161.457,00 (cento e sessenta e um mil e quatrocentos e cinquenta e sete reais) não há retenção previdenciária, devendo recair sobre a diferença de R\$ 109.438,70 (cento e nove mil e quatrocentos trinta e oito reais e setenta centavos) e não sobre o valor total da empreitada.

15.1. Quanto a tal ponto, cumpre consignar que a impugnante invoca **instituto (retenção de 11% na empreitada/cessão de mão de obra) inaplicável à relação entre pessoas físicas (fiscalizada e contribuinte individual)**. Portanto, de pronto afasta-se qualquer possibilidade de invocação de não incidência pelo tipo ou

forma de serviço realizado (“projeto de construção civil”, “empreitada realizada nas dependências da contratada”).

15.2. Assim, aos pagamentos realizados ao engenheiro Francisco de Assis Aguiar, **aplica-se o disposto no art. 22, III, da Lei nº 8.212/91, incidindo a contribuição “sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.**

15.3. Cumpre ainda destacar quanto aos valores pagos que, da planilha de fls. 75, extrai-se que a **Francisco foram pagos R\$ 274.895,30 (e não os alegados R\$ 270.895,70), entre as competências 05/2014 e 04/2015. A fiscalização, além de analisar a contabilidade, traz aos autos ainda o documento de fls. 401 e seguintes, pelo qual se pactua o pagamento de R\$ 110.000,00, sem especificação de qual valor corresponderia a mão de obra e qual valor supostamente corresponderia a material. O que se sabe é que os pagamentos deveriam ser realizados a Francsico (sic) de Assis Aguiar em cinco parcelas mensais de R\$ 22.000,00.**

15.4. **Em defesa, há o documento descritivo da construção sem segregação de valores** referentes a mão de obra e valores supostamente referentes a materiais (fls. 619 e seguintes). Portanto, **tanto a contratação quanto os pagamentos foram realizados a “qualquer título”, sem preocupação de se segregar prestação de serviços em sentido estrito do suposto fornecimento de material.**

15.5. No entanto, pretende ainda a impugnante provar o fornecimento de material com dois **adendos assinados por Francisco em 2018, após o procedimento fiscal (fls. 624 e seguintes)**, com indicação de valores de materiais e mão de obra de duas obras, aquela cujo documento descritivo fora anexado já pela autoridade fiscal, com retificação inclusive do valor total, e uma outra. Todavia, **trata-se de declaração desamparada de qualquer documento de suporte** quanto à suposta segregação de valores.

15.6. Note-se que **estamos nos referindo a uma autuação em que houve a contabilização como pagamentos a pessoas físicas e que tais valores não foram declarados em GFIP.** Assim, inverte-se o ônus da prova que passa a ser do contribuinte, que alega um fato modificativo (compra de material e não remuneração por serviços), sem fazer a prova adequada. Com efeito, a partir de tal contexto, **se tais materiais foram adquiridos, devem ser juntados aos autos as respectivas notas fiscais, não bastando a declaração extemporânea de quem recebeu tais valores em sua própria conta corrente.**

15.7. Sendo assim, entendo que do que dos autos consta **não se pode afirmar que tais valores não foram pagos a título de prestação de serviços por contribuinte individual e ainda que se possa vislumbrar tal possibilidade, não comprovou a impugnante tal fato, inclusive quanto ao exato montante** que pudesse não mais ser considerado ao título que ela própria atribuiu em sua contabilidade e que foi pago diretamente na conta de contribuinte individual que lhe prestou serviços.

(...)

Em complemento aos fundamentos acima reproduzidos, merecem as seguintes considerações:

Da Falta de Recolhimento do Serviço Nacional Aprendizagem (SENAR).

A princípio convém ressaltar que o fundamento legal utilizado pela autoridade lançadora para a constituição do crédito tributário em relação ao SENAR foram, dentre outros, o artigo 30, inciso IV da Lei nº 8.212 de 1991 e o artigo 6º da Lei nº 9.528 de 1997.

O tema referente à substituição tributária da contribuição ao SENAR, prevista nos referidos artigos, foi objeto de manifestação pela PGFN no Parecer SEI nº 19443/2021/ME, restando assim ementado:

Documento Público. Ausência de sigilo

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.

A dispensa se refere à impossibilidade de utilização do artigo 30, inciso IV da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 e do artigo 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 artigo 6º da Lei nº 9.528 de 1997.

A questão restou pacificada, sem possibilidade de reversão do entendimento, situação que se enquadra nas previsões do artigo 19, inciso VI, alínea “b”, c/c artigo 19-A, III da Lei nº 10.522 de 2002, e do artigo 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.

O referido parecer foi aprovado pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional em 19 de abril de 2023, nos termos do Despacho nº 66/2023/PGFN-MF, abaixo reproduzido:

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 nº0839085), 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.

No caso dos presentes autos, os fatos geradores correspondem ao período de 09/2013 a 08/2016, de modo que deve ser acolhido tal entendimento e, neste sentido, devem ser excluídos os lançamentos das contribuições para o SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação), no montante de contribuição devida de R\$ 15.151,07 (fls. 47/48).

Remuneração de Contribuintes Individuais.

Ainda que a decisão recorrida tenha rechaçado os argumentos da contribuinte em sede de impugnação, esclarecendo da necessidade de apresentação de documentação comprobatória das alegações, novamente em sede recursal a Recorrente limita-se a repetir os mesmos argumentos, sem trazer a colação elementos capazes de elidir o lançamento fiscal, não se desincumbindo do ônus probatório, nos termos do artigo 373 da Lei nº 13.105 de 2015⁴.

Conclusão

⁴ **LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015.** Código de Processo Civil.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em não conhecer em parte do recurso voluntário por tratar de temas estranhos ao litígio instaurado com a impugnação ao lançamento; na parte conhecida em rejeitar as preliminares arguidas e no mérito em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento a infração de contribuição social destinada ao SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação), no período de 09/2013 a 08/2016, no montante de R\$ 15.151,07.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos