



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.000986/2008-13
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2401-009.782 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de agosto de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COOPERATIVA RIO DO PEIXE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2007

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE. PORTARIA MF Nº 63/2017. SÚMULA CARF Nº 103.

A Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, majorou para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) o limite de alçada para interposição de recurso de ofício. Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo

óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n.º 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Aplica-se o art. 150, §4º do CTN quando verificado que o lançamento se refere a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistente fraude, dolo ou simulação.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante n.º 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN. OBSERVÂNCIA À SÚMULA CARF Nº 99. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO.

Tratando-se de tributos sujeitos à homologação e comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, aplica-se, quanto à decadência, a regra do art. 150, § 4º do CTN e em consonância a Súmula CARF n.º 99.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.

É dever do Fisco investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico-tributário, cabendo demonstrar a ocorrência dos fatos que servem de suporte à exigência fiscal de forma clara e precisa, principalmente em virtude do princípio da tipicidade cerrada e da verdade material albergada no processo administrativo fiscal. A não demonstração por parte da autoridade administrativa dos fatos e motivos que a conduziram à lavratura do Auto de Infração, refere-se ao

conteúdo do ato administrativo, que tem como consequência a contaminação do lançamento por vício material por falha nos pressupostos intrínsecos.

FRETES E CARRETOS. TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. FRETES.

O salário-de-contribuição do condutor autônomo de veículo rodoviário, conforme estabelecido no § 4º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social/RPS, Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, corresponde a 20% do valor bruto auferido pelo frete carreto ou transporte.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNA FEDERAL.

Conforme declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal no RE 595.838/SP, paradigma da Tese de Repercussão Geral 166: “É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho”.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÕES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO HISTORICAMENTE DENOMINADA FUNRURAL. LEI N.º 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE. NORMA DE SUB-ROGAÇÃO. VALIDADE. SÚMULA CARF N.º 150.

A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a descontar a contribuição social substitutiva do empregador rural pessoa física destinada à Seguridade Social, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, que por fatores históricos se convencionou denominar de FUNRURAL, no prazo estabelecido pela legislação, contado da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física. Elas ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física produtora rural, nos termos e nas condições estabelecidas pela legislação, obrigando-se ao desconto e, posterior, recolhimento, presumindo-se efetivado oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável.

São constitucionais as contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas, instituídas após a publicação da Lei n.º 10.256/2001, bem assim a atribuição de responsabilidade por sub-rogação a pessoa jurídica adquirente de tais produtos.

A Resolução do Senado Federal n.º 15/2017 não se prestou a afastar exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas instituídas a partir da edição da Lei n.º 10.256/2001, tampouco extinguiu responsabilidade do adquirente pessoa jurídica de arrecadar e recolher tais contribuições por sub-rogação.

Súmula CARF n.º 150. A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei 10.256/2001.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

São segurados da previdência social, na categoria de contribuinte individual, aquele trabalhador que presta serviços à empresa de natureza urbana ou rural, em caráter eventual e sem relação de emprego, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) exclusivamente para o levantamento RUR, reconhecer a decadência até a competência 04/2003; e b) excluir do lançamento os valores apurados no levantamento PRE – Previdência Privada e no levantamento COP – Cooperativas.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 2838 e ss).

Pois bem. Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) DEBCAD n.º 37.129.214-0, referente às contribuições devidas à Seguridade Social no período de 01/1999 a 12/2007, conforme Relatório Fiscal de fls. 126-128.

Os lançamentos compreendem as contribuições patronais, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa (SAT/RAT), e contribuições sociais decorrente de aquisição de produtos rurais de pessoas físicas, conforme descrito no Demonstrativo Analítico de Débito (DAD) de fls. 04-60 e nos Fundamentos Legais de Débito (FLD) de fls. 105-110.

Consta no Relatório Fiscal que os fatos geradores das contribuições lançadas ocorreram conforme os seguintes levantamentos:

1. LEVANTAMENTO AUT - Autônomo: pagamentos feitos a contribuintes individuais no período de 01/1999 a 12/2007;
2. LEVANTAMENTO FRE - Fretes: pagamentos feitos a contribuintes individuais que prestaram serviços de fretes, no período 01/1999 a 06/2007;
3. LEVANTAMENTO PRE - Previdência Privada: pagamentos feitos a contribuintes individuais a título de contribuição para previdência privada, no período de 05/2001 a 12/2007;
4. LEVANTAMENTO TER - Terraplanagem: pagamentos feitos a contribuintes individuais que prestaram serviços como operadores de máquinas, no período de 03/2001 a 10/2001;
5. LEVANTAMENTO COP - Cooperativas: pagamentos feitos a cooperativas de trabalho, no período de 03/2000 a 12/2007;
6. LEVANTAMENTO RUR - Rural: aquisição de produção rural de pessoas físicas, no período de 01/1999 a 02/2003.

A descrição dos levantamentos consta das planilhas e integram o Anexo I, citado pela autoridade lançadora, às fls. 130 a 942.

Relata a autoridade fiscal que solicitou, por meio de Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), a identificação dos segurados cujos lançamentos contábeis não registravam de forma clara tais informações, na qual foi atendida parcialmente.

Trouxe aos autos Declaração firmada pelo sujeito passivo que, em resposta ao TIAD, informa não ser possível proceder a identificação dos segurados autônomos e cooperados que lhe prestaram serviços (fls. 129).

O valor lançado importa o montante de R\$ 2.475.791,64 (dois milhões quatrocentos e setenta e cinco mil setecentos e noventa e um reais e sessenta e quatro centavos), consolidado em 13/05/2008.

Tempestivamente, o sujeito passivo apresentou impugnação de fls. 1016-1058, alegando, em síntese, o que segue:

1. Alega que a autoridade fiscal, a despeito de ter intimado a apresentar, esclarecer e informar sobre inúmeros documentos relacionados no TIAF e TIAD, limitou-se ao examinar a escrituração contábil e, a partir deste exame, sem confrontar os documentos fiscais com a escrita contábil, constatou infrações à legislação previdenciária.
2. Diz que a autoridade selecionou várias contas contábeis e a partir de seus registros extraiu valores lançados a título de carga e descarga, despesas de vigilância, despesas de reuniões e assembleias, material de conservação, fretes sobre vendas e transferências, aquisição de suínos, previdência privada, dentre outras.
3. Cita que nos serviços de fretes, relacionados no Anexo I do auto de infração, sob a rubrica “Fretes s/ compras e transferências” e “Fretes s/ vendas e fretes s/compras”, constata que as contratações foram principalmente as empresas COTRACAN, COTRAMOL e UNIMED e que, quando não se tratam de fretes prestados por COTRACAN e COTRAMOL a autoridade fiscal sequer declinou quem seriam os beneficiários dos valores, sem indicação de ser o prestador dos serviços pessoa física ou jurídica.

4. Fala que no Anexo I, sob a rubrica DESCARGAS, a partir de janeiro de 2004, a autoridade fiscal deixou de identificar os beneficiários, se pessoa física ou jurídica.
5. Alega que, a despeito de ter a autoridade fiscal intimado a apresentar inúmeros documentos, limitou-se a examinar a escrituração contábil e que em relação aos levantamentos a título de “FRETES S/COMPRAS E TRANSFERÊNCIAS” e “FRETES S/VENDAS E FRETES S/COMPRAS” e “CARGA E DESCARGA”, na maior parte não há a identificação do prestador dos serviços, como se verifica no Anexo I.
6. Considera que tal procedimento não preenche os requisitos de certeza e liquidez, caracterizando-se em cerceamento do direito de defesa, notadamente na falta de identificação individualizada de cada um dos segurados ou prestador de serviços, impedindo de averiguar se se trata de tomador pessoa física ou jurídica e se também houve ou não recolhimento ainda que parcial da contribuição previdenciária, o que acarreta a nulidade, citando o art. 661 da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03, de 14 de julho de 2005, que fala sobre a necessidade de clareza que deve ter o relatório fiscal, bem como jurisprudência.
7. Aduz que ocorreu a decadência para o período anterior a maio/2003 e, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, ainda que tenha havido pagamento inferior ao devido, deve ser aplicada a regra do § 4º, art. 150, do Código Tributário Nacional (CTN).
8. Por outro lado, afirma que não tendo havido qualquer recolhimento, não há que se falar em homologação, tendo lugar a aplicação do art. 173, I, do CTN, arrolando jurisprudência.
9. Fala que no período anterior a maio/2003 promoveu mês a mês o recolhimento das contribuições (parte empregados, da empresa e terceiros) que entendia devida, operando-se a decadência.
10. Tem que previdência privada não se constitui em salário, colacionando o art. 2º do Decreto-Lei n.º 2.296, de 21 de novembro de 1986, para dizer que não integram a remuneração.
11. Tocante à exigência da contribuição sobre serviços de fretes de transportadores autônomos, diz que a base de cálculo somente pode ser disciplinada por lei, e não pelo Decreto n.º 3.048/99 ou a Portaria MPAS 1.135/01, ofendendo o princípio da legalidade disposto no art. 150, I, da Constituição Federal.
12. Alega que, não obstante a previsão da contribuição ao SEST e SENAT constar na Lei n.º 8.706/93, esta não fixou a responsabilidade do recolhimento pelo tomador dos serviços, providência feita pelo Decreto n.º 1.007/93, porém, somente poderia ser mediante lei, conforme art. 121, II, do CTN.
13. Narra que é inconstitucional a contribuição social instituída pela Lei n.º 9.876/99 exigida das empresas que tomam serviços de cooperativas, citando jurisprudência.
14. No que tange à exigência de contribuição social decorrente de produtos rurais de pessoas físicas, diz que se referem a retomo de animais em regime de parceria, em que entrega tais animais para o parceiro, que tem o dever de acompanhar a criação e engorda, para posterior devolução à parceira.
15. Fala que não ocorreu o fato gerador, porque não houve a comercialização, mas devolução, citando jurisprudência.

16. Cita que a Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03/05, em seu art. 240, inciso XIV, estabelece a não incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela que cabe ao parceiro-outorgante.
17. Tem que as notas fiscais mostram que se tratam de simples retorno de crias do processo de engorda em regime de parceria, pertencentes à empresa, sobre a quota-parte dos animais que simplesmente retomam, não sendo a esta vendida pelo produtor parceiro, e sem comercialização, portanto, indevida a exigência fiscal, inclusive para o SENAR.
18. Aduz não haver ocorrência de fato gerador em relação a contribuição sobre valores pagos aos membros do conselho fiscal e administração da cooperativa, ao argumento de que a Instrução Normativa n.º 03/2005 não poderia criar a exigência de tais membros se inscreverem como contribuições individuais, posto que a Lei n.º 8.212/91 estabelece tal hipótese para o membro de conselho de administração de sociedade anônima.
19. Diz que os membros do conselho fiscal ou administração não recebem remuneração pela participação em reuniões e que eventuais valores recebidos pelas suas participações não tem a ver com retribuição pelo trabalho e, portanto, sem vínculo laboral não há como se exigir contribuição previdenciária, pela impossibilidade da ocorrência do fato gerador e falta de previsão legislativa da hipótese em que o tributo é devido, matéria submissa ao princípio da reserva legal, nos termos do art. 150, I, da CF, e art. 97, I e III do CTN; assim, a Instrução Normativa viola o princípio da legalidade tributária.
20. Tocante à exigência de contribuição sobre serviços de terraplanagem diz que informou e recolheu os valores, bastando constatar as GFIP da época.
21. Por fim requer o conhecimento da impugnação, a suspensão da exigibilidade nos termos do art. 151, III, CTN, e a improcedência do lançamento fiscal.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 2838 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, com a edição da Súmula Vinculante n.º 8 pelo Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PREVIDÊNCIA PRIVADA A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA.

O pagamento de previdência privada a dirigentes e contribuintes individuais, em desacordo com a Legislação Previdenciária integra o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos.

FRETES AUTÔNOMOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição previdenciária sobre os serviços de fretes por contribuintes individuais corresponde a vinte por cento do valor bruto auferido pelo frete, carroto, transporte.

COOPERATIVAS DE TRABALHO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENCARGO DO TOMADOR.

É devida contribuição previdenciária, ao encargo do tomador que contrata cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO. COOPERATIVAS.

A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam subrogadas nas obrigações da pessoa física (contribuinte individual ou segurado especial), pelo recolhimento das contribuições sociais sobre a produção rural.

MEMBRO DE CONSELHO FISCAL OU DELIBERATIVO DE COOPERATIVA. REMUNERAÇÃO. SEGURADO OBRIGATÓRIO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

É segurado obrigatório, na condição de contribuinte individual, o membro de conselho fiscal de sociedade ou entidade de qualquer natureza.

Integram a base de cálculo da contribuição previdenciária do segurado e da empresa os valores pagos aos integrantes de conselho fiscal e deliberativo de cooperativas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2007

CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. NULIDADE AUSENTE.

Não é causa de nulidade o lançamento feito com base na escrita contábil do sujeito passivo, quando este expressamente atesta a impossibilidade de atender ao pedido da autoridade fiscal para individualizar os fatos geradores.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITE DE. COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. IMPUGNAÇÃO.

Impugnado o lançamento tributário, nos termos e requisitos estabelecidos pelas leis do processo tributário administrativo, o crédito permanece com sua exigibilidade suspensa enquanto não esgotadas as vias recursais.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em razão da decisão, foi apresentado Recurso de Ofício na forma do art. 366, I, §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, na redação conferida pelo Decreto nº 6.224, de 04 de outubro de 2007, e art. 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, combinado com a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 3, de 03 de janeiro de 2008, que previa a interposição do apelo necessário sempre que a decisão exonerasse o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 2877 e ss), repisando os argumentos tecidos em sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos de Ofício e Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

Fl. 9 do Acórdão n.º 2401-009.782 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10925.000986/2008-13

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

1.1. Recurso de Ofício.

O Recurso de Ofício foi apresentado na forma do art. 366, I, §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, na redação conferida pelo Decreto n.º 6.224, de 04 de outubro de 2007, e art. 25, inciso II, do Decreto n.º 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 11.941 de 27 de maio de 2009, combinado com a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) n.º 3, de 03 de janeiro de 2008, que previa a interposição do apelo necessário sempre que a decisão exonerasse o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Atualmente, a matéria se encontra regulada pela Portaria MF n.º 63/2017, D.O.U de 10/02/2017 (seção 1, página 12), que revogou a Portaria MF n.º 03/2008 e majorou o limite da alçada para a interposição de Recurso de Ofício para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Dessa forma, tendo em vista que o montante exonerado a título de tributo e encargos de multa foi inferior ao novo limite de alçada previsto na Portaria MF n.º 63/2017, aplicável aos processos na data de sua apreciação em segunda instância (Súmula CARF n.º 103¹), decido pelo não conhecimento do Recurso de Ofício.

1.2. Recurso Voluntário.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

1.3. Alegações de inconstitucionalidade.

Em seu recurso, o sujeito passivo mantém sua linha de defesa, e argumenta ferimento de princípios constitucionais e legais em relação às contribuições sociais objeto do lançamento, notadamente sobre os seguintes aspectos: (i) base de cálculo sobre serviços de fretes de transportadores autônomos; (ii) responsabilidade do recolhimento de contribuições ao SEST/SENAT; (iii) inconstitucionalidade da contribuição pelos serviços prestados por cooperativas de trabalho e (iv) sobre membros de conselho de administração.

Contudo, já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente

¹ Súmula CARF n.º 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto n.º 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

A exceção fica por conta das decisões exaradas pelo Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, sob o rito da repercussão geral (art. 543-B do CPC) e dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), cuja interpretação adotada deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Assim, com exceção dos argumentos expostos pelo sujeito passivo em relação à inconstitucionalidade da contribuição pelos serviços prestados por cooperativas de trabalho, já julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), não serão examinadas as demais questões sobre a inconstitucionalidade/legalidade da legislação tributária.

2. Preliminar, prejudicial de decadência e mérito.

2.1. Preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Preliminarmente, o recorrente alega que o lançamento seria nulo, ao argumento de incerteza e liquidez, caracterizado em cerceamento do direito de defesa, notadamente na falta de identificação individualizada de cada um dos segurados ou prestador de serviços nos levantamentos “FRETES S/COMPRAS E TRANSFERÊNCIAS” e “FRETES S/VENDAS E FRETES S/COMPRAS” e “CARGA E DESCARGA”, impedindo de averiguar se se trata de tomador pessoa física ou jurídica e se também houve ou não recolhimento, ainda que parcial, da contribuição previdenciária, o que acarretaria sua nulidade.

Pois bem. É certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, a fim de constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente, estando hígida a exigência em epígrafe, não havendo que se falar em nulidade do lançamento consubstanciado nos levantamentos “FRETES S/COMPRAS E TRANSFERÊNCIAS” e “FRETES S/VENDAS E FRETES S/COMPRAS” e “CARGA E DESCARGA”.

A começar, conforme muito bem pontuado pela decisão recorrida, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento conforme as informações colhidas na contabilidade da empresa e que, para afastar ou pairar qualquer dúvida sobre o seu procedimento, solicitou informações visando a individualização dos segurados, porém não atendida, tal como expressamente

declarou. Ou seja, a ausência de individualização se deu por culpa exclusiva da empresa, não podendo se valer de tal subterfúgio, a cujo evento deu causa, para se eximir de sua responsabilidade tributária.

Ademais, pelo confronto dos valores das Planilhas Anexo I com o Demonstrativo Analítico de Débito (DAD) e o Relatório Fiscal, não há dúvidas que os denominados levantamentos AUT e FRE se tratam de pessoas físicas e o COP de pessoa jurídica - cooperativa. E, ainda, quanto aos serviços prestados por cooperativas, consta de forma clara o nome destas nos levantamentos, colhidos na contabilidade do recorrente.

Ora, tendo sido os fatos geradores apurados diretamente a partir da contabilidade elaborada pelo próprio contribuinte, sob o seu domínio e responsabilidade, e confeccionada sob seu comando e orientação, não procede a alegação recursal de que não existiriam provas, mas apenas suposições, no que diz respeito à ocorrência dos fatos geradores apurados.

Portanto, o contribuinte confessou que deve à Previdência Social e não comprovou o pagamento da totalidade do valor que reconheceu como devido. Ao alegar que cabe ao fisco a demonstração irrefutável da ocorrência do fato, buscar transferir, o ônus de provar que o valor por ela confessado está equivocado, para a Fiscalização da Previdência Social, o que não se sustenta.

Decerto, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

No presente caso, autoridade agiu em conformidade com os dispositivos legais que disciplinam o lançamento, discriminando no Anexo “Fundamentos Legais do Débito – FLD” os dispositivos legais aplicáveis ao caso, além de descrever no “Relatório Fiscal” os fatos geradores das contribuições, bem como os documentos que serviram de base e para a apuração das contribuições devidas, cujos valores estão demonstrados no “Discriminativo Analítico do Débito – DAD”, além de mencionar os valores dos acréscimos legais a título de juros e multa, com a correspondente fundamentação legal.

Assim, entendo que não há que se falar em prejuízo ao exercício da ampla defesa, pois os valores lançados, com base na contabilidade do próprio contribuinte, estão devidamente demonstrados, sendo que o “Discriminativo Analítico do Débito – DAD”, indica por competência o quanto foi apurado, a alíquota aplicada, os créditos e deduções considerados e os valores devidos.

Constatado que não foi procedido o recolhimento das contribuições devidas, e considerando as disposições legais que atribuem prerrogativa de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas na Legislação Previdenciária, e à fiscalização a obrigação legal de verificar se as contribuições devidas estão sendo realizadas em conformidade com o ali estabelecido, não pode o agente fiscal se furtar ao cumprimento do legalmente estabelecido, sob pena de responsabilidade, de conformidade com o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Entendo, pois, que o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g)

lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório discriminativo das parcelas mensais, tudo conforme a legislação.

Dessa forma, não procede o argumento de que a fiscalização não demonstrou a origem da infração e a existência do débito, já que os valores devidos à Previdência Social foram apurados diretamente a partir de documentos elaborados pelo próprio contribuinte.

A propósito, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Pelo conjunto de documentos pertencentes ao processo e de tabelas contendo a compilação dos dados, é possível compreender perfeitamente todos os motivos, bem como identificar todos os fundamentos legais que a amparam. O lançamento foi realizado de acordo com o que dispôs a lei sobre a matéria, de modo que, se há incompatibilidade e incoerência, estas estão estabelecidas legalmente e devem ser obedecidas pela autoridade administrativa, não podendo por ela ser afastada.

A auditoria esclareceu os procedimentos utilizados, baseando-se em documentos fornecidos pela própria interessada, a partir dos quais foi caracterizada a ocorrência dos fatos geradores, de forma clara e precisa, permitindo ao interessado verificar os valores lançados e, se for o caso, contestá-los fundamentadamente.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Por fim, destaco que cabe ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

Assim, rejeito a preliminar levantada pelo recorrente.

2.2. Decadência.

Conforme narrado, trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) DEBCAD nº 37.129.214-0, referente às contribuições devidas à Seguridade Social no período de 01/1999 a 12/2007, conforme Relatório Fiscal de fls. 126-128.

Os lançamentos compreendem as contribuições patronais, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa (SAT/RAT), e contribuições sociais decorrente de aquisição de produtos rurais de pessoas físicas, conforme descrito no Demonstrativo Analítico de Débito (DAD) de fls. 04-60 e nos Fundamentos Legais de Débito (FLD) de fls. 105-110.

A apuração dos valores refere-se ao período de 01/01/1999 a 31/12/2007, consolidado em 13/05/2008, com base nos dispositivos legais descritos no anexo FLD — Fundamentos Legais do Débito integrante do processo (e-fls. 106 e ss).

O contribuinte foi cientificado da presente notificação em 14/05/2008 (e-fl. 02), tendo apresentado impugnação tempestiva em 10/06/2008 (e-fls. 1022 e ss).

Em seu recurso, o contribuinte alega a decadência parcial do crédito tributário, requerendo que seja reconhecida a extinção dos valores de contribuição previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos anteriormente a maio de 2003, ou seja, 5 (cinco) anos antes da data de ciência da lavratura do auto de infração, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

A decisão recorrida, considerou decaídos todos os lançamentos do período 11/2002 e anteriores, em conformidade com a regra do art. 173, I, do CTN, exarando seus argumentos, nos seguintes termos, em síntese:

[...] No caso dos autos, não obstante a impugnante afirmar que efetuou recolhimentos como entendia devidos, ou seja, contribuição patronal, segurados e terceiros, sobre empregados que lhe prestaram serviços, não há que se falar que houve recolhimento parcial de contribuições sociais para os fatos geradores decorrentes da prestação de serviços por contribuintes individuais, fretes de autônomos, previdência privada e cooperativas de trabalho, posto que, contestados expressamente sua não incidência de contribuição social, não apresentou qualquer recolhimento neste sentido, e não consta no sistema informatização de arrecadação da Receita Federal do Brasil recolhimento para autônomos/contribuintes individuais ou cooperativas. Desta feita, tem aplicação a regra do art. 173, I, do CTN, pelo que tenho por decadentes as competências 11/2002 e anteriores, para os lançamentos denominados LEVANTAMENTO AUT - Autônomo, LEVANTAMENTO FRE - Fretes, LEVANTAMENTO PRE - Previdência Privada, LEVANTAMENTO COP - Cooperativas e LEVANTAMENTO TER - Terraplanagem.

Tocante ao lançamento denominado de LEVANTAMENTO RUR - Rural, que trata de exigência de contribuição social sobre aquisição de produto rural de pessoas físicas, a impugnante aduz que não se trata de comercialização, mas retorno de crias em regime de parceria, pertencente à sua quota-parte, sem incidência de contribuição, também não há que se falar em recolhimento parcial de tributo, em que pese constar no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil recolhimentos sobre comercialização de produto rural, uma vez que o lançamento fiscal considerou como base o valor das notas fiscais, citado no Relatório Fiscal, inclusive consta não ter elaborado Representação Fiscal para Fins Penais, por não ter havido o desconto da contribuição, e não apresentou a impugnante recolhimentos sobre tais notas fiscais, posto que expressamente impugnada e afirmada não se tratar de comercialização. Assim, entendo que também tem aplicação a regra do art. 173, I, do CTN, pelo que considero decadentes as competências 11/2002 e anteriores para o lançamento denominado LEVANTAMENTO RUR - Rural.

Contudo, o voto proferido não foi unânime, tendo ocorrido divergência sobre a decadência, conforme se extrai dos seguintes excertos da declaração de voto:

[...] Feitas estas digressões, há que se dizer, em relação ao caso concreto que aqui se tem, que o crédito tributário apurado nos levantamentos “AUT-AUTÔNOMO”, “FREFRETES”, “TER-TERRAPLANAGEM” e “PRE-PREVIDENCIA PRIVADA” dizem respeito as contribuições da empresa incidentes sobre a remuneração paga a segurados contribuintes individuais, e o levantamento “COP - COOPERATIVAS”, refere-se a remuneração de cooperado intermediado por cooperativa de trabalho, ou seja, referentes aos segurados que lhe prestaram serviços, para a qual houve antecipação de pagamento, aplicando-se, por conseguinte o § 4 do art. 150 do CTN, e devendo ser declarada a decadência das competências 12/2002 a 04/2003.

Quanto ao levantamento “RUR-RURAL”, relativo a contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física, da qual o adquirente pessoa jurídica é subrogado na obrigação de retê-las e recolhê-las, que se constitui em fato gerador distinto da folha de pagamento, verifica-se no conta-corrente da empresa que houve recolhimento à época de GPS no código específico, qual seja, o código 2607, razão pela qual também entendo aplicável o § 4 do art. 150 do CTN, e decadentes as competências 12/2002 a 04/2003.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários n.º 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n.º 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

Na hipótese em questão, o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/01/1999 a 31/12/2007, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento, no dia em 14/05/2008 (e-fl. 02).

Para aplicar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de Contribuições Previdenciárias, é de extrema relevância, a constatação da existência ou não de antecipação de pagamento, o que influencia, decisivamente, na contagem do prazo decadencial, seja pelo artigo 150, § 4º, ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

No caso dos autos, entendo que a decisão recorrida, neste ponto, merece reparos.

Isso porque, conforme confirmado pela própria decisão recorrida, bem como pela declaração de voto, no tocante ao LEVANTAMENTO RUR – Rural, que trata de exigência de contribuição social sobre aquisição de produto rural de pessoas físicas, consta no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil recolhimentos sobre comercialização de produto rural. A meu ver, o entendimento da decisão recorrida, neste ponto, foi equivocado, ao não considerar tais recolhimentos, sob o fundamento de que não seriam relacionados às notas fiscais objeto de autuação.

A propósito, cabe pontuar, ainda, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha

sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF nº 99).

Nesse sentido, entendo que deve ser aplicado o art. 150, §4º do CTN, uma vez que verificado que o lançamento se refere a descumprimento de obrigação tributária principal, e que houve pagamento parcial das respectivas contribuições previdenciárias no período fiscalizado, além de não ter ocorrido fraude, dolo ou simulação, não comprovado, a meu ver, na hipótese.

Assim, uma vez que o recorrente tomou ciência do lançamento no dia 14/05/2008 (e-fl. 02), e o trabalho fiscal se a contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física, da qual o adquirente pessoa jurídica é sub-rogado na obrigação de retê-las e recolhê-las, relativo ao período de apuração 01/01/1999 a 31/12/2007, restam decaídas as competências anteriores a maio de 2003, relativo ao LEVANTAMENTO RUR – Rural, eis que se trata de Contribuição Previdenciária distinta dos demais levantamentos e prevista em lei especial.

Já em relação aos demais levantamentos “AUT-AUTÔNOMO”, “FRE-FRETES”, “TER-TERRAPLANAGEM” e “PRE-PREVIDENCIA PRIVADA” e “COP - COOPERATIVAS”, embora a declaração de voto tenha afirmado que houve antecipação de pagamento, não constato nos autos a documentação comprobatória e nem mesmo os demonstrativos arrolados pela fiscalização permitem compreender neste sentido, sobretudo considerando que não houve apropriação de GPS em nenhuma competência.

A propósito, por se tratar de matéria controvertida, levando em consideração, ainda, que o recorrente teve oportunidade de tecer maiores esclarecimentos a esse respeito, inclusive juntando a documentação necessária em seu recurso, mas, em contrapartida, limitou-se a reproduzir o teor de sua impugnação, entendo que a decisão recorrida, neste ponto, deve ser mantida.

Dessa forma, acato a decadência parcialmente, para reconhecer a decadência das competências anteriores a maio de 2003, exclusivamente em relação ao LEVANTAMENTO RUR – Rural, eis que se constitui em fato gerador distinto da folha de pagamento.

2.3. Mérito.

2.3.1. Da não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de previdência privada, seguro saúde, seguro de vida, assistência médica.

Em seu recurso, o sujeito passivo alega que, no ANEXO I, do Auto de Infração, nos itens 2.1 e 2.3, LEVANTAMENTO AUT - AUTONOMOS e LEVANTAMENTO PRE - PREVIDENCIA PRIVADA, haveria valores pagos a título de seguro saúde, assistência médica, previdência privada, etc., sendo que sobre referidas importâncias estaria sendo exigido, indevidamente, a contribuição previdenciária. Em resumo, o recorrente novamente alegou que esses valores não se constituem em salário, citando o art. 2º do Decreto-Lei nº 2.296, de 21 de novembro de 1986, para dizer que não integram a remuneração.

Inicialmente, cabe esclarecer que o art. 28, § 9º, alíneas “p” e “q”, da Lei nº 8.212, de 1991, exclui da incidência das contribuições previdenciárias: (i) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; bem como (ii) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares.

Em relação aos **planos de previdência privada**, por força do art. 202, da Constituição Federal de 1988, do art. 68 da Lei Complementar n.º 109/2001 e das diversas leis ordinárias e normas infralegais que regem a matéria no âmbito previdenciário e tributário, cabe pontuar que integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar caso não seja comprovado o caráter previdenciário destas contribuições, sobretudo em observância aos seguintes aspectos: (i) no regime fechado a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes; (ii) no caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não seja caracterizado como instrumento de incentivo ao trabalho nem seja concedido a título de gratificação ou prêmio.

Em outras palavras, nos termos da legislação em vigor, para que os benefícios conferidos a empregados e dirigentes não se sujeitem à incidência de tributos: (i) no caso de planos de benefícios de entidades fechadas, a empresa deverá oferecê-lo à totalidade de seus empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes; e (ii) em se tratando de planos de benefícios de entidades abertas, esses poderão ser oferecidos a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não seja como instrumento de incentivo ao trabalho e que não tenha relação com a função exercida pelo beneficiário, eis que flagrantemente, nesse caso, teria características de gratificação ou prêmio, atraindo a incidência tributária.

Ademais, dispõe o art. 69, da Lei Complementar n.º 109/2001, que “as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei”. E, ainda, o §1º, dispõe que “sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza”.

No caso dos autos, embora o recorrente não tenha arguido, especificamente, a nulidade do LEVANTAMENTO PRE - PREVIDENCIA PRIVADA em questão, mas apenas de outros levantamentos, adoto o posicionamento manifestado pela declaração de voto, por entender que houve falha na motivação fiscal, sobretudo por ser demasiadamente genérica, insuficiente, portanto, para a manutenção do lançamento, neste ponto. É de se ver:

[...] Compulsando os autos, verifica-se que o Relatório Fiscal. Fls. 126, apenas constou no item 2.3, que o contribuinte deixou de recolher parte da contribuição devida à Seguridade Social correspondente a cota patronal, incidente sobre pagamentos efetuados a segurados contribuintes individuais a título de contribuição para a previdência privada e que a base de cálculo foi apurada no exame da escrituração contábil e encontra-se discriminada no Anexo I. Às fls. 315, desse anexo, verificamos, por amostragem, o pagamento de plano de previdência privada ao Sr. Décio Sonaglio, sendo este, conforme Relatório de Representantes Legais, fls. 111, presidente da Cooperativa Rio do Peixe desde 01/1997, ou seja, dirigente. Em outras competências, fls. 942, além do pagamento de plano de previdência, estão discriminados valores referentes a seguro de vida, constando, além dele, a Sra. Elisabeth Sonaglio, sendo que sua vinculação com a empresa, mesmo como contribuinte individual não restou configurada.

(...)

Dessa forma, não tendo sido demonstrado pela fiscalização as razões pelas quais afastou a hipótese de não incidência decorrente do previsto na alínea “p” do § 9º do art. 28 da lei n.º 8.212/91, seja porque o benefício não foi oferecido a totalidade dos empregados e dirigentes, ou outra razão, e sendo esta argüida pela Impugnante, tenho que o levantamento deva ser considerado nulo, observado o período decadente.

É gizar, a propósito, que o dever de motivar o ato administrativo, assim como a verdade material – princípios regentes do processo administrativo tributário – impõem à Administração Fazendária verdadeiro **dever de provar**, típica e privativamente estatal – **o que não foi observado no caso concreto. Faltou, por parte da fiscalização, um exame mais detalhado da situação dos autos, não podendo a complexidade da questão posta subsidiar a completa inversão do ônus da acusação.**

Nesse contexto, nunca é demais lembrar que o ônus da prova incumbe a quem acusa, ainda que seja este o agente estatal. O interesse público ou a presunção de legitimidade dos atos administrativos não acobertam nem permitem acusação sem prova. Nesse sentido, o próprio Estado (e seus agentes) deve fazer cumprir e obedecer aos ditames constitucionais processuais, com o fim de assegurar aos cidadãos o exercício dos direitos e garantias e a segurança jurídica e resguardar, aí sim, o interesse público.

A nulidade do lançamento tributário fica ainda mais evidente considerando que, o exame da matéria litigiosa, por parte da DRJ, tomou um caminho que ultrapassou a motivação do lançamento fiscal, exigindo-se do contribuinte, inclusive, um arcabouço de provas que a própria autoridade lançadora nem cogitou solicitar para o desenvolvimento da auditoria tributária.

Dessa forma, ante a ausência de motivação do ato administrativo vinculado, vício material na hipótese, entendo que não há como persistir o LEVANTAMENTO PRE - PREVIDENCIA PRIVADA que, por sua vez, abarca os valores pagos a título de seguro saúde e assistência médica.

Já no tocante à alegação, no sentido de que tais valores integrariam o LEVANTAMENTO AUT – AUTONOMOS, entendo que se trata de alegação genérica, desacompanhada de prova neste sentido, não tendo o sujeito passivo indicado qualquer lançamento em particular ou mesmo feito prova neste sentido, baseando suas alegações no campo da suposição. Nesse contexto, simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Em outras palavras, é mister destacar que alegações genéricas e desacompanhadas de provas não têm o condão de afastar os lançamentos, pois compete ao sujeito passivo o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão do fisco, como regra geral disposta no art. 373, II, do Código de Processo Civil vigente.

Assim, considero que a decisão recorrida merece reparos, a fim de que seja reconhecida a improcedência do lançamento consubstanciado no LEVANTAMENTO PRE - PREVIDENCIA PRIVADA.

2.3.2. Da inexigibilidade da contribuição patronal previdenciária sobre o frete e carreto dos transportadores autônomos e da ilegalidade de atribuição de responsabilidade à requerente pelo recolhimento da contribuição para o SEST/SENAT.

Em relação ao lançamento em questão, aduz o recorrente que a base de cálculo somente pode ser disciplinada por lei, e não pelo Decreto n.º 3.048/99 ou a Portaria MPAS 1.135/01, ofendendo o princípio da legalidade disposto no art. 150, I, da Constituição Federal, e que a responsabilidade do recolhimento aos terceiros SEST/SENAT pelo tomador dos serviços de frete não poderia ser estabelecida por Decreto.

Em outras palavras, o recorrente entende que a fixação da base de cálculo da contribuição previdenciária por meio de decreto ou portaria, ofenderia o princípio da legalidade inserto no art. 97, IV, do CTN. Afirma, pois, que a majoração da alíquota de 11,72% para 20%,

através da Portaria n.º 1.135, de 05/4/2001, ofenderia aos princípios da legalidade e da indelegabilidade legislativa, eis que somente a lei pode estabelecer a previsão contida na aludida Portaria, em face do já descrito no artigo 97, I e IV do CTN.

Em suma, o contribuinte entende que a edição de norma regulamentar não pode agregar novo componente à lei, sob pena de cometer vício de inconstitucionalidade formal.

Contudo, conforme antecipado, já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto n.º 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

E, ainda, apenas a título de esclarecimento, conforme bem pontuado pela decisão recorrida, a base de cálculo determinada pela lei é a remuneração, e disto não destoou a legislação previdenciária, que, ao que se denota, procurou, por medida adequada, considerar que a remuneração do transportador não poderia ser o total de sua nota fiscal/recibo de prestação de serviços, face aos custos que sua atividade demanda, por isso estabeleceu os limites a serem considerados para fins de incidência da contribuição previdenciária (art. 201, § 4º, do RPS e arts. 65, I e 69, § 2º, da Instrução Normativa n.º 3, de 14 de julho de 2005).

A propósito, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou favoravelmente à legalidade do art. 201, § 4º, do Decreto 3.048/1999 e da Portaria MPAS 1.135/2001, ao fundamento de que tais atos normativos não afrontam o princípio da legalidade, pois foram editados apenas para esclarecer no que consiste a remuneração do trabalhador autônomo, sobre a qual deverá incidir a contribuição previdenciária, nos termos do art. 22, III, da Lei 8.212/1991, ressalvando tão somente sua não incidência no prazo nonagesimal. É de se ver:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEFICIÊNCIA NA ALEGAÇÃO DE CONTRARIEDADE AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284/STF. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. ART. 22, III, DA LEI 8.212/1991. BASE DE CÁLCULO. PORTARIA N. 1.135/2001. LEGALIDADE.

1. É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegada ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 se faz sem a demonstração objetiva dos pontos omitidos pelo acórdão recorrido, individualizando o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão supostamente ocorridos, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula 284/STF.

2. O Superior Tribunal de Justiça reconheceu "a legalidade do art. 201, § 4º, do Decreto 3.048/1999 e da Portaria MPAS 1.135/2001, ao fundamento de que tais atos normativos não afrontam o princípio da legalidade, pois foram editados apenas para esclarecer no que consiste a remuneração do trabalhador autônomo, sobre a qual deverá incidir a contribuição previdenciária, nos termos do art. 22, III, da Lei 8.212/1991, ressalvando tão somente sua não incidência no prazo nonagesimal".

Precedentes.

3. Recurso especial a que se dá provimento.

(STJ – REsp: 1713866 RS 2017/0312682-8, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 15/03/2018, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 21/03/2018)

Em relação às contribuições incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais para o SEST e SENAT, estabelece o artigo 22, inciso III da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999, que o tomador de serviços está obrigado ao recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Na condição de responsável, o sujeito passivo está obrigado a arrecadar e recolher as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração (art. 4º da Lei nº 10.666/2003) e as destinadas ao Serviço Social do Transporte - SEST e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte – SENAT devidas pelos transportadores rodoviários autônomos (art. 7º, II, §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.706/93 c/c art. 1º, §3º, do Decreto nº 1.007/93).

Dessa forma, rejeito as alegações do recorrente.

2.3.3. Da inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei nº 9.876/99, cobrada das empresas tomadoras de serviços de cooperativas de trabalho.

Alega o recorrente que a contribuição, introduzida pela Lei nº 9.876/99, a qual possui hipótese de incidência e base de cálculo diversas das contribuições previstas no art. 195, I, II e III, do Texto Constitucional, encontrar-se-ia no campo da competência residual da União Federal, pelo que deveria ter sido criada com fundamento no §4º, do art. 195, CF, motivo pelo qual, seria inconstitucional.

Sobre este ponto, entendo que lhe assiste razão.

Isso porque, sobre o tema, o STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada no RE 595.838, para o qual firmou a Tese de Repercussão Geral 166:

É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Assim, existindo decisão definitiva do STF, submetida à sistemática da repercussão geral, no sentido de ser inconstitucional o fato gerador incidente sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei 8.212, de 1991), deve esta Turma reproduzir o conteúdo de tal decisão em seus acórdãos.

Assim, considero que a decisão recorrida merece reparos, a fim de que seja reconhecida a impropriedade do lançamento consubstanciado no LEVANTAMENTO COP - Cooperativas.

2.3.4. Da não ocorrência do fato gerador em relação à contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural.

Nos termos do Anexo I, a autoridade fiscal constituiu crédito tributário, relativo aos meses de competência de janeiro de 1999 a gosto de 2000, janeiro de 2001 a fevereiro de

2002, dezembro de 2002 a fevereiro de 2003, por entender que o contribuinte teria deixado de recolher parte da contribuição devida a seguridade social correspondente a cota patronal e ao financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho, incidente sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (art. 25, I, da Lei nº 8.212/91).

Insurge-se o recorrente contra o lançamento fiscal, ao argumento que não se trata de comercialização, mas de devolução de sua cota-parte, decorrente de contrato de parceria, no qual entrega animais para engorda e os recebe posteriormente.

Conforme visto anteriormente, o presente levantamento foi atingido, integralmente pela decadência, eis que diz respeito ao período de 01/1999 a 02/2003. Contudo, cabem os seguintes esclarecimentos.

Pois bem. O art. 30, III e IV, combinado com o art. 25, ambos da Lei n.º 8.212, em outras palavras, afirma que a empresa adquirente de produtos rurais fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física produtora rural (empregadora rural pessoa física/natural) pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção.

Em outras palavras, o contribuinte adquirente de produtos rurais, sub-roga-se na obrigação de recolher as contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física, inclusive aquela destinada ao Senar, descontando-as do preço pago e repassando-as aos cofres públicos, de forma que o adquirente, substituto tributário, não sofre qualquer redução patrimonial pelo recolhimento das referidas exações.

Trata-se de sub-rogação subjetiva, que é a substituição de uma pessoa por outra em uma mesma relação jurídica. Esta sub-rogação ocorre apenas na obrigação de recolher as contribuições previdenciárias, inclusive a do Senar, de modo que o papel de contribuinte, no caso, continua sendo do produtor rural pessoa física.

Assim, o recorrente, embora não revista a condição de contribuinte, é responsável pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a aquisição de produção rural, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, tendo em vista que sua obrigação decorre de disposição expressa de lei (art. 121, § único, II, do CTN).

Embora o recorrente tenha alegado que as operações atuadas não seriam de comercialização, mas de devolução, o exame da documentação juntada não permite alcançar essa conclusão, eis que, embora tenha colacionado aos autos diversas notas fiscais de “devolução de integração”, não fora estabelecida qualquer relação denexo de causalidade com as operações questionadas pela fiscalização.

A propósito, destaco o seguinte excerto da decisão recorrida:

[...] A autoridade fiscal apurou na contabilidade a comercialização de produto rural, tal como consta do Anexo I, e as notas fiscais apresentadas pela impugnante afastam qualquer dúvida sobre a comercialização, tanto que, tal como prevê a IN SRP 03/05, foi emitida pela Cooperativa Rio do Peixe e se verifica que se trata de Nota Fiscal de Entrada, com os nomes das pessoas físicas remetentes da produção, como se vê, por exemplo, às fls. 2622 a 2652.

É ônus do sujeito passivo a comprovação de que os valores lançados não consistem em comercialização de produção rural, e a comprovação deve ser feita de forma a permitir o nexo de causalidade entre os valores lançados e os valores que alega ser mera devolução. Ao acostar diversos documentos aos autos sem minimamente fazer qualquer cotejo, o

contribuinte não comprova nada e apenas transfere para a fiscalização o seu dever de comprovar suas alegações.

Ademais, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com a movimentação bancária listada pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé², quando afirma que, “(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o *animus* de convencimento”.

No mesmo sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra *Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 2000, pg. 184/185:

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. (...) A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

Para além do exposto, cabe esclarecer que parte do referido lançamento, **inclusive**, foi efetuada sob a égide Lei 10.256/01, sendo que a Resolução do Senado Federal n.º 15/2017, atinge tão somente as situações anteriores à edição da Lei n.º 10.256/2001.

A propósito, trago à colação excertos do voto proferido pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess, desta 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, no Acórdão n.º 2401-005.396, em sessão de 03 de abril de 2018, e que elucida bem a questão posta:

(...) 81. A Resolução n.º 15/2017 tem como fundamento as decisões proferidas pelo STF nos RE n.º 363.852/MG e 596.177/RS, para as quais pretende atribuir eficácia “erga omnes”, de maneira tal que não é capaz de gerar qualquer efeito sobre os fatos geradores ocorridos desde a entrada em vigor da Lei n.º 10.256, de 2001, porquanto a suspensão de dispositivos declarados inconstitucionais pelo Poder Legislativo somente é possível nos limites daquelas decisões da Corte Suprema.

82. Por esse motivo, em harmonia com o ponto de vista reproduzido nas linhas acima, o inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212, de 1991, apenas deixa de ser aplicado nos exatos limites da declaração de inconstitucionalidade na contribuição do empregador rural pessoa física, incidente sobre o produto da comercialização da produção rural, isto é, em relação ao período anterior à Lei n.º 10.256, de 2001.

Também trago à colação excertos do voto proferido pelo Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, no Acórdão n.º 2402-005.994, em sessão de 13 de setembro de 2017, que também tratou, didaticamente, da questão posta:

(...) As resoluções do Senado Federal a que se refere o inciso X do art. 52 da Constituição têm por finalidade suspender a execução de leis federais declaradas inconstitucionais por decisão do STF pela via do controle incidental ou difuso, quando a Corte é chamada a julgar recursos extraordinários relacionados a casos concretos.

Convém ressaltar que a sentença do STF que venha a considerar inconstitucional determinada norma em controle difuso possuirá efeitos tão somente inter partes e ex tunc, isto é, se a inconstitucionalidade foi verificada na via incidental, a decisão Suprema Corte alcançará tão-somente as partes interessadas do processo.

² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015*. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

De outro modo, o inciso X do art. 52 da CF/88 instituiu a possibilidade de esse tipo de decisão surtir efeitos erga omnes (para todos) ao atribuir ao Senado Federal a possibilidade de, por juízo de relevância, editar resolução suspendendo a execução da norma declarada inconstitucional. Contudo, a resolução da Casa Legislativa não pode extrapolar os limites da decisão judicial, pois isso implicaria invadir competência precípua da Corte Suprema, conferida pela alínea “b” do inciso III do art. 102 da Carta da República.

Dito isso, constata-se que a Resolução do Senado Federal nº 15/2017 não trouxe qualquer inovação que possa interferir no desfecho da situação aqui analisada, visto que se refere a decisão afeta a situações anteriores à edição da Lei nº 10.256/2001 que, como dito acima, teve sua constitucionalidade reconhecida pelo STF.

Cabe destacar, pois, que a discussão sobre a constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 10.256/2001 foi objeto de julgamento na data de 30.03.2017, quando a Suprema Corte analisou o RE 718.874, com repercussão geral reconhecida.

Naquela ocasião, por maioria de votos, ficou assentada pelo STF a tese de 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”.

Vale dizer que, mais recentemente, por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) rejeitou oito embargos de declaração, com efeitos modificativos, apresentados contra decisão proferida no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 718.874, que reconheceu a constitucionalidade da cobrança da contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural) pelos empregadores rurais pessoas físicas³.

Conforme noticiado no sítio do próprio STF⁴:

[...] os embargos foram apresentados por produtores rurais e suas entidades representativas, sob o argumento de que há contradição de entendimento entre aquele julgamento e o decidido também pelo Plenário em 2010, quando o STF desobrigou o empregador rural de recolher ao Funrural sobre a receita bruta de sua comercialização (RE 363852).

Os produtores destacaram que a Resolução 15/2017 do Senado Federal suspendeu a execução dos dispositivos legais que garantiam a cobrança do Funrural, declarados inconstitucionais por decisão definitiva do STF no julgamento do RE 363852. Assim, pediram a suspensão da cobrança da contribuição ao fundo ou, subsidiariamente, a modulação de efeitos da decisão que considerou a cobrança constitucional, para definir a partir de quando deverá ser cobrada.

Contudo, de acordo com o relator, ministro Alexandre de Moraes, não houve, no julgamento do recurso, declaração de inconstitucionalidade da Lei 10.256/2001 ou alteração de jurisprudência que ensejasse a modulação dos efeitos. Para o ministro, o que se pretende nos embargos é um novo julgamento do mérito. Para o ministro, não procede o argumento dos embargantes de que no julgamento questionado não teriam sido aplicados os precedentes firmados no julgamento dos REs 363853 e 596177. Segundo o relator, os precedentes foram afastados porque tratavam da legislação anterior sobre a matéria, e não da lei questionada no RE 718874.

³ Notícias STF: Rejeitados embargos contra decisão sobre contribuição de empregador pessoa física ao Funrural. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=379330>>. Acesso em: 10/09/2018.

⁴ Notícias STF: Rejeitados embargos contra decisão sobre contribuição de empregador pessoa física ao Funrural. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=379330>>. Acesso em: 10/09/2018.

A respeito do pedido de aplicação da Resolução 15/2017 do Senado Federal, o ministro destacou que a norma não se refere à decisão proferida no RE 718874. O artigo 52, inciso X, da Constituição Federal, só permite a suspensão de norma por parte do Senado quando esta for declarada inconstitucional pelo Supremo. Não é o caso dos autos, uma vez que a Lei 10.256/2001 foi considerada constitucional.

No voto do Ministro Alexandre de Moraes, também foram rechaçados os argumentos do *bis in idem* com a Cofins e da quebra da isonomia. É ver os seguintes trechos:

O RE 596.177 manteve a inconstitucionalidade formal (necessidade de lei complementar), mas reconheceu a inexistência de *bis in idem* não autorizado pela Constituição, uma vez que, enquanto sujeito passivo da contribuição prevista nas Leis 8.540/92 e 9.528/97, o empregador rural pessoa física não era contribuinte da COFINS, como bem destacado pelo voto do Ilustre Relator, Ministro RICARDO LEWANDOWISKI: conforme se verifica dos fundamentos que serviram de base para o *leading case*, ainda que se afastasse a duplicidade de contribuição a cargo do produtor rural pessoa física empregador por inexistência de previsão legal de sua contribuição para a COFINS, não se poderia desconsiderar a ausência de previsão constitucional para a base de incidência da contribuição social trazida pelo art. 25, I e II, da Lei 8.212/1991, a reclamar a necessidade de instituição por meio de lei complementar.

Da mesma maneira, em sede de embargos de declaração, no RE 596.177, expressamente foi afastado o fundamento de quebra de isonomia, tendo sido destacado: por não ter sido servido de fundamento para a conclusão do acórdão embargado, exclui-se da ementa a seguinte assertiva: ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador.

Não bastasse isso, a nova redação do caput do artigo 25 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 10.256/01, expressamente, afastou a possibilidade de maior carga tributária em relação ao empregador rural pessoa física, pois estabeleceu que: A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição a contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22.....

No mesmo sentido foi o voto do Ministro Luiz Fux:

Com relação à Isonomia, igualmente não vislumbro qualquer inconstitucionalidade, visto que a ideia de submeter o empregador rural pessoa física a uma tributação diferenciada é a mesma do segurado especial, pois reconhece as dificuldades e especificidades das atividades no campo, permitindo a participação dos trabalhadores rurais na Seguridade Social.

Nesse ponto, ao preconizar a igualdade dos cidadãos sob nosso ordenamento jurídico, o legislador constituinte não vedou o tratamento desigual que porventura poderia ser empregado a determinada parcela do corpo social em situações específicas.

Muito pelo contrário. O Princípio da Isonomia, como fundamento legítimo do Estado Democrático de Direito, ao lado da liberdade, comporta duas dimensões, a saber: formal, ao preconizar a impossibilidade de concessão de privilégios na aplicação da lei, e material, ao requerer discriminações positivas na lei voltadas à superação de desigualdades fáticas, natural ou historicamente estabelecidas, como é o caso do trabalho no campo em relação ao trabalho urbano.

O tratamento desigual em circunstâncias específicas milita em prol da própria Isonomia, com o escopo de que sejam alcançados determinados objetivos para toda uma parcela da sociedade. Nessas situações, portanto, a adoção de medidas diferentes para alguns destes indivíduos, não só se faz necessária, como atende ao desígnio constitucional em todas as suas dimensões.

Por fim, em relação à suposta ocorrência de *bis in idem* na espécie, além de tal argumento já ter sido rechaçado por esta Corte no julgamento do RE 596.177, é preciso novamente frisar que o produtor rural pessoa física não é contribuinte da COFINS, cuja incidência recai tão somente sobre as pessoas jurídicas e as elas equiparadas, nos termos da legislação federal.

Ex positis, acompanho a divergência, no sentido dar provimento ao recurso extraordinário da União, reconhecendo a constitucionalidade da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física, tal como prevista pela Lei 10.256/01.

E, ainda, no dia 23/05/2018, sobreveio decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal no sentido de rejeitar os embargos de declaração, bem como a modulação dos efeitos da declaração de constitucionalidade, tomada por maioria e nos termos do voto do Relator. É ver o seguinte despacho decisório que consta no sítio www.stf.jus.br, em consulta ao andamento processual do RE 718.874/RS:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, rejeitou os embargos de declaração, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio, que os acolhiam para modular os efeitos da decisão de constitucionalidade. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.5.2018.

Mais recentemente, referido acórdão foi divulgado em 11/09/2018, e publicado no DJE nº 191, com a seguinte ementa:

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

(STF - OITAVOS EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 718.874 RIO GRANDE DO SUL)

Dessa forma, rejeito as alegações do recorrente.

2.3.5. Da não ocorrência do fato gerador em relação à contribuição incidente sobre os valores pagos aos membros do conselho fiscal e administração.

Novamente alega o recorrente não haver ocorrência de fato gerador em relação a contribuição sobre valores pagos aos membros do conselho fiscal e administração da cooperativa, ao argumento de que a Instrução Normativa nº 03/2005 não poderia criar a exigência de tais membros se inscreverem como contribuintes individuais, posto que a Lei nº 8.212/91 estabelece tal hipótese para o membro de conselho de administração de sociedade anônima.

Sobre este ponto, entendo que não assiste razão ao recorrente.

Isso porque, o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, situação em que se enquadra os membros eleitos dos conselhos de administração e fiscal da cooperativa, é considerado contribuinte individual desde que receba remuneração. Essa é a inteligência do art. 12, inc. V, “f” da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.876/99, *in verbis*:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o **associado eleito para cargo de direção em cooperativa**, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (grifo nosso)

Em outras palavras, em relação aos dirigentes da cooperativa, apesar de cooperados, atuam como contribuintes individuais prestadores de serviços, pois nessa qualidade não exercem atos de cooperados, mas sim de administradores da entidade, motivo pelo qual se enquadram no artigo 12, inciso V, alínea “f”, da Lei nº 8.212/91.

Dessa forma, o pagamento efetuado aos conselheiros de administração e fiscal de cooperativa, têm nítido caráter remuneratório, devendo incidir a contribuição previdenciária, não havendo que se falar em desrespeito ao princípio da legalidade.

Ante o exposto, rejeito as alegações do recorrente.

2.3.6. Da suposta falta de recolhimento da contribuição previdenciária sobre pagamentos feitos por prestadores de serviço de terraplanagem.

Em relação ao lançamento em epígrafe, o recorrente repete os termos de sua impugnação, alegando que declarou e recolheu os valores, conforme é possível constatar pelas GFIP da época.

Contudo, tendo em vista que a exigência em epígrafe diz respeito às competências 03/2001 a 10/2001, período já abarcado pela decadência, reconhecida pela decisão recorrida, não se trata, portanto, de matéria litigiosa, a merecer qualquer consideração nesta instância recursal.

Ante o exposto, entendo que não há qualquer reparo a ser feito na decisão recorrida, eis que, adequadamente, considerou ser irrelevante a discussão posta, ante o reconhecimento da decadência do período.

Conclusão

Ante o exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso de Ofício e CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de: a) exclusivamente para o levantamento RUR, reconhecer a decadência até a competência 04/2003; e b) excluir do lançamento os valores apurados no levantamento PRE – Previdência Privada e no levantamento COP – Cooperativas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Fl. 26 do Acórdão n.º 2401-009.782 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10925.000986/2008-13