



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10935.720078/2017-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-011.515 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de março de 2024  
**Recorrente** SPERAFICO AGROINDUSTRIAL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

PRODUTOR RURAL. SUB-ROGAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE

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.

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em decorrência da preclusão processual.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Alvares Feital e Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 09-063.665 - 5ª Turma da DRJ/JFA, fls. 2494 a 2502.

Trata de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Trata-se de crédito tributário constituído contra a citada empresa, por meio do Auto de Infração, com o período de apuração de janeiro/2012 a dezembro/2014, tendo o contribuinte sido cientificado em 31/01/2017, no montante de R\$ 6.256.286,95 (seis milhões, duzentos e cinquenta e seis mil, duzentos e oitenta e seis reais e noventa e cinco centavos).

O lançamento se dividiu em: "contribuições previdenciárias vertidas do "segurado especial", contribuições previdenciárias vertidas do "empregador rural pessoa física equiparado a autônomo" e contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas destinadas ao SENAR, vertidas de todos produtores rurais pessoas físicas".

A fiscalização iniciou-se em 18/04/2016, a empresa foi intimada a apresentar documentos entre eles: ações judiciais relacionadas as contribuições previdenciárias e as respectivas decisões, caso houvesse; informações das aquisições de produtos rurais e a natureza jurídico-previdenciária do produtor pessoa física e informações contábeis em meio digital, como descrito nos itens 3.3 e 3.4 do Relatório Fiscal.

Com base nos documentos apresentados a Auditora Fiscal solicitou que a empresa identificasse como os produtores rurais, não abarcados por liminar, se enquadravam em relação previdência, ou seja, se eram segurado especial ou produtor rural pessoa física equiparado a autônomo. Requisição essa atendida pelo contribuinte, foi efetuando o lançamento em da seguinte forma:

(A) "FATO GERADOR" - AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL, COM CONTRIBUIÇÕES SUB-ROGADAS NA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE

"INFRAÇÃO" AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE "SEGURADOS ESPECIAIS" CUJAS CONTRIBUIÇÕES NÃO FORAM OFERECIDAS A TRIBUTAÇÃO

(...)

3.27. Por força do art. 30, IV da Lei nº 8.212/91, o adquirente de produtos rurais pessoa jurídica, ou equiparado, sub-roga-se na obrigação de recolher as contribuições sociais do "segurado especial".

(...)

3.18. Destacados os "motivos de direito", alguns "fatos" ocorridos durante procedimento fiscal devem ser ressaltados:

(...)

d) a fiscalizada apresentou sentenças e acórdãos relativos aos mandados de segurança 5002201-76.2011.404.7005IPR e 5001131-58.2010.404.7005/PR. Tais processos judiciais não versaram sobre "contribuições sobre a comercialização rural", mas sobre verbas não tributáveis da "folha de salários";

e) apresentou, também, cópias de processos judiciais de produtores rurais amparados por decisões liminares, pendentes de julgamento, ou transitadas em julgado, isentando-os de sofrer a retenção da "contribuição previdenciária" quando da comercialização da sua produção com pessoa jurídica; e

f) após a lavratura de intimação específica (41-01/2016), a autuada identificou os produtores rurais "segurados especiais" (art. 12, VII da Lei 8.212/91) e "produtores rurais pessoas físicas equiparados a autônomos" (art. 12, V, "a" da Lei 8.212/91).

(...)

3.20. Foi constatado também que a autuada declarou parcialmente os "fatos geradores" ora em debate nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIPs, bem como recolheu parcialmente as contribuições aos cofres da União.

(...)

(B) "FATO GERADOR" - AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL, COM CONTRIBUIÇÕES SUB-ROGADAS NA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE

"INFRAÇÃO" AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE "CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS" CUJAS CONTRIBUIÇÕES NÃO FORAM OFERECIDAS A TRIBUTAÇÃO

3.23. As "contribuições" objeto da infração ora relatada foram instituídas pelos incisos I e II, art. 25 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

(...)

3.24. O art. 12, V, "a" da referenciada Lei definiu o "empregador rural pessoa física equiparado a autônomo";

(...)

3.25. Por força do art. 30, IV da Lei nº 8.212/91, o adquirente de produtos rurais pessoa jurídica, ou equiparado, sub-roga-se na obrigação de recolher as contribuições sociais do "empregador rural pessoa física equiparado a autônomo".

3.26. Outro aspecto a ser considerado é que a Auditoria da Receita Federal continua a efetuar o lançamento das "contribuições previdenciárias" oriundas do "empregador rural pessoa física" para se evitar a decadência. Isto porque a declaração do STF no RE 362.852 ocorreu em sede do controle difuso da constitucionalidade, gerando efeitos apenas entre as partes daquele dissídio judicial. Não estando o dispositivo legal definitivamente expurgado do sistema (art. 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos arts. 12, V e VII, 25, I e II, e 30, TV, da Lei 8.212/1991), o lançamento tributário que nele se fundamenta não pode deixar de ser aplicado pelo Fisco, porque se trata de ato administrativo plenamente vinculado.

(...)

(C) "FATO GERADOR" - AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL, COM CONTRIBUIÇÕES SUB-ROGADAS NA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE

"INFRAÇÃO" AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE "SEGURADOS ESPECIAIS" "CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS" E "PRODUTORES COM

## DECISÕES JUDICIAIS", CUJAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SENAR NÃO FORAM OFERECIDAS A TRIBUTAÇÃO

3.32. A "contribuição" objeto da infração ora relatada foi instituída pelo art. 6º, da Lei 9.528/97, na redação dada pela Lei 10.256/2001.

(...)

3.33. A Auditoria informa que estão sendo lançadas "contribuições" destinadas ao SENAR sobre todas as aquisições rurais de pessoas físicas ("segurados especiais", "produtores rurais pessoas físicas equiparados a autônomos" e "produtores rurais amparados por decisões judiciais"), haja vista que as "contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas" não foram alcançadas pela decisão proferida pelo STF no RE 362.852. Ademais, as decisões judiciais somente dispensaram os produtores rurais do recolhimento das "contribuições previdenciárias" destinadas à Seguridade Social.

A Auditor Fiscal relata que foi aplicada a multa de ofício, no seu imite mínimo de 75% (setenta e cinco por cento) nos termos do inciso I, art. 44 da Lei nº 9.430/96.

## DA IMPUGNAÇÃO

A empresa apresentou impugnação em 02/03/2017, afirmando que reconhece parcialmente a autuação, porém discorda do lançamento que foi fundamentado *"no art 25 da Lei nº. 8.212/91, na redação do "caput" pela Lei nº. 10.256/01, mais as redações dos incisos I e II pela Lei nº. 9.528/97"*.

A Impugnante traça um histórico das modificações ocorridas no art. 25 da Lei nº 8.212/91, sendo que na época da ocorrência dos supostos fatos geradores a redação do caput do artigo foi dada pela Lei nº. 10.256/01 e as redações dos incisos I e II dadas pela Lei nº. 9.528/97. Destaca o julgamento RE 363.852, no qual o relator entendeu que houve a criação de uma nova fonte de custeio do Funrural, declarando a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97.

O Impugnante entende que com a Emenda Constitucional - EC 20 de 1998 e posteriormente a edição da Lei 10.256/01, as contribuições sociais do empregador rural pessoa física sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da sua produção" não tomaram-se constitucionais, pelas razões a seguir:

1- o artigo 1º da Lei nº. 10.256/01 não instituiu novas contribuições, houve apenas a alteração do "caput" do art. 25, da Lei 8.212/91. A "base de cálculo" e "hipótese de incidência", essenciais para definição da natureza jurídica do tributo, estão dispostos nos incisos I e II, que permanecem com a redação dada pela Lei nº. 9.528/97, materialmente inconstitucional. A EC 20/98 não tem o condão de convalidar normas que nunca foram válidas, portando não podem ser recepcionadas.

2- os conceitos de "receita" e "faturamento" estão restritos às pessoas jurídicas com obrigações legal-contábeis, não alcançando o ruralista (não obrigado ao registro formal de suas operações econômicas). O conceito da base de cálculo, para a pessoa física, está disposto no §8º, art. 195 da CF, alcançando o segurado especial (substituição contributiva para o empregador rural pessoa física respeitando o limite previsto no §4º, art. 195 da CF).

A defesa discorre sobre os conceitos de "receita" e "faturamento", citando o Acórdão exarado na ADIN 1103-1/DF, ressaltando que o STF os delineou somente para pessoas jurídicas. Para as pessoas físicas a expressão impositiva encontra-se definida no § 8º, art. 195, da CF, que não se confunde com a expressão "receita" na sua acepção técnica,

inovação trazida pela EC 20/98. Destaca que caso o legislador quisesse instituir contribuições sociais para os empregadores rurais pessoas físicas, deveria fazê-lo por lei complementar.

3- a Emenda Constitucional 42/03, acrescentou o §13º ao art. 195 da Constituição Federal permitindo a substituição da contribuição prevista no art. 195, I, "a" pela do art. 195, I, "b", por lei ordinária, inclusive o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4a. Região é que a alteração do art. 25. da Lei nº. 8.212/91 promovido pela Lei nº. 10.256/01 não tomou o dispositivo constitucional.

Por fim, a defesa ressalta que o objeto desta impugnação não foi submetida a esfera judicial, pede que seja declarado nulo, a parte do auto-de-infração impugnado, por ser fundamentado em norma legal inconstitucional, e também:

a) provar o alegado por todos os meios em direito admitidos;

b) pela juntada de provas, bem como pelo aditamento da presente impugnação até data anterior ao julgamento, tudo em conformidade com o direito ao contraditório e à ampla defesa e com o princípio do devido processo legal.

c) seja determinada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com fundamento no inciso III, art. 151, do Código Tributário Nacional.

A Impugnante apresentou pedido de desmembramento do processo para parcelamento especial, reconhecendo os débitos tributários códigos 2158 e 2187.

É o relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS.

Este órgão de julgamento administrativo não é competente para apreciar alegações de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou atos normativos, entretanto as contribuições na aquisição junto a produtor rural pessoa física o STF já decidiu pela constitucionalidade da Lei nº 10.256. de 2001.

PROVA DOCUMENTAL. OPORTUNIDADE. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvados os casos específicos descritos no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 2509 a 2514, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

**Voto**

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações.

Da análise do recurso da contribuinte, percebe-se que a mesma limitou-se a tecer questionamentos relacionados à divergência entre o entendimento da Receita Federal e da decisão do STF no tocante ao RE 718.874/RS e da imunidade referente às receitas provenientes da exportação.

Por questões didáticas, analisar-se-á as questões recursais em tópicos separados.

#### 1 - DA DIVERGÊNCIA ENTRE O ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E A DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RE 718.874/RS.

Para a recorrente, a referida decisão além de não ter o efeito “erga omnes”, ainda não transitou em julgado e que a referida contribuição inconstitucional, na redação original da Lei 8.212/91, e nas Leis 8.540/92 e 9.528/97, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

A decisão exarada no RE 718.874/RS não tem efeitos “erga omnes” contrariamente ao que tentou argumentar o acórdão administrativo *a quo*. A decisão proferida pelo STF, ao dizer constitucional a contribuição social do empregador rural pessoa física sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da sua produção” ainda pende do trânsito em julgado. Muito longe disto, a contribuição ora debatida é inconstitucional, na redação original da Lei 8.212/91, e nas Leis 8.540/92 e 9.528/97

Vejamos então, senhores julgadores, o porque a referida contribuição não se tornou constitucionou após o advento da Lei 10.256/01. O artigo 1º da Lei 10.256/01, ao contrário das Leis precedentes (8.212/91 na redação original, 8.540/92 e 9.528/97) não instituiu novas contribuições, apenas cingiu-se a alterar o “caput” do art. 25, da Lei 8.212/91, na redação até então vigente (Lei 9.528/97). O binômio “base de cálculo” e “hipótese de incidência”, conceitos essenciais para definição da natureza jurídica do tributo, encontram-se dispostos nos incisos I e II, que permanecem com a redação dada pela Lei 9.528/97, materialmente inconstitucional. A edição da EC 20/98 não teve o condão de convalidar normas (incisos I e II, art. 25 da Lei 8.212/91 na redação dada pela Lei 9 528/97 e §§ 3º e 4º, na redação dada pela Lei 8.540/92) que jamais tiveram validade, não podendo ser recepcionadas.

Ademais, conforme se debateu na impugnação os conceitos de “receita” e “faturamento” encontram-se afeitas estritamente às pessoas jurídicas com obrigações legal-contábeis, não alcançando o ruralista - pessoa natural não obrigada a um registro formal de suas operações econômicas. O conceito da base de cálculo, para a pessoa física, encontra-se disposto no §8º. art. 195 da CF, como o “resultado da comercialização da produção”, que alcançou apenas o segurado especial (a substituição contributiva para o empregador rural pessoa física haverá de obedecer ao limite imposto pelo §4º, art. 195 da CF).

( ... )

Por todo exposto, se requer seja confirmado pelo Conselho de Contribuintes, que as contribuições sociais lançadas no auto de infração ora impugnado foram fundamentadas no art. 25, da Lei 8.212/91, com a redação do “caput” dada pela Lei 10 256/01 e a

redação dos seus incisos I e II dada pela Lei 9.528/97. Quanto à declaração de inconstitucionalidade da integralidade do art. 25. da Lei 8.212/91, estamos convictos que seja função do Poder Judiciário, no exercício de sua competência.

Contudo, caso o STF antes de concluído o contencioso administrativo venha pronunciar-se sobre os efeitos da debatida constitucionalidade, ou caso a RFB venha a modificar o entendimento das repercussões da decisão do RE 718.874/RS, se requer seja declarado nulo o auto de infração ora impugnado.

Da análise dos autos, percebe-se que toda a discussão gira em torno da legalidade dos lançamentos sobre a subrogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.

Discordando dos argumentos da contribuinte de que não houve o trânsito em julgado da questão relacionada à sub-rogação das obrigações previdenciárias e que a referida contribuição é inconstitucional, apresento o entendimento sumulado deste CARF, emanado através da súmula 150, que trata em definitivo do tema na esfera administrativa, não cabendo a esta turma de julgamento apresentar entendimento diverso. Senão, veja-se, a seguir, a transcrição da referida súmula:

Súmula CARF nº 150

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.

Portanto, não assiste razão às aspirações da contribuinte no tocante às alegações de inconstitucionalidade relacionada à sub-rogação das obrigações previdenciárias do produtor rural.

2 - DA IMUNIDADE SOBRE AS RECEITAS DECORRENTES DA EXPORTAÇÃO E DA INCONSTITUCIONALIDADE DOS §§ 1º E 2º, ART. 245 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 3/2005, DA SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA.

Para a recorrente, a fiscalização não excluiu da base de cálculo as receitas provenientes das operações de exportações, devendo, portanto, o crédito tributário ser revisto pelo "agente fiscal" para considerar as exportações realizadas pela Recorrente, conforme cópias de documentos, juntados por amostragem.

Estas alegações não devem ser conhecida, pois, a contribuinte não as alegou por ocasião de sua impugnação ao lançamento, sendo, portanto, esta solicitação preclusa, não devendo, portanto, ser conhecida neste recurso.

No caso, tem-se que a mesma é inovadora em relação às alegações suscitadas perante a sua impugnação junto ao órgão julgador de primeira instância. Destarte, considerando o fato de que a mesma não foi suscitada perante a impugnação, observa-se que é preclusa, pois não foi submetida à decisão de primeira instância.

Portanto, mesmo que a presente solicitação se enquadrasse nas situações suscitadas pela recorrente, não deve ser acatada, haja vista o fato de que a contribuinte não suscitou por ocasião da impugnação, tornando-a preclusa administrativamente, conforme preleciona no artigo 17 do Decreto 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Vale lembrar que o Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em decorrência da preclusão processual.

No tocante às decisões administrativas apresentadas pelo contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

( ... )

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF.

Quanto a entendimentos doutrinários, tem-se que, apesar dos valorosos ensinamentos que possam trazer aos autos, os mesmos não são normas da legislação tributária e, por conta disso, não são de seguimento obrigatório.

#### Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita