



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10970.720115/2019-19
ACÓRDÃO	2201-012.168 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PEDRO RIBEIRO MEROLA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRODUÇÃO RURAL. SUSPENSÃO DA SUBROGAÇÃO PREVISTA NO ART. 30, IV, DA LEI 8.212. MEDIDA JUDICIAL.

Em havendo decisão judicial que suspende a sub-rogação prevista no art. 30, IV da Lei 8.212/1991, a RFB deve proceder ao lançamento do débito em nome do produtor rural pessoa física ou segurado especial.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SÚMULA CARF Nº 99. INAPLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL E SENAR SOBRE A RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DIFERENCIAÇÃO DE HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA.

Não se aplica a Súmula CARF nº 99 quando ausente pagamento antecipado a ser homologado, seja da contribuição patronal ou da contribuição ao SENAR, visto que a súmula exige, como premissa, o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado devido na competência do fato gerador. Inviável, assim, sua aplicação para contagem do prazo decadencial nos casos em que se tributa a receita da produção rural, por se tratar de exação distinta do incidente sobre a folha de salários.

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. SÚMULA CARF N. 2.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata o processo de Autuações lavradas para apurar Contribuições Sociais devidas nos anos de 2014 a 2017. Consta no **Relatório Fiscal** (fls. 28 a 42) que foram apuradas contribuições sociais incidentes sobre a comercialização da produção rural do produtor pessoa física, não declaradas à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB no período de 01/2014 a 12/2017.

O contribuinte obteve *Decisão Judicial* em 10/04/2012, o que impediu que as pessoas jurídicas adquirentes de sua produção rural efetivassem a retenção das contribuições sociais devidas com base nos artigos 25, I e II e 30, IV, da Lei 8.212/1991. Desta forma, a fiscalização entendeu que (item 1.3), em virtude da ordem judicial impedindo a efetivação da retenção pelos adquirentes, “*aplica-se o mesmo entendimento previsto no art. 150 da IN RFB nº 971, de 2009¹, efetivando-se o lançamento do tributo, até então com sua exigibilidade suspensa, diretamente no contribuinte autor da referida ação judicial*”.

¹ Art. 150. Caso haja decisão judicial que vede a aplicação da retenção, prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, observar-se-á o seguinte:

I - na hipótese de a decisão judicial se referir à empresa contratada mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, não sujeita à aplicação do instituto da responsabilidade solidária, as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços serão exigidas da contratada;

II - se a decisão judicial se referir à empresa contratada mediante empreitada total na construção civil, sendo a ação impetrada contra o uso, pela contratante, da faculdade prevista no art. 164, hipótese em que é

Além disso, o lançamento também objetivou a cobrança de contribuições sociais e de terceiros devidas na venda direta da produção rural a outras pessoas físicas (sem sub-rogação) que também não foi declarada e recolhida pelo contribuinte no período do lançamento.

Em 03/09/2019 o contribuinte apresentou **Impugnação** (fl. 3.943), defendendo:

a) Cerceamento do Direito de Defesa e Iliquidez e Incerteza; b) Decadência de Parte do Crédito Tributário (Janeiro a julho de 2014); c) Ilegalidade e Inconstitucionalidade da Exigência das Contribuições ao FUNRURAL, GILRAT e SENAR; d) Ausência de Norma Válida que Preveja a Alíquota e a Base de Cálculo das Contribuições Sociais ao FUNRURAL e GILRAT - Resolução nº 15/2017 do Senado Federal; e) Ausência de Norma Válida que Preveja a Alíquota e a Base de Cálculo das Contribuições Sociais ao FUNRURAL e GILRAT – Impossibilidade Jurídica de Constitucionalidade Superveniente de Norma Declarada Inconstitucional – Precedentes do STF; e f) Exclusão do ICMS da Base de Cálculo das Contribuições ao FUNRURAL, GILRAT e SENAR.

Como resume o Relatório do Acórdão, a Impugnação se manifestou no sentido de que:

(fl. 4.707) Ressalta que não prospera o argumento da Autoridade Fiscal no sentido de que “seria um ônus desproporcional responsabilizá-los (os adquirentes) pelo tributo”, uma vez que a ausência de dispositivo legal que preveja a responsabilização dos produtores rurais pessoas físicas não podem ser mitigada por meio de um juízo de “proporcionalidade” da Autoridade Fiscal. (...)

Alega que os adquirentes não tinham ciência de que o Impugnante detinha um provimento judicial em seu favor que lhe garantia o direito à não incidência das contribuições (vide fls. 3.826/3.828 dos autos). Tanto é assim que, analisando algumas das notas fiscais de aquisição da produção rural anteriores ao acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (“TRF1”), publicado em 06/07/2018 que reformou o entendimento favorável ao Impugnante, verifica-se que os adquirentes já passaram a reter os valores a título das contribuições em pauta.

Conclui que o próprio restabelecimento da retenção das contribuições anteriormente à retratação da decisão pelo TRF1 comprova que o seu não recolhimento se deu exclusivamente em face das decisões liminares próprias que os adquirentes detinham, ou por vontade própria pela verificação de que esta era a prática predominante no mercado, e não em razão da existência de decisão favorável ao Impugnante.

configurada a previsão legal do instituto da responsabilidade solidária, prevista no inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, ressalvado o disposto no art. 157, a contratante deverá observar o disposto nos arts. 161 e 163, no que couber, para fins de elisão da sua responsabilidade.

Parágrafo único. Na situação prevista no inciso I do caput, quando a contratada pertencer à jurisdição de outra unidade da RFB, deverá ser emitido subsídio fiscal para a unidade competente da jurisdição do estabelecimento matriz da empresa contratada, ainda que a decisão judicial não determine que se aplique o instituto da responsabilidade solidária.

O **Acórdão n. 06-68.682** (fl. 4.703 - 4.720) – 7ª Turma da DRJ/CTA, em Sessão de 30/01/2020, julgou a impugnação improcedente, com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO. MEDIDA JUDICIAL.

Existindo medida liminar que impeça a empresa adquirente de efetuar a retenção e o recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a produção rural adquirida, a RFB deve proceder ao lançamento do débito em nome do produtor rural pessoa física ou segurado especial.

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

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

ALEGAÇÕES. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

A prova documental deverá ser apresentada junto com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nos casos das exceções estabelecidas na legislação.

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

O contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fl. 4.733 a 7.794), juntando, dentre outros documentos, Decisão em Mandado de Segurança (fl. 4.824), dados e relatórios da empresa (fl. 4.835) e Adesão ao Programa de Regularização Tributária Rural (fl. 5.000).

O contribuinte inicia narrando que teve a seu favor decisão judicial que lhe garantia o direito de não ter retidas as contribuições pelos adquirentes da sua produção rural, a despeito do quanto previsto no artigo 30, IV, da Lei nº 8.212/1991. E que, com a modificação do entendimento do STF no RE 718.874, a decisão foi reformada, reconhecendo-se a exigibilidade da retenção das contribuições pelos adquirentes da produção rural após a Lei 10.256/2001.

Que, com base no art. 150, I da IN 971/2009 e no Parecer Normativo SRF 01/2002, a Autoridade entendeu que caberia ao ora Recorrente e não mais aos adquirentes de sua produção rural (sub-rogados) recolher os tributos não retidos pelos adquirentes sub-rogados.

Alega os seguintes pontos:

a) Sobre a nulidade por cerceamento do direito à defesa (fl. 4.737), traz que pediu diligência para que fossem analisados os valores incluídos pelas PJs adquirentes de sua produção rural no Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), para que fossem deduzidos da exigência fiscal; que fossem analisadas as reais situações de cada uma das pessoas físicas adquirentes e que fossem identificados os *códigos de acesso de todas as notas fiscais* elencadas no Anexo II do Relatório.

b) Quanto ao adimplemento através do PRR, entende que é impossível que nada fora quitado a título de contribuição da produção rural, dado que a legislação sub-roga às empresas adquirentes da produção rural do produtor pessoa física a obrigação de recolher os tributos aos cofres públicos, mediante o desconto em nota fiscal/fatura, e que na Lei 13.606/2018 (PRR) permitiu que fossem incluídos débitos próprios ou sub-rogados (art. 1º, §2º):

(fl. 4.739) Como elemento probatório o Recorrente acostou em sua defesa inicial as declarações dos seus maiores adquirentes que, expressamente, afirmaram que valores devidos a título da contribuição ao FUNRURAL do período de 2014 a 2017 foram incluídos no PRR, portanto, sendo completamente indevida a exigência fiscal de crédito tributário já adimplido.

c) Também reclama que não teve acesso às informações sobre o código de acesso para consulta das notas fiscais das operações de comercialização realizadas pelo Recorrente:

(fl. 4.745) Ocorre que, ao elaborar os referidos anexos, a Autoridade Fiscal deixou de prestar informações essenciais que possibilitassem ao Recorrente ter acesso à íntegra das referidas notas fiscais. Tais anexos se limitam a colacionar informações sobre a identificação dos participantes da operação, a descrição da mercadoria e da operação, as datas, os valores envolvidos e o número da nota fiscal correspondente, não havendo a informação sobre o código de acesso para consulta das referidas notas.

Com relação às notas fiscais referentes às operações de comercialização com pessoas jurídicas, ao menos houve a juntada aos autos de todas as referidas notas, o que embaraçou, mas possibilitou ao Recorrente consultar e constatar as informações do Anexo I. (...)

Tanto é assim que, no próprio Relatório Fiscal, a Autoridade Fiscal cita que o acesso às referidas notas deveria se dar por meio de consulta ao sítio eletrônico do Ministério da Fazenda, o que demandaria a utilização da chave de acesso, a qual, ironicamente, restou omitida. (...)

Na espécie, é inegável a imprescindibilidade de acesso pelo Recorrente ao teor das referidas notas fiscais, tanto para confirmar/infirmar a apuração realizada

pela Autoridade Fiscal, assim como para constatar se a narrativa contida no Relatório Fiscal se coaduna com a realidade fática, especialmente diante das disposições da Lei nº 8.212/91, que é clara, nos incisos X e XI de seu artigo 30, no sentido de elencar quais as hipóteses em que haverá a incidência das contribuições ao FUNRURAL e ao GILRAT, em operações de comercialização de produção rural para outra pessoa física. (...)

(fl. 4.748) Ou seja, o Recorrente se viu obstado inclusive de verificar a condição de cada um dos adquirentes e da operação realizada, o que poderia ser facilitado por meio do acesso às respectivas notas fiscais.

Ademais, vê-se claro vício de fundamentação no Relatório Fiscal, o que consubstancia a nulidade do presente lançamento fiscal por cerceamento do direito de defesa, já que não há nos autos qualquer informação sobre se a Autoridade Fiscal efetivamente procedeu a uma análise escorreita de cada uma das operações realizadas pelo Recorrente com pessoas físicas e se tais adquirentes se enquadrariam nas hipóteses previstas para a assunção pelo Recorrente da responsabilidade pelo pagamento das referidas contribuições.

d) Alega também que há divergência entre os fundamentos utilizados pela Autoridade Fiscal e o efetivo lançamento realizado, fato já reconhecido pelo Acórdão (fl. 4.750).

e) Traz em seguida panorama do entendimento jurisprudencial após os REs 363.852/MG e 718.874/RS:

(fl. 4.753) Nesse sentido, o Plenário do Supremo Tribunal Federal ("STF"), por meio do acórdão RE nº 363.852/MG (Caso Frigorífico Mataboi), ao apreciar pela primeira vez a matéria relativa à contribuição ao FUNRURAL devida pelo produtor rural pessoa física à luz das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97, entendeu por bem declará-la inconstitucional, em razão do indevido alargamento da base de cálculo eleita, que fugia aos limites postos pelo § 80 do artigo 195, da Constituição Federal ("CF"). Ademais, a inconstitucionalidade também se revelava pela ausência de lei complementar, conforme exigido pelo § 40 do artigo 195, da CF, porquanto estava sendo eleita nova fonte de custeio à Seguridade Social. No entanto, tal posicionamento foi modificado pela Corte Suprema, quando reavaliou o tema sob a égide da Lei nº 10.256/2001, advinda após a Emenda Constitucional ("EC") nº 20/98, que autorizou a União a tributar qualquer receita para financiar a Seguridade Social, concluindo-se pela constitucionalidade da referida contribuição (RE nº 718.874/RS). Em contrapartida, no exercício de suas atribuições constitucionais, o Senado Federal editou e publicou a Resolução nº 15/201716, estendendo a todos os contribuintes do FUNRURAL os efeitos do julgamento do RE nº 363.852/MG no que tange à declaração de inconstitucionalidade do artigo 12, incisos V e VII, artigo 25, incisos I e II, e artigo 30, inciso IV, todos da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528/97. Pontue-se que a contribuição ao FUNRURAL tem sido objeto de questionamento não só por parte dos produtores rurais pessoas físicas, mas também pelos produtores rurais pessoa jurídicas e pela agroindústria, que buscam no Poder Judiciário o reconhecimento

da inconstitucionalidade da exação por meio do RE nº 700.922/RS e RE nº 611.601/RS, ambos afetados ao rito da repercussão geral.

(fl. 4.754) Diante desse cenário de incertezas, a prática de mercado vigente passou a ser o não recolhimento da contribuição ao FUNRURAL, com amparo em decisões judiciais ou não. A ausência de retenção e recolhimento de tal contribuição pelos adquirentes era fator levado em consideração, inclusive, na precificação da produção agrícola.

No presente caso, as adquirentes da produção rural do Recorrente possuíam decisões judiciais de sua autoria que lhes autorizava o não recolhimento aos cofres públicos dos valores referentes às contribuições ao FUNRURAL e ao GILRAT, já que não tinham ciência de que o Recorrente também possuía decisão que lhe era favorável, como foi amplamente demonstrado na Impugnação e ressaltado nesta peça recursal.

Tanto é assim que o grande impacto decorrente das alterações impostas pelo novel entendimento da Corte Suprema sobre o tema (RE nº 718.874/RS) ensejou a concessão de anistia pela União, por meio da publicação da Lei nº 13.606/2018, que instituiu o PRR, voltado especialmente para a regularização dos débitos das contribuições ao FUNRURAL e ao GILRAT.

f) Sobre a falta de retenção em operações realizadas *com pessoas jurídicas* (fl. 4.755), traz o contribuinte que a retratação da decisão favorável (a qual o desobrigava do recolhimento das contribuições) acarretaria a dispensa da responsabilidade dos sub-rogados (adquirentes da produção rural) pela retenção dos referidos tributos, com a consequente assunção, pelo Recorrente, do dever de adimplir com o débito tributário.

g) Entende o contribuinte que houve alteração do sujeito passivo por atos infra legais, aplicados substancialmente por analogia (fl. 4.756).

(fl. 4.759) Indubitável se faz reconhecer que a Marfrig Global Foods S/A adquiriu diversos produtos do Recorrente, conforme se infere das exemplificativas notas fiscais de compra (às folhas 3558/3824 dos autos), e que, conforme declaração acima citada, deixou de efetuar o recolhimento da contribuição da produção do Recorrente em virtude da decisão judicial obtida em seu favor em ação própria:

(fl. 4.674-5) Além disso, para corroborar tais afirmações, há a publicação de informações oficiais de três dos principais adquirentes do Recorrente (Marfrig, JBS e Minerva) acerca da adesão ao PRR dos débitos referentes às contribuições ao FUNRURAL. Veja-se:

Ora, vê-se que do prisma das empresas adquirentes de produtos rurais do Recorrente, não houve questionamentos quanto à sua responsabilidade tributária acerca das contribuições ao FUNRURAL. Afinal, como dito, não há qualquer dispositivo legal suficiente para eximi-los de tal responsabilidade.

h) Quanto a falta de recolhimento em operações realizadas *com Pessoas Físicas* (fl. 4.678), incluindo nessa autuação o lançamento relativo à contribuição ao SENAR:

(fl. 4.769) (...) a Autoridade Fiscal e a DRJ não emitiram qualquer juízo acerca da qualidade das pessoas físicas que adquiriam a produção rural do Recorrente, já que nos termos dos incisos X e XI, do artigo 30 da Lei nº 8.212/91, não é qualquer operação com pessoas físicas de venda de produção rural que ensejará a responsabilidade do vendedor, no presente caso, do Recorrente.

Cita com isso que, se a pessoa física adquirente não atender aos critérios postos pelo art. 12, V, “a” da Lei 8.212/1991, não haverá incidência das contribuições. E que caso a pessoa física não produtora rural adquira a produção para venda no varejo a consumidor pessoa física, não competirá ao vendedor produtor rural o recolhimento das referidas contribuições, assumindo o adquirente a figura de sub-rogado. E, com isso, sustenta novamente pedido de diligência.

i) Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do FUNRURAL, GILRAT e SENAR, pois a as contribuições abrangem os tributos sobre ela incidentes, a saber o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”). Cita o Acórdão n. 2301-005.345, no sentido de não poder um tributo ser base de cálculo para outro tributo, e o RE 240.785, de 2014.

j) Decadência de janeiro a julho de 2014 (4.781), pois o Recorrente realizou o pagamento de contribuições sociais durante o período de janeiro a julho de 2014, hipótese do artigo 150, § 4º, do CTN.

k) Entende pela ilegalidade e inconstitucionalidade das Contribuições ao Funrural, GILRAT e SENAR (III.6.1, fl. 4.783).

Neste ponto, alega que tanto o produtor rural pessoa física quanto o adquirente da produção rural ficaram desobrigados do recolhimento graças à conclusão pelo STF da inconstitucionalidade dos arts. 12, V e VII; 25, I e II; e 30, VI da Lei 8.212/1991. Entende que a Resolução do Senado n. 15/2017 restituiu unicamente o caput do art. 25, sem mencionar base de cálculo ou alíquota, e com isso não se pode ter a norma padrão de incidência tributária.

Quanto ao Parecer PGFN n. 1.447/2017, que corrobora com a cobrança, entende pela sua não aplicação, dado que consiste em interpretação de texto constitucional (fl. 4.789) e, além da vedação ao CARF para tanto, a “interpretação conforme a Constituição” é de competência do STF.

l) Alega, ainda, impossibilidade de constitucionalidade superveniente de *norma* declarada inconstitucional pelo STF (III.6.2, fl. 4.791):

(fl. 4.793) Nesse âmbito, é verdade que foi editada a Lei nº 10.256/2001, responsável por alterar as Leis nº 8.212/91, nº 8.870/94, 9.317/96 e nº 9.528/97. Entretanto, conforme já esclarecido no tópico anterior, esta nova lei apenas reinstituiu o *caput* do artigo 25 da Lei nº 8.212/91, que define a materialidade e os sujeitos passivos da contribuição ao FUNRURAL e da contribuição ao GILRAT. O que a nova lei não previu, no entanto, foi a reinstituição dos incisos do referido artigo, responsáveis pela definição das alíquotas e base de cálculo do tributo.

m) Também alega que é impossível exigir o Funrural por falta de norma jurídica estabelecendo base de cálculo e alíquotas (fl. 4.793).

Anexou, ao final, a decisão judicial (fl. 4.824), dados da empresa Marfrig Global Foods (fl. 4.835), adesão da JBS ao PRTR (fl. 5.000) e informações da Minerva Foods (fl. 5.003).

Não tendo havido requisição dos autos para apresentação de contrarrazões pela PGFN, encaminhou-se o processo para este Conselho (fl. 5.023).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade.

A intimação do Acórdão de Impugnação foi feita no DTE (Domicílio Tributário Eletrônico) do contribuinte em 04/02/2020 (fl. 4.802). O Recurso Voluntário é, portanto, tempestivo (fl. 5.022).

2. Prosseguimento do feito – ADI 4395/DF.

Importa considerar que o Ministro Gilmar Mendes, em 06/01/2025, nos autos da ADI 4395/DF, determinou:

DECISÃO: Trata-se de pedido de medida cautelar superveniente formalizado pela Associação Brasileira de Frigoríficos (ABRAFRIGO), requerente nesta ação direta, e pela Associação Brasileira das Indústrias Exportadoras de Carnes (ABIEC), *amicus curiae* admitida nestes autos, de **suspensão nacional dos processos administrativos e judiciais que versem sobre os temas discutidos nesta ação direta de inconstitucionalidade**. (...)

Conforme relatado, a questão atualmente controvertida neste processo concerne à proclamação do resultado do julgamento de mérito da presente ação direta de inconstitucionalidade. Isso porque, apesar de o início do julgamento ter ocorrido ainda em maio de 2020, houve pedido de vista, com a continuação do julgamento em dezembro de 2022, o qual se encontra suspenso para proclamação do resultado em sessão presencial. Apesar das mais de dez inclusões em pauta presencial por parte da Presidência da Corte, o processo não teve ainda o seu resultado proclamado, nem há previsão de quando isso ocorrerá.

É importante esclarecer que a presente ação direta originalmente impugna o art. 1º da Lei 8.540/1992, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII; 25, incisos I e II; e 30, inciso IV, todas da Lei 8.212/1991, com redação atualizada até a Lei 11.718/2008. Em sendo assim, são três dispositivos diferentes discutidos:

1. Os Segurados obrigatórios, previstos no art. 12, V e VII, com a redação dada pela Lei 11.718/2008; 2. **A Contribuição do empregador rural pessoa física** e a do segurado especial, prevista no art. 25, incisos I e II, com redação dada pela Lei 10.256/2001; 3. **A Sub-rogação, prevista no art. 30, IV, com a redação dada pela Lei 9.528/1997.**

A discussão quanto à proclamação do resultado gira em torno apenas da questão da sub-rogação, prevista no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.528/1997, a seguir transcrito:

Em sendo assim, por razões de segurança jurídica e economia processual, é prudente determinar a suspensão nacional dos processos que tratem do assunto pendente de proclamação de resultado dos presentes autos, isto é, a sub-rogação, prevista no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.528/1997.

Ante o exposto, determino a suspensão nacional dos processos **judiciais** que ainda não transitaram em julgado e que tratam da constitucionalidade da sub-rogação prevista no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.528/1997, até a proclamação do resultado da presente ação direta.

Negritei as partes acima transcritas para demonstrar que, apesar de o pedido de suspensão ser para os processos administrativos e judiciais, somente houve deferimento de suspensão dos *judiciais*. A liminar foi referendada em 24/02/2025 (sem alterações).

Entendo, por conseguinte, não haver impedimento ao CARF para este julgamento.

3. Decadência.

Pugna o contribuinte pela decadência de janeiro a julho de 2014 (fl. 4.781), pois afirma que realizou o pagamento de contribuições sociais, hipótese do artigo 150, § 4º, do CTN.

Alega também que a Súmula CARF n. 99 reconhece o recolhimento de outras contribuições para a aplicação do art. 150, §4º, ainda que parcial, desde que a rubrica faça parte da mesma base de cálculo do recolhimento.

O Acórdão de 1ª instância justificou que os pagamentos exigidos são de contribuição patronal (que tem por base de cálculo a comercialização da produção rural). Já os valores constantes nas GFIPs declaradas são o das contribuições descontadas dos empregados do contribuinte, tendo como base de cálculo a remuneração dos segurados:

(fl. 4.710) No caso, o contribuinte argumenta que houve antecipação de pagamento conforme demonstraria o “Doc.02” acostado. Entretanto, observando-se o referido documento nº 2 (fls. 4.117 a 4.434), verifica-se que se tratam das GFIP do contribuinte e seus respectivos comprovantes de recolhimentos. **Ocorre que, nas referidas GFIP, somente consta a declaração/confissão das contribuições descontadas dos empregados do contribuinte, tendo como base de cálculo a remuneração dos segurados. Não**

há, portanto, nenhum recolhimento da contribuição patronal lançada nestes autos, que tem por base de cálculo a comercialização da produção rural.

Assim, como citado, sem valores a homologar referentes a contribuição patronal (com base de cálculo na comercialização da produção rural), cabe a aplicação do citado art.173, I do CTN. Em decorrência, teria o fisco até 31/12/2019 para apurar as contribuições devidas nas competências de 01 a 11/2014. Em consequência, como a ciência se deu em 16/05/2019, não há decadência a ser reconhecida no presente caso.

Dado que não há valores a homologar referentes à contribuição patronal – nem ao SENAR, não há falar em aplicação da Súmula CARF n. 99², que depende de pagamento antecipado para a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Nesse contexto, não merecem reparos o acórdão de primeira instância, pois consignou com precisão que, a despeito do contribuinte haver anexado as GFIPs do período fiscalizado (na intenção de corroborar seu pedido de aplicação da Súmula Carf n. 99), trata-se de lançamento diverso do que tratam os autos, não tendo o condão de influenciar na contagem do prazo decadencial das contribuições devidas sobre a venda da produção rural.

Trata-se de tributos diferentes: um, incidindo sobre a folha de salários, outro, sobre a receita da produção rural. Não há, portanto, como aplicar o entendimento da súmula na apreciação de eventual decadência de parte dos créditos tributários, de modo que não merece prosperar o argumento do recurso.

4. Divergência entre os fundamentos da Autoridade Fiscal e o Lançamento.

Alega também que há divergência entre os fundamentos utilizados pela Autoridade Fiscal e o efetivo lançamento realizado, fato já reconhecido pelo Acórdão recorrido (fl. 4.750).

Sobre a falta de clareza da base de lançamento citada, o Acórdão discorreu:

(fl. 4.710) Com relação ao suposto equívoco na aplicação da alíquota do SENAR, **verifica-se que de fato consta no Relatório Fiscal a citação da Lei 8.540/92**, em seu artigo 2º, que determinava a contribuição da pessoa física de que trata a alínea “a” do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), **como sendo um décimo por cento**, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Essa citação, como se observa facilmente, foi um mero equívoco da Autoridade Fiscal, uma vez que a Lei aplicada no caso foi a Lei 9.528/97 (com alterações posteriores).

² Súmula CARF nº 99, aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 09/12/2013. *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.*

Isso resta evidente quando se observa atentamente o Enquadramento Legal da Infração (fl.20) – parte integrante da Autuação, que esclarece a situação, cito: (...)

Ou seja, muito embora tenha havido uma citação indevida no Relatório Fiscal, o lançamento foi efetuado corretamente, sem nenhum prejuízo ao contribuinte ou nulidade a ser decretada. **No lançamento de fls.19 a 25, verifica-se que alíquota lançada foi a correta legalmente, de 0,2%.**

Nada tenho a acrescentar a esta observação. A divergência que trouxesse prejuízo à defesa certamente seria causa de nulidade, o que não foi o caso. A legislação utilizada (Lei 9.528/1997) no Lançamento foi, como dito, a correta, da qual o contribuinte pode se defender.

5. Dedução da exigência fiscal dos valores incluídos pelas PJs adquirentes no Programa de Regularização Tributária Rural (PRR).

Sobre a nulidade por cerceamento do direito de defesa (fl. 4.737), traz que pediu diligência para que fossem analisados os valores incluídos pelas PJs adquirentes de sua produção rural no Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), para que fossem deduzidos da exigência fiscal; que fossem analisadas as reais situações de cada uma das pessoas físicas adquirentes e que fossem identificados os *códigos de acesso de todas as notas fiscais* elencadas no Anexo II do Relatório.

Dado que houve fundamentação ao indeferimento da diligência, não há o que falar em cerceamento do direito de defesa (Súmula CARF n. 163), pois, ainda que a resposta tenha sido insatisfatória ao contribuinte, o mero inconformismo não se equipara a dizer que não houve justificativa. No caso, aparece na 1ª instância:

(fl. 4.716) Com relação às Ações Judiciais que dispensavam a retenção e o recolhimento, supostamente obtidas por algumas das pessoas jurídicas que adquiriram produção rural do impugnante, tem-se que seria necessário para retificar o presente débito a comprovação cabal da situação de cada comprador pessoa jurídica no período fiscalizado e, principalmente, caberia comprovar que os valores das contribuições devidas nas operações relacionadas no Anexo I (Vendas a PJ) estariam confessados/parcelados pelas empresas adquirentes, o que não ocorreu no presente caso.

Esclareça-se que a comprovação das alegações deve sempre vir junto à impugnação. É o que determina o art.16 do Decreto 70.235/72 - que regula o Processo Administrativo Fiscal - PAF, cito: (...)

(fl. 4.717) Na mesma trilha, indefiro os pedidos de Diligência formulados na impugnação por entendê-las dispensáveis ao deslinde do caso, nos termos do art.18 do PAF (Decreto 70.235/72). Isso porque, como já explicado, caberia ao contribuinte comprovar suas alegações e demonstrar os supostos equívocos que apontou no lançamento, pois é certo que é o contribuinte quem detém o maior controle sobre seus documentos comprobatórios.

É dizer, entendeu o julgador de 1ª instância que tais alegações precisariam ser provadas pelo próprio contribuinte.

Quanto ao adimplemento através do PRR, o contribuinte afirma que não se pode considerar que importância alguma houvesse sido quitada a título de contribuição da produção rural. Dado que a legislação sub-roga às empresas adquirentes da produção rural do produtor pessoa física a obrigação de recolher os tributos aos cofres públicos, mediante o desconto em nota fiscal/fatura, e que na Lei 13.606/2018 (PRR) permitiu que fossem incluídos débitos próprios ou sub-rogados (art. 1º, §2º):

(fl. 4.739) Como elemento probatório o Recorrente acostou em sua defesa inicial as declarações dos seus maiores adquirentes que, expressamente, afirmaram que valores devidos a título da contribuição ao FUNRURAL do período de 2014 a 2017 foram incluídos no PRR, portanto, sendo completamente indevida a exigência fiscal de crédito tributário já adimplido.

Também reclama que não teve acesso às informações sobre o código de acesso para consulta das notas fiscais das operações de comercialização realizadas pelo Recorrente:

(fl. 4.745) Ocorre que, ao elaborar os referidos anexos, a Autoridade Fiscal deixou de prestar informações essenciais que possibilitassem ao Recorrente ter acesso à íntegra das referidas notas fiscais. Tais anexos se limitam a colacionar informações sobre a identificação dos participantes da operação, a descrição da mercadoria e da operação, as datas, os valores envolvidos e o número da nota fiscal correspondente, não havendo a informação sobre o código de acesso para consulta das referidas notas.

Com relação às notas fiscais referentes às operações de comercialização com pessoas jurídicas, ao menos houve a juntada aos autos de todas as referidas notas, o que embaraçou, mas possibilitou ao Recorrente consultar e constatar as informações do Anexo I. (...)

Tanto é assim que, no próprio Relatório Fiscal, a Autoridade Fiscal cita que o acesso às referidas notas deveria se dar por meio de consulta ao sítio eletrônico do Ministério da Fazenda, o que demandaria a utilização da chave de acesso, a qual, ironicamente, restou omitida. (...)

Na espécie, é inegável a imprescindibilidade de acesso pelo Recorrente ao teor das referidas notas fiscais, tanto para confirmar/infimar a apuração realizada pela Autoridade Fiscal, assim como para constatar se a narrativa contida no Relatório Fiscal se coaduna com a realidade fática, especialmente diante das disposições da Lei nº 8.212/91, que é clara, nos incisos X e XI de seu artigo 30, no sentido de elencar quais as hipóteses em que haverá a incidência das contribuições ao FUNRURAL e ao GILRAT, em operações de comercialização de produção rural para outra pessoa física.

(fl. 4.748) Ou seja, o Recorrente se viu obstado inclusive de verificar a condição de cada um dos adquirentes e da operação realizada, o que poderia ser facilitado por meio do acesso às respectivas notas fiscais.

Ademais, vê-se claro vício de fundamentação no Relatório Fiscal, o que consubstancia a nulidade do presente lançamento fiscal por cerceamento do direito de defesa, já que não há nos autos qualquer informação sobre se a Autoridade Fiscal efetivamente procedeu a uma análise esmerada de cada uma das operações realizadas pelo Recorrente com pessoas físicas e se tais adquirentes se enquadrariam nas hipóteses previstas para a assunção pelo Recorrente da responsabilidade pelo pagamento das referidas contribuições.

Todas as alegações foram justificadas, em 1ª instância, pelo fato de que a legislação conduz a Autoridade Fiscal neste caminho. Não houve, portanto, juízo no sentido de que o valor já fora recolhido, que pudesse ter sido tributado em duplicidade, ou era caso de não incidência. Veja-se:

(fl. 4.713) Verifica-se que a sub-rogação estabelecida no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, torna a empresa adquirente, consumidora ou consignatária, ou a cooperativa, responsável pelo pagamento da contribuição previdenciária. (...)

Ressalte-se que a legislação previdenciária somente faz referência à hipótese de decisão judicial impeditiva da retenção dos 11% (onze por cento) prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, devendo ser observado o procedimento estabelecido no art. 150, I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 17 de novembro de 2009, cito: (...)

Necessário esclarecer que essa situação é similar, mas não idêntica à sub-rogação prevista no art. 30, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, já que aquela retenção é mera antecipação da contribuição previdenciária que será calculada de forma definitiva quando do encerramento da folha de pagamento, enquanto essa já é a contribuição previdenciária definitiva incidente sobre a comercialização da produção rural do produtor rural pessoa física ou do segurado especial, não sendo feito nenhum outro ajuste no valor da contribuição sub-rogada.

(fl. 4.714) Na legislação tributária federal no âmbito da RFB encontramos o Parecer Normativo SRF nº 1, de 24 de setembro de 2002, que trata do Imposto de Renda retido na fonte, inclusive sobre a responsabilidade no caso de não retenção do imposto em virtude de decisão judicial, conforme trecho da ementa a seguir: (...)

(fl. 4.715) Na mesma linha, a Instrução Normativa SRF nº 450, de 21 de setembro de 2004, previu, para a CPMF não recolhida por força de decisão judicial, que o lançamento de ofício fosse feito em nome do próprio contribuinte e não da instituição financeira, consoante o disposto no art. 25: (...)

(fl. 4.716) Pelo exposto, verifica-se que, apesar de a situação descrita no caput do art. 150 da IN RFB nº 971, de 2009, não ser idêntica à situação do não

recolhimento da contribuição objeto de sub-rogação, poderá ser utilizado o mesmo procedimento descrito no inciso I do referido artigo, tendo em vista o posicionamento adotado pela RFB em situações análogas. (...)

É exatamente nesse sentido a Solução de Consulta COSIT nº1 de 15/01/2013 (e posteriores) que traz as seguintes conclusões: (...)

Assim, independentemente do conhecimento ou não das Pessoas Jurídicas (adquirentes) sobre a Ação Judicial do contribuinte em tela, é certo que a decisão judicial deveria ser respeitada e, em consequência, o presente débito deve ser cobrado do Produtor Rural Pessoa Física.

Com relação às Ações Judiciais que dispensavam a retenção e o recolhimento, supostamente obtidas por algumas das pessoas jurídicas que adquiriram produção rural do impugnante, tem-se que seria necessário para retificar o presente débito a comprovação cabal da situação de cada comprador pessoa jurídica no período fiscalizado e, principalmente, caberia comprovar que os valores das contribuições devidas nas operações relacionadas no Anexo I (Vendas a PJ) estariam confessados/parcelados pelas empresas adquirentes, o que não ocorreu no presente caso. (...)

(fl. 4.717) O mesmo raciocínio se aplica a comercialização da produção rural do impugnante com outras pessoas físicas (Anexo 2). Nesse caso, caso existam mesmo, conforme alegado, operações que não se enquadrem na base legal para incidência da contribuição social e ao SENAR, caberia ao impugnante tal comprovação, nos termos do já citado § 4º do art.16 do Decreto 70.235/72. Assim, sem prova em contrário, o lançamento não merece reparos.

Sobre as Ações Judiciais que dispensavam a retenção e o recolhimento de pessoas jurídicas que adquiriram produção rural do ora Recorrente, tudo o que o contribuinte trouxe foi uma decisão judicial (fl. 4.824) cujo impetrante fora Frigoneves Industria, Comercio LTDA - ME, dados da empresa Marfrig Global Foods (fl. 4.835), adesão da JBS ao PRTR (fl. 5.000) e informações da Minerva Foods (fl. 5.003).

Nenhum destes documentos comprova que os valores das contribuições devidas nas operações relacionadas no Anexo I (Vendas a PJ) estariam confessados/parcelados pelas empresas adquirentes.

Logo, não há reparos quanto a esse tema no julgamento de primeira instância.

6. Alteração do sujeito passivo por atos infralegais.

Entende o contribuinte que houve alteração do sujeito passivo por atos infra legais e, independentemente da existência de decisão judicial favorável, apenas caberia à lei, expressamente, impor ao Recorrente eventual responsabilidade supletiva do cumprimento da obrigação tributária de recolher as contribuições ao FUNRURAL e GILRAT.

Cabe destacar o que diz o Relatório Fiscal:

(fl. 35) 1.2. Dessa forma, conclui-se que quando a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, encontra-se impossibilitada por decisão judicial de efetuar a retenção prevista no inciso IV do art. 30 da Lei nº. 8.212/91, no momento da ocorrência do fato gerador, a cobrança dos tributos deverá ser feita diretamente dos contribuintes produtores rurais pessoas físicas, em consonância com o disposto no inciso I do art. 150 da Instrução Normativa RFB nº. 971, de 13 de novembro de 2009, bem como do Parecer Normativo SRF nº. 01, de 24 de setembro de 2002 que exclui a responsabilidade da fonte pagadora pela não-retenção de imposto sobre a renda das pessoas físicas.

1.3. Considerando que os adquirentes, no momento da ocorrência do fato gerador, estavam impedidos, por decisões proferidas em ações judiciais de terceiros (Produtores Rurais Pessoas Físicas), de fazer a retenção prevista no art. 30, IV da Lei nº 8.212/91, seria um ônus desproporcional responsabilizá-los pelo tributo. No caso, em virtude da ordem judicial proferida nos autos Ação Ordinária nº 838-90-2010.4.01.3503 emitida em 10 de abril de 2012 pela Justiça Federal de 1ª Instância/Subseção Judiciária de Rio Verde/GO, impedindo a efetivação da retenção pelos adquirentes, aplica-se o mesmo entendimento previsto no art. 150 da IN RFB nº 971, de 2009, efetivando-se o lançamento do tributo, até então com sua exigibilidade suspensa, diretamente no contribuinte autor da referida ação judicial.

Conforme se observa, a sub-rogação dos adquirentes em relação à responsabilidade de recolher as contribuições devidas se deu por disposição legal expressa prevista no inciso IV do art. 30 da Lei n. 8.212/1991.

O recorrido, por sua vez, alega que a responsabilidade também teria sido atribuída por meio da Instrução Normativa RFB n.º 971 e do Parecer Normativo SRF n.º 01/2002.

A atribuição de responsabilidade tributária por atos infr legais deve ser analisada sob o prisma do princípio da legalidade, conforme previsto no artigo 146, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, que reserva à *lei complementar* a competência para dispor sobre normas gerais em matéria tributária.

Nesse contexto, o artigo 128 do Código Tributário Nacional estabelece:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Tal delegação normativa permite que a lei em sentido estrito defina os casos específicos de responsabilidade tributária, sempre respeitando os limites e diretrizes fixados pelo próprio CTN. Corrobora com essa conclusão Paulo de Barros Carvalho:

A Constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. Invariavelmente, o constituinte se reporta a um evento (operações relativas a circulação de mercadorias; transmissão de bens imóveis; importação; exportação; serviços de qualquer natureza etc.) ou a bens (produtos industrializados; propriedade territorial rural; propriedade predial e territorial urbana etc.), **deixando a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa**, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, **mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária**³.

No caso específico das contribuições sociais incidentes sobre a produção rural comercializada para pessoa jurídica, a sub-rogação do recolhimento está prevista no inciso IV do artigo 30 da Lei n.º 8.212/1991. Contudo, sua eficácia foi suspensa pela decisão proferida na Ação Ordinária nº 838-90-2010.4.01.3503, que reconheceu a ausência de respaldo jurídico suficiente para sua aplicação no caso concreto.

Diante disso, tanto a Instrução Normativa RFB n.º 971/2009 quanto o Parecer Normativo SRF n.º 01/2002 carecem de competência para estabelecer regras específicas de responsabilidade tributária no caso em questão. Além disso, observa-se que a Recorrida busca aplicar os diplomas normativos infralegais por analogia, posicionamento confirmado pelo acórdão de primeira instância⁴ (fl. 4.716).

Na legislação tributária federal no âmbito da RFB encontramos o Parecer Normativo SRF n.º 1, de 24 de setembro de 2002, que trata do Imposto de Renda retido na fonte, inclusive sobre a responsabilidade no caso de não retenção do imposto em virtude de decisão judicial (...)

Pelo exposto, verifica-se que, apesar de a situação descrita no caput do art. 150 da IN RFB n.º 971, de 2009, não ser idêntica à situação do não recolhimento da contribuição objeto de sub-rogação, poderá ser utilizado o mesmo procedimento descrito no inciso I do referido artigo, tendo em vista o posicionamento adotado pela RFB em situações análogas.

Tal aplicação pode ser estendida para regular casos não previstos expressamente na legislação (art. 108, §1º do CTN), posto que não traduz em exigência de tributo não previsto em lei.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 403. Destaques não constam no original.

⁴ CTN, Art. 108, § 1º. O emprêgo da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprêgo da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

A sub-rogação está mantida por norma vigente, e o lançamento direto no contribuinte decorre da ausência da atuação do sub-rogado, por força de decisão judicial. Não se transfere o fato gerador, mas a obrigação do recolhimento.

Não assiste razão ao contribuinte.

7. Recolhimento em operações realizadas com pessoas físicas.

Aduz o Recorrente que, quanto a falta de recolhimento em operações realizadas com *Pessoas Físicas* (fl. 4.678), incluindo nessa autuação o lançamento relativo à contribuição ao SENAR, a Autoridade Fiscal e a DRJ não emitiram qualquer juízo acerca da qualidade das pessoas físicas que adquiriam a produção rural, já que, nos termos dos incisos X e XI, do artigo 30 da Lei nº 8.212/1991, não é qualquer operação com pessoas físicas de venda de produção rural que ensejará a responsabilidade do vendedor, no presente caso, do Recorrente.

Cita com isso que, se a pessoa física adquirente não atender aos critérios postos pelo art. 12, V, "a" da Lei 8.212/1991, não haverá incidência das contribuições. E que caso a pessoa física não produtora rural adquira a produção para venda no varejo a consumidor pessoa física, não competirá ao vendedor produtor rural o recolhimento das referidas contribuições, assumindo o adquirente a figura de sub-rogado. E, com isso, sustenta novamente pedido de diligência.

A afirmação do Recorrente é genérica. Apenas afirma que a fiscalização deixou de considerar as características legais com relação às operações que envolvem pessoa física não produtora rural.

Veja-se os incisos X e XI do art. 30 da Lei n. 8.212/1991:

X - A pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta Lei no prazo estabelecido no inciso III deste artigo, caso comercializem a sua produção:

a) no exterior;

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

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

d) ao segurado especial;

XI - aplica-se o disposto nos incisos III e IV deste artigo à pessoa física não produtor rural que adquire produção para venda no varejo a consumidor pessoa física.

Pelo que se observa, o Recorrente não teve êxito em comprovar objetivamente que algum dos adquirentes não se enquadra na definição de produtor rural, o que infirmaria o lançamento realizado pelo Recorrido. Pelo contrário, limitou-se a apontar abstratamente um suposto vício no lançamento que, em verdade, não ocorreu.

Isto posto, não foi possível identificar vício no lançamento realizado pela autoridade administrativa.

8. Exclusão do ICMS da base de cálculo do FUNRURAL, GILRAT e SENAR.

Entende o Recorrente como devida a exclusão do ICMS da Base de Cálculo do Funrural, GILRAT e SENAR, pois a as contribuições abrangem os tributos sobre ela incidentes (ICMS). Cita o Acórdão n. 2301-005.345, no sentido de não poder um tributo ser base de cálculo para outro tributo, e o RE 240.785/2014.

A Decisão de primeira instância decidiu quanto a esta solicitação do Contribuinte que não há base legal ou decisão vinculante que dê suporte para excluir o ICMS da base de cálculo. Logo, não há como acatar interpretação com base em entendimento jurisprudencial não aplicável ao caso dos autos.

Não compete a este Conselho o julgamento de matérias de índole constitucional, como preleciona a Súmula CARF n. 2.

Ademais, em sede de controle de legalidade, neste Conselho há entendimento assente no sentido de que é legal a inclusão do ICMS na base de cálculo do FUNRURAL, como indica o Acórdão n.º 2402-012.818, de relatoria do Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, julgado em 03/09/2024:

AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO.

A contribuição devida pela agroindústria incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, sem a previsão de qualquer exclusão, mormente do ICMS, dado que inexistente previsão legal ou declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante próprio para permitir a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições lançadas incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção própria e adquirida de terceiros do regime do art. 22A da Lei n.º 8.212, aplicável no caso das Agroindústrias.

Isso porque, para que fosse permitida a exclusão de tais rubricas, seria necessário que houvesse determinação legal ou declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante que assim o determinasse, o que não é o caso.

Nesses termos, não assiste razão ao Recorrente.

9. Ilegalidade e inconstitucionalidade das Contribuições ao Funrural, GILRAT e SENAR.

Neste ponto (fl. 4.783), alega que tanto o produtor rural pessoa física quanto o adquirente da produção rural ficaram desobrigados do recolhimento graças à conclusão pelo STF

da inconstitucionalidade dos arts. 12, V e VII; 25, I e II; e 30, VI da Lei 8.212/1991. Entende que a Resolução do Senado n. 15/2017 restituiu unicamente o caput do art. 25, sem mencionar base de cálculo ou alíquota, e com isso não se pode ter a norma padrão de incidência tributária.

Quanto ao Parecer PGFN n. 1.447/2017, que corrobora com a cobrança, entende pela sua não aplicação, dado que consiste em interpretação de texto constitucional (fl. 4.789) e, além da vedação ao CARF para tanto, a “interpretação conforme a Constituição” é de competência do STF.

Aplica-se novamente aqui a Súmula CARF n.º 02, sendo impossível a este Conselho afastar a aplicação de dispositivo legal a pretexto de ser inconstitucional.

A propósito, como dito no tópico 2 deste voto, a constitucionalidade do FUNRURAL está sendo debatida na ADI n. 4.395, e até o momento, não foi proferida decisão vinculante, o que impede qualquer digressão deste Conselho a esse respeito.

Quanto à contribuição do SENAR, importa observar que sua constitucionalidade foi reconhecida pelo STF em 2022, quando do julgamento do Tema de Repercussão Geral n. 801⁵, com Trânsito em Julgado em 08/11/2023.

Quanto à rubrica SAT/RAT, igualmente descabe à autoridade administrativa a análise de sua constitucionalidade, entendimento que está em linha com outros precedentes deste Conselho, como é o caso do Acórdão n. 2402-009.879, de relatoria da Conselheira Renata Toratti Cassini, julgado em 11/05/2021:

A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção conforme art. 6º da Lei 9.528/97, na redação da Lei 10.256/2001 e não cabe à autoridade administrativa declarar a inconstitucionalidade da lei correspondente à rubrica SAT/RAT, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, sobre os valores da comercialização de produção rural referentes às operações de aquisição de produtores rurais pessoas físicas.

A propósito do SAT/RAT, a tese de repercussão geral⁶ fixada no RE 677725 é a seguinte: “O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no artigo 10 da Lei 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/1999 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988)”.

Dessa forma, os pedidos aduzidos nesse tópico não podem ser providos.

10. Impossibilidade de Constitucionalidade superveniente da Lei n. 10.256/2001.

⁵ Tese: *É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01.*

⁶ A questão foi discutida em duas ações: o Recurso Extraordinário (RE) 677725, com repercussão geral (Tema 554) e a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4397.

Alega, ainda, impossibilidade de constitucionalidade superveniente de norma declarada inconstitucional pelo STF (III.6.2, fl. 4.791), nos seguintes termos:

(fl. 4.793) Nesse âmbito, é verdade que foi editada a Lei nº 10.256/2001, responsável por alterar as Leis nº 8.212/91, nº 8.870/94, 9.317/96 e nº 9.528/97. Entretanto, conforme já esclarecido no tópico anterior, esta nova lei apenas reinstituiu o *caput* do artigo 25 da Lei nº 8.212/91, que define a materialidade e os sujeitos passivos da contribuição ao FUNRURAL e da contribuição ao GILRAT. O que a nova lei não previu, no entanto, foi a reinstituição dos incisos do referido artigo, responsáveis pela definição das alíquotas e base de cálculo do tributo.

Voltemos a explicitar que o Tema 801 do STF, no entanto, já pacificou:

Tema 801 - Constitucionalidade da incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, nos termos do art. 2º da Lei 8.540/1992, com as alterações posteriores do art. 6º da Lei 9.528/1997 e do art. 3º da Lei 10.256/2001.

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 150, II, e 240 da Constituição Federal e do art. 62 do ADCT, a constitucionalidade da Contribuição para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR que incidia sobre a folha de salários (Lei 8.315/1991, art. 3º) e, posteriormente, passou a ser cobrada sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, por força do art. 2º da Lei 8.540/1992, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/1997 e do art. 3º da Lei 10.256/2001.

Tese: É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01.

08/11/2023 Transitado(a) em julgado

Resta, portanto, resolvido o questionamento do Recorrente, não havendo falar em impossibilidade de constitucionalidade superveniente, dado que o período de apuração (01/2014 a 12/2017) é englobado pela Lei n. 10.256/2001.

11. Ausência de norma jurídica para o Funrural.

Também alega o Contribuinte que é impossível exigir o Funrural por falta de norma jurídica estabelecendo base de cálculo e alíquotas, com base na inaplicabilidade da Lei n. 10.256/2001 (fl. 4.793), como segue:

(fl. 4,793) Deste modo, também sob a égide da impossibilidade de se reconhecer a constitucionalidade superveniente, tem-se uma situação na qual se mostra impossível a exigência da contribuição ao FUNRURAL, uma vez que, ainda que haja norma válida e vigente determinando o aspecto material do tributo, não há norma jurídica estabelecendo sua base de cálculo e alíquotas. Resta demonstrada, portanto, a impossibilidade da exigência formalizada em face do Recorrente, em

razão da impossibilidade de se reconhecer a constitucionalidade superveniente dos incisos I e II do artigo 25, que permanecem revogados do ordenamento jurídico.

Cumpre esclarecer que não houve a declaração de inconstitucionalidade integral do art. 25, I e II, nem do art. 30, IV, ambos da Lei 8.212/91, uma vez que estes dispositivos tratam tanto do produtor rural pessoa física empregador quanto do segurado especial, ao passo que o RE 363.852/MG abrangeu apenas o primeiro, na medida que a Constituição (antes da EC 20/98) já previa forma de contribuição sobre resultado da comercialização da produção de determinados produtores rurais que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes (art. 195, § 8º).

Este produtor rural delimitado no art. 195, §8º, da Constituição é exatamente aquele previsto no art. 12, VII, da Lei nº 8.212/91, e que, portanto, encontra-se sujeito à contribuição prevista no art. 25 da mesma Lei. Ou seja, na decisão proferida quando do julgamento do RE 363.852, o STF reconheceu a inconstitucionalidade apenas das contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física empregador, no período anterior à Lei 10.256/2001 e, consequentemente, também afastou a sub-rogação para estas contribuições, pois não haveria lógica em se manter a sub-rogação do tributo reconhecidamente inconstitucional.

É caso de aplicação da Súmula CARF nº 150, Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019:

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

Evidente que não houve a declaração de inconstitucionalidade integral dos arts. 25, I e II, e 30, IV, ambos da Lei 8.212/91, uma vez que tais dispositivos eram (e ainda são) fundamentos para a sub-rogação da empresa adquirente nas obrigações dos segurados especiais (referido no art. 12, VII, da Lei nº 8.212/91) pelo recolhimento da contribuição sobre resultado da comercialização da produção.

Conclusão.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho