



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|-------------------|--|
| PROCESSO | 10980.723162/2021-10 |
| ACÓRDÃO | 2401-012.272 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 14 de agosto de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | LAVOURA E PECUÁRIA IGARASHI LTDA. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL. |
| RECORRIDA | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

Matéria não discutida na peça impugnatória é atingida pela preclusão, não mais podendo ser debatida na fase recursal.

INAPLICABILIDADE DE LEI. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias.

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. ATIVIDADE AUTÔNOMA. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A RECEITA BRUTA. INAPLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO.

Para o produtor rural pessoa jurídica que além da atividade rural exerce outra atividade econômica autônoma, independentemente de qual seja a atividade preponderante, inaplicável a substituição das contribuições patronais incidentes sobre a remuneração paga aos seus empregados pela incidente sobre a receita bruta.

DEDUÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS. CRÉDITOS PRÓPRIOS. POSSIBILIDADE.

O recolhimento indevido da contribuição substitutiva sobre a receita bruta do produtor rural pessoa jurídica pode ser deduzido da contribuição sobre a folha de pagamentos por se tratar de créditos de mesma espécie e da própria empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto à matéria preclusa, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que sejam aproveitados os recolhimentos efetuados sobre a receita bruta, se disponíveis.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os julgadores José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Márcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nuñez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração - AI lavrados contra a empresa em epígrafe, com lançamento de contribuição social previdenciária da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), com lançamento de contribuições sociais para outras entidades e fundos – Terceiros, e contribuições sociais previdenciárias e para o Senar, incidentes sobre a receita bruta da produção rural adquirida de Produtor Rural Pessoa Física. Integram o lançamento:

Auto de Infração 1:

- a) Contribuições sociais previdenciárias, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural adquirida de Produtor Rural Pessoa Física.
- b) Contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga a contribuintes individuais.

- c) Contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga a contribuintes individuais – transportadores autônomos.
- d) Contribuições sociais previdenciárias, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração paga a empregados.

Auto de Infração 2:

- e) Contribuições sociais para Senar, incidentes sobre a folha de pagamento.

Auto de Infração 3:

- f) Contribuições sociais previdenciárias dos segurados contribuintes individuais.
- g) Contribuições sociais previdenciárias dos segurados contribuintes individuais – transportadores autônomos.
- h) Contribuições sociais previdenciárias dos segurados empregados.

Auto de Infração 4:

- i) Contribuições sociais para Terceiros – Incra e Salário Educação, incidentes sobre a remuneração paga a empregados, Sest e Senat, incidente sobre a remuneração de transportadores autônomos, e Senar, incidente sobre a comercialização da produção rural adquirida de Produtor Rural Pessoa Física.

Consta do relatório fiscal, fls. 67/79, que o sujeito passivo se enquadrado como produtor rural pessoa jurídica, utilizando o FPAS 604 em suas GFIPs - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social do período 01/2017 a 07/2018, bem como no eSocial do período 08/2018 a 12/2018. Também se declarou como produtor rural pessoa jurídica nas DCTFWebs das competências 08/2018 a 12/2018.

7. Ao código FPAS 604, aplicável aos produtores rurais, estão vinculadas as contribuições descontadas dos segurados a serviço da empresa, as contribuições patronais previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais e também aquelas destinadas a Outras Entidades e Fundos (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE e Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA), incidentes sobre a remuneração de empregados e avulsos. As demais contribuições patronais incidentes sobre a remuneração de empregados e avulsos, a que sujeitas as empresas em geral, são substituídas por aquelas incidentes sobre a receita obtida com a comercialização da produção rural, vinculadas que são a outro FPAS, o 744.

8. Dessa forma, o sujeito passivo declarou ser produtor rural pessoa jurídica, mas não agroindústria, obrigado às contribuições sobre a comercialização da produção rural, vinculadas ao FPAS 744, no percentual de 2,85% (2,5% para a Previdência Social, 0,1% para o financiamento dos benefícios concedidos em razão dos riscos ambientais do trabalho e 0,25% para o SENAR), e sobre a folha de pagamento de

empregados, vinculadas ao FPAS 604, no percentual de 2,7%, destinadas exclusivamente a Outras Entidades e Fundos (2,5% para o FNDE e 0,2% para o INCRA), sem prejuízo das contribuições incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais a seu serviço e daquelas deles descontadas.

[...]

11. Assim, em se tratando de produtor rural pessoa jurídica, a substituição tributária das contribuições que têm como base de incidência a folha de pagamento de empregados e avulsos pela receita bruta da comercialização da produção rural restringe-se à pessoa jurídica que tenha como finalidade exclusiva a atividade de produção rural, com exceção apenas para o caso de, além da atividade rural, prestar serviços, situação em que estará sujeita a um regime misto, contribuindo sobre a receita bruta e sobre a folha de pagamento, mas somente em relação aos segurados envolvidos na prestação desses serviços.

12. A pessoa jurídica, exceto a agroindústria, que além da atividade rural, explorar também outra atividade econômica autônoma, independentemente de qual seja a atividade preponderante, contribuirá da mesma forma que as empresas em geral, pois fora a prestação de serviços a terceiros não há qualquer previsão legal que permita a esse contribuinte desenvolver outra atividade e ainda assim manter-se no regime substitutivo. É o que determina o art. 201 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, na redação aplicável ao presente caso, anterior à alteração promovida pelo Decreto nº 10.410, de 30 de junho de 2020: [...]

Constatou-se na contabilidade do sujeito passivo que, durante o ano de 2017, existiam contas contábeis de revenda de mercadorias, e nos anos de 2017 e 2018, notas fiscais de venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, ou seja, revenda de produtos rurais de terceiros, as quais estão listadas na planilha do Anexo II.

O total da venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros era de aproximadamente 20% da receita operacional da empresa.

Para o estabelecimento CNPJ 83.144.733/0006-31, a proporção era de 50%, aproximadamente.

O exame do contrato social consolidado da empresa demonstrou, na cláusula três, que a empresa realiza a venda de produtos agrícolas de terceiros, atuando no ramo de comércio atacadista.

Constatou-se que uma das filiais da empresa estava registrada no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA como comerciante desde 2011, e outra a partir de 2019.

Conclusão:

20. Ante o exposto, conclui-se que a empresa não exerce exclusivamente atividade rural e que a atividade comercial de mercadorias é, sem dúvida, uma

atividade empresarial que demanda, em alguma medida, mão de obra direcionada diretamente para a sua operacionalização, ou para seu controle, como registros contábeis, conforme demonstrado no item 15 deste relatório, independente da atividade rural, quer seja plantar, colher e vender sua produção, resultando em fato gerador da contribuição a cargo da empresa incidente sobre a folha de pagamento, não podendo usufruir do benefício fiscal da substituição tributária desta contribuição pela da receita bruta da comercialização da produção rural.

[...]

25. A fiscalização enquadrou a empresa no FPAS 787 (pessoa jurídica que desenvolva, além da atividade rural, outra atividade econômica autônoma), logo, serão objeto de lançamento as contribuições sociais que têm como base de incidência a folha de pagamento de empregados e avulsos (20%, GILRAT e SENAR). Foi feita uma comparação entre os dados de remunerações de segurados e avulsos constantes da GFIP e da folha de pagamento de 01/2017 a 07/2018, sendo que os valores lançados correspondem ao maior valor encontrado nesta comparação, por competência e estabelecimento.

26. A fiscalização enquadrou a empresa no FPAS 787 (pessoa jurídica que desenvolva, além da atividade rural, outra atividade econômica autônoma), logo, serão objeto de lançamento as contribuições sociais que têm como base de incidência a folha de pagamento de empregados e avulsos (20%, GILRAT e SENAR). Foi feita uma comparação entre os dados de remunerações de segurados e avulsos constantes do eSocial e da folha de pagamento de 08/2018 a 12/2018, sendo que os valores lançados correspondem ao maior valor encontrado nesta comparação, por competência e estabelecimento.

27. Foram lançados também as contribuições sociais relativas ao salário educação e ao INCRA, tendo como base de cálculo as remunerações de segurados empregados e avulsos encontradas em arquivos digitais de sua folha de pagamento não declaradas em GFIP, de 01/2017 a 07/2018.

28. Foram lançados também as contribuições sociais relativas ao salário educação e ao INCRA, tendo como base de cálculo as remunerações de segurados empregados e avulsos encontradas em arquivos digitais de sua folha de pagamento ou no eSocial, não declaradas em DCTFweb, de 08/2018 a 12/2018. Foi feita uma comparação entre os dados de remunerações de segurados e avulsos constantes do eSocial e da folha de pagamento, sendo que os valores lançados correspondem ao maior valor encontrado nesta comparação. Este lançamento foi centralizado na matriz.

29. A empresa deixou de informar tanto em GFIP, de 01/2017 a 07/2018, quanto em DCTFweb, de 08/2018 a 12/2018, valores de contribuições previdenciárias de seus segurados empregados, mas que constam nos arquivos digitais de sua folha de pagamento, logo tais valores destas contribuições também serão objeto de

lançamento. Para o período de 08/2018 a 12/2018, o lançamento foi centralizado na matriz.

30. A empresa deixou de informar em GFIP as remunerações pagas a contribuintes individuais que prestaram serviços à LAVOURA e, em DCTFweb, na competência 08/2018, contribuições sociais que têm como base de cálculo estas mesmas remunerações, de acordo com notas fiscais do anexo IV, logo, as contribuições sociais a cargo da empresa sobre tais remunerações serão também objeto de lançamento. As contribuições pertencentes a estes contribuintes também serão lançadas limitadas ao teto da época, pois a empresa deveria ter descontado e recolhido tais valores, mas não o fez.

31. A empresa deixou de declarar em GFIP os valores de compra de produtos rurais pertencentes a produtores rurais pessoas físicas, de acordo com notas fiscais do anexo V, logo, as contribuições sobre esta comercialização também serão objeto de lançamento.

32. A empresa também deixou de declarar em DCTFweb valores de contribuições sociais que têm como base de cálculo valores de compra de produtos rurais pertencentes a produtores rurais pessoas físicas, de acordo com notas fiscais do anexo V, logo, as contribuições sobre esta comercialização também serão objeto de lançamento.

Em impugnação de fls. 915/954, a empresa alega ilegalidade do art. 201 do RPS, inexistência de atividade econômica autônoma, que existe grupo econômico de fato com produtor rural pessoa física. Subsidiariamente, entende que deve ser excluído o recolhimento a maior de IRPJ e CSLL e considerados os recolhimentos a título de “funrural”, além de proporcionalização da receita entre atividades rural e comercial. Que foram incluídas no lançamento verbas indenizatórias. Pede a realização de perícia/diligência e formula quesitos. Aduz não haver base legal para a sub-rogação.

Foi proferido o Acórdão 110-008.531 – 6ª TURMA/DRJ10, fls. 1.546/1.571, que negou provimento à impugnação, com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

ALEGAÇÕES DE NULIDADE.

O lançamento que observa as disposições da legislação para a espécie não incorre em vício de nulidade.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A Administração Pública está vinculada à estrita legalidade, sendo, no âmbito do processo administrativo fiscal, vedado aos seus órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

ALEGAÇÕES SEM COMPROVAÇÃO.

As alegações desacompanhadas de provas são incapazes de desconstituir lançamento regularmente efetuado em conformidade com a legislação.

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO NA IMPUGNAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre alguma das hipóteses de exceção previstas na legislação que rege o processo administrativo fiscal no âmbito federal, o que não ocorreu.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

CONCOMITÂNCIA DA ATIVIDADE RURAL COM ATIVIDADE ECONÔMICA AUTÔNOMA. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A RECEITA BRUTA. INAPLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO.

Quando o produtor rural pessoa jurídica, além da atividade rural, exerce outra atividade econômica autônoma, seja comercial, industrial ou de serviços, independentemente de qual seja a atividade preponderante, são devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991 em relação à remuneração de todos os segurados empregados e trabalhadores avulsos, não se aplicando sua substituição pelas contribuições incidentes sobre a receita bruta.

SÚMULA CARF 150.

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

OBRIGAÇÕES DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. EMPRESA ADQUIRENTE DA PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa adquirente de produção rural é sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física decorrentes da comercialização da produção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do Acórdão em 19/9/2022 (Termo de ciência por abertura de mensagem de fl. 1.596), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 18/10/2022, fls. 1.599/1.654 (também juntado às fls. 1.675/1.730), que contém, em síntese:

Preliminarmente, alega nulidade da decisão recorrida por negativa de prestação jurisdicional, pois houve omissão quanto à alegação de que tinha um grupo econômico com o produtor rural Nelson Yoshio Igarashi – com a revenda de produtos adquiridos desse – que é

atividade rural, não se configurando como atividade econômica autônoma. Diz que o contrato de parceria rural, com a compra e venda de safra, é parte do processo produtivo da recorrente.

Cita decisão do CARF no sentido de afastar do lançamento a produção rural de outrem, como no caso de revendas. O fato de o produtor rural revender seus próprios produtos agrícolas não descaracteriza do regime de apuração por substituição (receita bruta).

Alega também cerceamento do direito de defesa por ter sido negada a realização de diligência/perícia contábil. Disserta sobre atividade jurisdicional e princípios da ampla defesa e contraditório.

Requer a realização de diligência para que a fiscalização informe se excluiu da base de cálculo os valores relativos a verbas indenizatórias e porque não aplicou a limitação da base de cálculo das contribuições para terceiros.

No mérito, alega que o lançamento é improcedente, reafirmando os argumentos da impugnação.

Aduz a ilegalidade do art. 201, § 22 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Afirma a inexistência de atividade econômica autônoma, pois a revenda não descaracteriza a atividade puramente rural do empregador. Que os produtos revendidos, **em sua maioria**, são provenientes do produtor rural Nelson Yoshio Igarashi, que além de sócio da recorrente, cultiva como pessoa física sementes e produtos hortifrúteis. Que tal atividade é realizada por sujeitos do mesmo grupo econômico. Disserta sobre grupo econômico. Informa que nos autos da recuperação judicial intentada pela autuada, restou reconhecido o grupo econômico com seu sócio. Discorre sobre parceria agrícola.

Alega não existir atividade econômica autônoma. Entende que a revenda de produtos agrícolas não pode ser fator determinante para caracterizar atividade econômica autônoma. Cita Acórdão CARF 2202-003.765.

Argumenta que devem ser considerados os recolhimentos feitos a título de “funrural”.

Aduz que a base de cálculo das contribuições sociais destinadas a Terceiros está limitada a 20 salários-mínimos.

Alega não haver base legal para a sub-rogação na aquisição de produtos rurais de pessoa física. Discorre sobre decisão do STF sobre as Leis 8.540/92 e 9.528/97.

Requer a decretação de nulidade da decisão recorrida ou que seja reconhecida a improcedência do lançamento. Subsidiariamente, que seja retificado o lançamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal.

Sobre a alegação de que a base de cálculo das contribuições sociais destinadas a Terceiros está limitada a 20 salários-mínimos, conforme consta no acórdão recorrido, referida alegação foi trazida em manifestação sobre o resultado da diligência (e com ela não se relaciona), tendo ocorrido a preclusão, pois não foi apresentada na impugnação.

Desta forma, sendo considerada não impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte, ocorre a preclusão.

Logo, não podem ser apreciados, na fase recursal, os argumentos trazidos no recurso, que não foram apresentados por ocasião da impugnação.

Assim, não se conhece do recurso voluntário quanto à limitação da base de cálculo de Terceiros a 20 salários-mínimos.

De qualquer forma, esclarece-se que a base de cálculo da contribuição para Terceiros, conforme legislação de regência é a mesma das contribuições previdenciárias, ou seja, o salário de contribuição.

Sobre a limitação da base de cálculo a 20 salários-mínimos, a matéria foi julgada pelo STJ, tema repetitivo nº 1.079, com a seguinte conclusão:

[...] a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições destinadas ao Sesi, ao Senai, ao Sesc e ao Senac não estão submetidas ao teto de vinte salários.

INTRODUÇÃO

Inicialmente, para fins de delimitação da lide, verifica-se que o contribuinte nem na impugnação, nem no recurso, contestou os lançamentos de contribuições sociais previdenciárias dos segurados empregados e de contribuições de segurados, patronal e SEST/SENAT retida, incidentes sobre a remuneração paga a contribuintes individuais e transportadores autônomos.

Essas contribuições são devidas, independentemente de a cota patronal sobre a remuneração dos empregados, prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, for substituída nos termos do art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, tendo como base de cálculo a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.

PRELIMINAR - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Entende o recorrente que houve omissão, pois a autoridade julgadora não se manifestou sobre a alegação de que tinha um grupo econômico com o produtor rural Nelson Yoshio Igarashi – com a revenda de produtos adquiridos desse.

Sobre a questão, assim consta no voto do acórdão recorrido:

Das alegações de inexistência de atividade econômica autônoma na forma da IN 971/2009 e da existência do grupo econômico de fato

A empresa não contesta a afirmação da fiscalização de que revende produtos adquiridos de terceiros, conforme Anexo II da autuação, mas argumenta que os produtos revendidos são, em sua maioria, provenientes do produtor rural Nelson Yoshio Igarashi, seu sócio, que cultiva como pessoa física sementes e produtos “hortifrúteis”.

Alega que a “atividade econômica autônoma” referida pela fiscalização é parte indissociável de sua atividade econômica abrangente, que é a atividade rural, não sendo exercida mediante estrutura operacional própria. Afirma que exerce atividade contínua de produção rural, realizada por sujeitos do mesmo grupo econômico, por meio de contrato de gestão contínua de caixa “intercompany”. Também alega que, para manter a atividade rural, demanda a realização de parcerias com outros produtores rurais, garantindo o abastecimento de sementes e outros insumos para a sua produção.

No entanto, as conclusões da fiscalização - de que o contribuinte exercia, além da atividade rural, outra atividade econômica autônoma, devendo contribuir como as empresas em geral, conforme legislação anteriormente reproduzida - foram baseadas nos documentos emitidos pela própria empresa, que são a sua contabilidade e notas fiscais eletrônicas, além de documentos cadastrais.

A fiscalização constatou, por meio da contabilidade, que o sujeito passivo revendia mercadorias como cebola, batata, alho e insumos: (grifo nosso)

[...]

Também identificou, pelo exame das notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa nos anos de 2017 e 2018, que **existia venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros**, ou seja, revenda de produtos rurais de terceiros. Além disso, **identificou na cláusula três do contrato social consolidado que a empresa realizava venda de produtos agrícolas de terceiros, atuando no ramo do comércio atacadista**, bem como verificou que **duas de suas filiais estavam registradas como “comerciante” no MAPA – Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento**. (grifo nosso)

Ou seja, os documentos examinados demonstram que, efetivamente, a empresa exercia atividade econômica autônoma de sua atividade de produção rural própria, consistente em revenda de mercadorias de terceiros, com estrutura operacional definida em um ou mais estabelecimentos, inserindo-se no conceito previsto no inciso XXII do artigo 165 da IN RFB nº 971/2009:

[...]

Portanto, **as alegações de que os produtos para revenda foram adquiridos, em sua maioria, do seu sócio Nelson Yoshio Igarashi, produtor rural pessoa física que integraria o grupo econômico de fato, ou de que existiam contratos de venda futura e contratos de parceria rural, não têm o condão de infirmar o lançamento**, que foi efetuado de acordo com a legislação que rege a matéria. (grifo nosso)

Como se vê, ao contrário do que afirma o recorrente, não se verifica a omissão apontada.

Ademais, o julgador, ao decidir, não está obrigado a discorrer sobre todos os argumentos apresentados pela parte, principalmente quando, no voto, há fundamentos suficientes para legitimar a conclusão por ele abraçada.

Alega também cerceamento do direito de defesa por ter sido negada a realização de diligência/perícia contábil. Que havia necessidade de saber se a fiscalização excluiu da base de cálculo os valores relativos a verbas indenizatórias e porque não aplicou a limitação da base de cálculo das contribuições para terceiros.

Sobre esses argumentos, consta no voto do acórdão recorrido o devido esclarecimento:

Das alegações relacionadas às verbas indenizatórias

O contribuinte discorre sobre a diferenciação entre verbas de natureza salarial e verbas de natureza indenizatória, e requer a adequação da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, com a exclusão das verbas indenizatórias. No entanto, **não disse a quais verbas se referia e não demonstrou concretamente, por meio de documentação hábil e idônea, a inclusão no lançamento de verbas sobre as quais entende não haver incidência de contribuições previdenciárias** e destinadas a terceiros. (grifo nosso)

Conforme consta do item 25 do relato fiscal, os dados das remunerações foram obtidos das GFIPs, das DCTFWs e das folhas de pagamento apresentadas pelo próprio contribuinte. Portanto, entendendo que a base de cálculo utilizada no lançamento das contribuições previdenciárias e das destinadas a terceiros abrangiam verbas indenizatórias, caberia ao sujeito passivo, no prazo de defesa, demonstrar quais são estes valores, bem como apresentar a documentação comprobatória de suas alegações, conforme artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972:

[...]

A simples manifestação genérica de discordância desacompanhada da demonstração concreta das alegações e de documentos hábeis a comprovar a existência das alegadas inconsistências é ineficaz para fins de alteração do lançamento.

Por fim, verifica-se que os quesitos 1 a 6 do pedido de diligência/perícia formulado pelo contribuinte **são direcionados a esclarecimentos genéricos relacionados a verbas indenizatórias**. O contribuinte não demonstra que existem verbas indenizatórias incluídas no lançamento, e tampouco as relaciona. Considerando que a diligência não se presta a produzir provas que deveriam ter sido trazidas aos autos pelo sujeito passivo, sob pena de configurar indevida inversão do ônus da prova, indefere-se o pedido relacionado aos quesitos 1 a 6 apresentados na impugnação. (grifo nosso)

Quanto à limitação da base de cálculo de terceiros, consta do voto que se trata de matéria preclusa, pois não foi alegada na impugnação, trazida apenas na manifestação sobre o resultado da diligência (e com ela não se relaciona).

Assim, não se verifica a omissão alegada, nem o cerceamento do direito de defesa, não havendo que se falar em nulidade da decisão de primeira instância.

A nulidade do acórdão de impugnação configura medida extrema e desprovida de razoabilidade, que não se coaduna com a finalidade do processo administrativo.

Não se verifica prejuízo concreto à parte e encontrando-se a questão madura para julgamento, o mérito pode ser examinado pelo colegiado, dispensando-se o retorno do processo a uma etapa anterior.

Sendo assim, não havendo reparos à decisão de piso, rejeita-se a preliminar.

MÉRITO

ILEGALIDADES

Dentre as alegações recursais estão: a ilegalidade do art. 201, § 22 do RPS e que não há base legal para a sub-rogação na aquisição de produtos rurais de pessoa física.

O Decreto 70.235/72, dispõe que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

E a Súmula CARF nº 2 determina:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O Regimento Interno do CARF impõe:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, **lei ou decreto**. (grifo nosso)

No caso, veja-se que as questões, igualmente apresentadas na impugnação, já foram devidamente explicadas na decisão recorrida, não havendo mudança de entendimento

superveniente, pelo STF ou STJ, em sede de repercussão geral ou recursos repetitivos, que demandasse nova apreciação.

A validade ou não da lei ou decreto, em face de suposta ofensa a princípio de ordem constitucional ou legal escapa ao exame da administração. A inconstitucionalidade ou ilegalidade de uma norma não se discute na esfera administrativa, pois não cabe à autoridade fiscal questioná-la, mas tão somente zelar pelo seu cumprimento, sendo o lançamento fiscal um procedimento legal a que a autoridade tributária está vinculada.

Assim, sem razão o recorrente no que concerne às alegações sobre ilegalidades das normas vigentes que regem as contribuições sociais previdenciárias e para outras entidades e fundos.

ATIVIDADE ECONÔMICA AUTÔNOMA

O recorrente afirma que não há atividade econômica autônoma, que a atividade de revenda não descaracteriza sua atividade rural. Que **a maioria** dos produtos revendidos decorrem da parceria agrícola com a pessoa física do seu sócio, atividade pertencente ao mesmo grupo econômico.

A contribuição do produtor rural pessoa jurídica, quando substitutiva da contribuição sobre a folha de pagamento, está prevista na legislação abaixo, na redação vigente à época dos fatos geradores:

Lei 8.212/91:

Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

~~I - dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;~~

I - 1,7% (um inteiro e sete décimos por cento) da receita bruta **proveniente da comercialização da sua produção**; (Redação dada pela Lei nº 13.606, de 2018) (grifo nosso)

II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização **de sua produção**, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho. (grifo nosso)

§ 1º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da venda de mercadorias de produção própria, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

[...]

RPS

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...)

~~IV – dois vírgula cinco por cento sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, em substituição às contribuições previstas no inciso I do caput e no art. 202, quando se tratar de pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural. (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)~~

IV - um inteiro e sete décimos por cento sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, em substituição às contribuições previstas no inciso I do caput e no art. 202, quando se tratar de pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

[...]

§ 22. A pessoa jurídica, exceto a agroindústria, que, além da atividade rural, explorar também outra atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual seja a atividade preponderante, contribuirá de acordo com os incisos I, II e III do art. 201 e art. 202. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

[...]

IN RFB nº 971/2009, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 175. As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, substituem as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo devidas por:

I - produtores rurais pessoa física e jurídica;

[...]

§ 2º Não se aplica a substituição prevista no caput, hipótese em que são devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991:

[...]

III - quando o produtor rural pessoa jurídica, além da atividade rural:

[...]

b) exercer outra atividade econômica autônoma, definida no inciso XXII do art. 165, seja comercial, industrial ou de serviços, em relação à remuneração de todos os empregados e trabalhadores avulsos;

[...]

Art. 165. Considera-se:

(...)

XXII - atividade econômica autônoma a que não constitui parte de atividade econômica mais abrangente ou fase de processo produtivo mais complexo, e que seja exercida mediante estrutura operacional definida, em um ou mais estabelecimentos.

[...]

Como se vê, se a pessoa jurídica tem como atividade **unicamente a produção rural**, as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, são substituídas pela contribuição de que trata o art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, **incidentes sobre a venda de sua produção**.

Por outro lado, **se a pessoa jurídica, além da atividade rural, tem outra atividade, se essa outra atividade caracterizar-se como autônoma**, independentemente de qual seja a preponderante, seja comercial, industrial ou de serviços, a pessoa jurídica **não estará sujeita à contribuição substitutiva** de que trata o art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, hipótese em que **serão devidas as contribuições** previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, em relação à remuneração de todos os segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço.

O art. 165 da IN RFB nº 971, de 2009, conceitua o produtor rural, o produtor rural pessoa jurídica e a produção rural nos seguintes termos:

Art. 165. Considera-se:

I - produtor rural, a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, sendo:

[...]

b) produtor rural pessoa jurídica:

1. o empregador rural que, constituído sob a forma de firma individual ou de empresário individual, assim considerado pelo art. 931 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), ou sociedade empresária, tem como fim apenas a atividade de produção rural, observado o disposto no inciso III do § 2º do art. 175;

[...]

II - produção rural, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos por esses processos; [...]

Cabe destacar e esclarecer ao recorrente que o produtor rural pessoa jurídica contribuirá sobre a receita bruta **da venda dos produtos agrícolas que produz**.

Não há que se falar em “**revenda** de seus próprios produtos agrícolas”. **Se o produto é próprio, não há revenda e sim venda. A revenda ocorre na hipótese de aquisição e comercialização de produtos de terceiros que não integram sua produção, o que caracteriza atividade comercial autônoma.**

O produto adquirido para revenda não representa parte da produção rural do contribuinte e tampouco constitui fase de processo produtivo mais complexo. Não está se falando aqui em agroindústria.

Pelo contrário, a atividade de revenda de produtos rurais adquiridos de terceiros sobreviveria, dentro da empresa, de modo autônomo, independentemente, sem a necessidade de haver produção própria para lhe servir de suporte.

Alega a recorrente que tem parceria rural com a pessoa física do seu sócio majoritário, apresentando contrato de parceria rural.

Quanto à parceria rural, no contrato, o proprietário e o parceiro compartilham as possibilidades de lucro ou prejuízo da atividade econômica.

Assim consta na IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 165. Considera-se:

[...]

XI - parceria rural, o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso de imóvel rural, de parte ou de partes de imóvel rural, incluindo ou não benfeitorias e outros bens, ou de embarcação, com o objetivo de nele exercer atividade agropecuária ou pesqueira ou de lhe entregar animais para cria, recria, invernagem, engorda ou para extração de matéria-prima de origem animal ou vegetal, mediante partilha de risco, proveniente de caso fortuito ou de força maior, do empreendimento rural e dos frutos, dos produtos ou dos lucros havidos, nas proporções que estipularem;

XII - parceiro, aquele que, comprovadamente, tem contrato de parceria com o proprietário do imóvel ou embarcação e nele desenvolve atividade agropecuária ou pesqueira, *partilhando os lucros conforme o ajustado em contrato*;

XIII - meeiro, aquele que, comprovadamente, tem contrato com o proprietário do imóvel ou de embarcação e nele desenvolve atividade agropecuária ou pesqueira, dividindo os rendimentos auferidos em partes iguais;

XIV - parceria de produção rural integrada, o contrato entre produtores rurais, pessoa física com pessoa jurídica ou pessoa jurídica com pessoa jurídica, objetivando a produção rural para fins de industrialização ou de comercialização, sendo o resultado partilhado nos termos contratuais; [...]

Em relação à parceria, o art. 168 da IN RFB nº 971, de 2009, confere à parte da produção que, na partilha, couber ao parceiro outorgante o status de produção própria, nos seguintes termos:

Art. 168. Na parceria de produção rural integrada, o fato gerador, a base de cálculo das contribuições e as alíquotas serão determinadas em função da categoria de cada parceiro perante o RGPS no momento da destinação dos respectivos quinhões.

Parágrafo único. A parte da produção que na partilha couber ao parceiro outorgante é considerada produção própria.

Portanto, na parceria rural de produção integrada ambos os parceiros são sujeitos passivos da obrigação de recolher a contribuição previdenciária patronal e cada um dos parceiros é responsável pela contribuição previdenciária incidente sobre a receita resultante da parte da produção que, na partilha, couber a cada um deles, haja vista que a parcela da produção que cabe a cada um é considerada produção própria.

Na parceria de produção integrada, em se tratando de atividade sujeita à contribuição substitutiva de que trata o art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, a contribuição previdenciária patronal tem como base de cálculo a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Neste caso, ambos os parceiros compartilham as possibilidades de lucro ou prejuízo da atividade econômica. Ambos os parceiros efetuam a contribuição sobre a sua quota parte do total do produto rural vendido em conjunto.

No presente caso, não se verifica esta união para vender a produção rural em conjunto.

Com base nos documentos apresentados pelo próprio contribuinte e verificado na contabilidade, **o contribuinte comprava a produção rural de terceiros, inclusive do seu sócio, para revendê-la.**

Assim, em que pese toda a argumentação sobre parceria rural e a apresentação de um contrato, a fiscalização demonstrou que **a produção rural, mesmo do sócio, foi adquirida para revenda.** Logo, não há que se falar em parceria rural.

Como no presente caso, o produtor rural pessoa jurídica se dedica a outras atividades de natureza diversa (revenda de produtos rurais adquiridos de terceiros), não está sujeita à contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de que trata o art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, mantendo a condição de sujeito passivo das contribuições sociais previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, em relação à remuneração de todos os segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço.

DILIGÊNCIA

O recorrente pede a realização de diligência para que a fiscalização informe se excluiu da base de cálculo os valores relativos a verbas indenizatórias e porque não aplicou a limitação da base de cálculo das contribuições para terceiros.

Diante da situação que se apresenta, desnecessária a realização de diligência.

Quanto à limitação da base de cálculo de terceiros, a matéria não foi conhecida (vide início deste voto).

Sobre eventuais verbas indenizatórias, a alegação “em tese”, sem apontar qual verba que o recorrente entende que fora indevidamente incluída na base de cálculo do lançamento, não pode ser acatada.

Os valores lançados e mantidos na presente decisão foram apurados com base em remunerações reconhecidas pelo sujeito passivo em suas folhas de pagamento e declarações (GFIP e eSocial/DCTFWeb), o que é suficiente para a comprovação da existência do crédito tributário.

Considerando que os julgadores possuem o devido conhecimento especializado da legislação e sua aplicação, e que não há dúvida quanto aos fatos que ensejaram o lançamento mantido, forma de apuração, base de cálculo e alíquotas aplicadas, prescindível a realização de diligência ou perícia. Nenhum documento novo foi apresentado no recurso, que demandasse exame por parte da fiscalização.

Diante da ausência de qualquer forma de evidenciação do que se pretende comprovar, incabível a realização de diligência.

RECOLHIMENTOS EFETUADOS SOBRE A RECEITA BRUTA DA PRODUÇÃO RURAL

O recorrente entende que devem ser considerados os recolhimentos feitos a título de “funrural” e aproveitados no presente lançamento.

A DRJ negou referido aproveitamento e entendeu que:

[...] os comprovantes de recolhimento apresentados pelo contribuinte se referem a contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, ou seja, com FPAS, base de cálculo e alíquotas diversas do lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados que lhe prestam serviços, que não foram declaradas.

Assim, eventuais tributos que o impugnante entenda terem sido recolhidos a maior podem ser objeto de compensação ou restituição, no prazo e na forma constantes das disposições legais e regulamentares que regem a matéria, sujeitando-se, evidentemente, ao exame pelo Fisco quanto à correção do procedimento.

Neste ponto, com razão a recorrente.

Apesar de terem sido os recolhimentos efetuados com base em outras declarações, bases de cálculo e alíquotas diferentes, não se pode afastar que tais contribuições são da mesma espécie e têm a mesma destinação – contribuição para o regime geral de previdência social.

Os recolhimentos efetuados sobre a receita bruta, a título de substituição da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento, devem ser aproveitados, pois são próprios da recorrente e não há nenhum óbice quanto ao seu aproveitamento.

Ademais, trata-se de contribuição substitutiva, de forma que, ou se recolhe sobre a folha de pagamento, ou sobre a receita bruta, mas não sobre as duas.

Nesse mesmo sentido, porém quanto à CPRB, tem-se a Solução de Consulta Interna Cosit nº 200, de 2019, que permitiu inclusive a compensação com contribuições retidas de segurados e de prestadoras de serviços mediante cessão de mão de obra:

16. Isso posto, conclui-se pela possibilidade de compensação entre os alegados créditos decorrentes de pagamento indevido da CPRB e as contribuições a serem retidas na folha de salário dos seus empregados, bem como em relação às contribuições previdenciárias a serem retidas em razão de cessão de mão de obra e empreitada.

Acrescente-se que a possibilidade de compensação dos valores indevidamente recolhidos está prevista na Instrução Normativa – IN nº 2.055, de 2021:

Art. 2º O disposto nesta Instrução Normativa aplica-se à restituição e à compensação relativas a:

I - contribuições previdenciárias:

a) das empresas e equiparadas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;

b) dos empregadores domésticos;

c) dos trabalhadores e dos segurados facultativos, incidentes sobre seu salário de contribuição;

d) instituídas a título de substituição; e

[...]

Art. 84. O crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a”, “c” e “d” do inciso I do art. 2º apurado pelo sujeito passivo, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá ser utilizado na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, observado o disposto no art. 89.

Portanto, é possível utilizar os créditos para o pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos e vice-versa.

Assim, se referidos recolhimentos estiverem disponíveis e não tiverem sido objeto de pedido de restituição ou compensação, após o trânsito em julgado e por ocasião da execução deste acórdão, tais valores recolhidos devem ser **aproveitados no presente lançamento**.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto à matéria preclusa, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para que sejam aproveitados os recolhimentos efetuados sobre a receita bruta, se disponíveis.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier