



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11274.720417/2021-21
ACÓRDÃO	2401-012.029 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA ACUCAREIRA CENTRAL SUMAUMA – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

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

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, nos termos do art. 114, § 12, I, do Regimento Interno deste Conselho.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

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

AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO.

A contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A RECEITA BRUTA DECORRENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa é responsável pela arrecadação, mediante desconto, e pelo recolhimento das contribuições do produtor rural pessoa física - contribuinte individual e do produtor rural pessoa física - segurado especial incidentes sobre a comercialização da produção, quando adquirir ou comercializar o produto rural recebido em consignação, independentemente dessas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. POSSIBILIDADE APENAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.606/2018. PARECER SEI 19443/2021/ME. LISTA DE DISPENSA DE CONTESTAÇÃO E RECURSOS DA PGFN.

Conforme reiteradas decisões do STJ, apesar de o art. 11, §5º, “a”, do Decreto nº 566, de 1992, prever a obrigação de retenção do SENAR pelo adquirente da produção rural, o dispositivo não encontrava amparo legal, violando as disposições do art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN, obstáculo que foi superado a partir da Lei nº 13.606, de 2018.

IMUNIDADE. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. SENAR.

As contribuições destinadas ao SENAR classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VERBAS INDENIZATÓRIAS. IMPUGNAÇÃO GENÉRICA.

Resta impossibilitado de analisar a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas trabalhistas supostamente pagas quando da constituição do crédito previdenciário quando a impugnação deixa de mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir.

ERRO DE CÁLCULO OU DE APURAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DO FATO.

A alegação de erro de cálculo ou de apuração deve ser específica, sendo o fato objetivamente demonstrado, sob pena de se tornar genérica a alegação, insuscetível, portanto, de ser verificada.

EXCLUSÃO DO ICMS/IPI DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O VALOR DA RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação vigente não contempla a exclusão da base de cálculo das contribuições substitutivas, que é o valor da receita bruta da comercialização da produção. Nos termos do Tema 1048, do STF, é constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação), anteriores à vigência da Lei 13.606/2018.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Elisa Santos Coelho Sarto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

A bem da celeridade peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 336 e ss).

Pois bem.

Trata-se de 5 (cinco) Autos de Infração (AI), lavrados contra o contribuinte identificado em epígrafe, formalizando lançamentos de ofício dos créditos tributários, relativos às contribuições previdenciárias (cota patronal e sub-rogada), incluindo o GILRAT, e sociais (Terceiros - Senar), para o período de apuração de 1/1/2017 a 31/12/2018, incluindo juros de mora, calculados até 5/2021, e multa proporcional de 75%.

O contribuinte identificado em epígrafe foi notificado a recolher à União o montante de R\$ 4.187.326,37 (quatro milhões, cento e oitenta e sete mil, trezentos e vinte e seis reais e trinta e sete centavos), referente aos 5 (cinco) AI lavrados em virtude de irregularidades verificadas nas seguintes contribuições sociais:

Contribuição prevista na Lei 8.212/91, art. 25, inciso I, §§ 3º, 10 e 11, com a sub-rogação prevista no art. 30, inciso IV, sobre o valor da comercialização da produção rural entre o segurado especial ou produtor rural pessoa física e a empresa adquirente (Companhia Açucareira Central Sumaúma – Em Recuperação Judicial);

Contribuição prevista na Lei 8.212/91, art. 25, inciso II (financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT), com a sub-rogação prevista no art. 30, inciso IV, sobre o valor da comercialização da produção rural entre o segurado especial ou produtor rural pessoa física e a empresa adquirente (Companhia Açucareira Central Sumaúma – Em Recuperação Judicial);

Contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos (Terceiros), cuja competência para fiscalizar e arrecadar é da Receita Federal do Brasil, nos termos da Lei 8.212/91, art. 33, neste caso a que se destina ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), pelas aquisições de produtos de produtores pessoa física e em decorrência da sub-rogação das obrigações, prevista no Decreto 566/92, art. 11, §5º, alínea “a”;

Contribuição prevista na Lei 8.212/91, art. 22-A, inciso I, §§ 2º e 3º e Decreto 3.048/99, art. 201-A, inciso I, §§ 1º a 3º e art. 201-B, devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição à prevista na Lei 8.212/91, art. 22, inciso I; e

Contribuição prevista na Lei 8.212/91, art. 22-A, inciso II, §§ 2º e 3º e Decreto 3.048/99, art. 201-A, inciso II, §§ 1º a 3º e art. 201-B (financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT), devida pela agroindústria e incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição à prevista na Lei 8.212/91, art. 22, inciso II.

Intimada das exigências fiscais por Aviso de Recebimento, em 28/5/2021 (fl. 333), a atuada apresentou, em 25/6/2021, impugnação (fls. 311 a 327), com os argumentos a seguir sumariados:

1. No que tange à presente cobrança do Funrural, o Supremo Tribunal Federal, em ADI 4395, atualmente encontra-se decidindo sobre a inconstitucionalidade do artigo 25, I e II da Lei 8.212/91, que prevê a instituição dessa contribuição do empregador rural pessoa física; e do artigo 30, IV, da mesma norma, que dispõe sobre a suposta possibilidade de sub-rogação do adquirente da respectiva produção no pagamento do tributo, com redação instituída pelo artigo 1º da Lei 8.540/92.

2. O AI incide em equívoco quando afirma que o art. 30, inciso IV da Lei 8.212/91 prevê a responsabilidade tributária do adquirente pelo recolhimento da contribuição ao SENAR, isto porque o referido dispositivo trata de outro tributo: a contribuição prevista no art. 25 da Lei 8.212/91 (FUNRURAL).
3. Entretanto, o art. 30, inciso IV da Lei 8.212/91 prevê a responsabilidade do adquirente nas obrigações da pessoa física de que trata o art. 12, V, “a” [que explore atividade agropecuária a qualquer título] pelo recolhimento da contribuição prevista no art. 25 da Lei 8.212/91, mais conhecida como FUNRURAL, inconfundível com a contribuição ao SENAR prevista no art. 6º da Lei 9.528/97.
4. Com a devida vênia, o art. 30, inciso IV da Lei 8.212/91 efetivamente estipula a responsabilidade tributária do adquirente para contribuição (FUNRURAL) diversa e inconfundível com a contribuição ao SENAR.
5. Vale enfatizar que a novel redação do art. 6º da Lei 9.528/97, alterada pela Lei 13.606/2018, sanou a omissão antes existente, passando a prever de forma expressa a responsabilidade tributária do adquirente pelo recolhimento da contribuição ao SENAR.
6. Cita jurisprudência.
7. Conforme se observa no bojo das cobranças sobre comercialização da produção rural, assim como do GILRAT e do SENAR sobre a receita bruta da comercialização, é utilizado como fundamentação legal o artigo 22-A da Lei 8.212/91.
8. Questiona a constitucionalidade das contribuições destinadas à seguridade social quando instituídas pela Lei 10.256/2001, que acrescentou o artigo 22-A na Lei 8.212/91, com incidência sobre a receita bruta em caráter de substituição à contribuição sobre a remuneração paga, devida ou creditada pela empresa.
9. Nulos, portanto, os lançamentos mencionados, por exigir tributos inconstitucionais, devendo a DRJ acompanhar o entendimento dos Tribunais Superiores acerca da matéria, consoante se extrai do art. 19, da Lei 10.522/02.
10. Ademais, quanto às contribuições da agroindústria ao SENAR mercado interno e externo, estas também tomam como base o artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91.
11. Em que pese a cobrança ainda ser baseada no referido artigo, e a douta magistrada ter fundamentado sua decisão nele, como já visto no tópico anterior, o artigo 22-A da mesma lei revogou a existência de tais contribuições da agroindústria antes previstas naquele, substituindo-a, inconstitucionalmente ou não, pela contribuição sobre a receita bruta da empresa agroindustrial.
12. No período fiscalizado, a totalidade das exportações ocorreram por meio da COPERTRADING - COMÉRCIO, EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO S/A, inscrita no CNPJ sob nº 08.426.389/0001-43, que se trata de uma *trading company*, com registro especial no CACEX (atual SECEX), regulada pelo Decreto 1.248/1972.
13. Nos termos do art. 3º do Decreto 1.248/1972, as operações com *trading company* (diversamente do que ocorre com as comerciais exportadoras comuns) asseguram

ao produtor-vendedor (no caso, a usina) “os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação”, entre os quais se incluem a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a receita de exportação.

14. Logo, o AI é improcedente quando não reconhece a imunidade nas exportações indiretas. É que o art. 149 da Constituição Federal, que é o dispositivo que estabelece a competência exclusiva da União para criar contribuições sociais, em seu parágrafo 2º, inciso I, traz uma imunidade ao dispor que: “As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo...não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”.
15. Ora, é certo que a contribuição ao SENAR é contribuição social e que o art. 149, § 2º, I, da CF/88 não se refere exclusivamente às contribuições da seguridade social, previstas no art. 195 da CF/88, mas às contribuições sociais, isto é, a todas as suas espécies previstas na CF/88.
16. Quanto às contribuições sobre a folha de salário, é nítido haver ainda exceção de cobrança, visto que a incidência se dá sobre 1/3 de férias dos empregados.
17. Logo, como aqui já dito, consoante se extrai do art. 19, da Lei 10.522/2002, a DRJ deve acompanhar o entendimento dos Tribunais Superiores acerca da matéria, sendo indevida a cobrança.
18. Quanto às contribuições sobre a receita bruta, é ainda importante destacar que houve igualmente excesso de cobrança, haja vista a inserção de contribuições, ICMS e PIS/COFINS na base de cálculo das próprias Contribuições sobre a receita bruta.
19. Como já existem contribuições, ICMS e PIS/COFINS que compõem o preço da mercadoria, as Contribuições cobradas nestes autos de infração, ao incidirem sobre a receita bruta advinda da venda da produção, acabam por já incidir também sobre o valor referente a esses tributos incidentes na operação.
20. O Supremo Tribunal Federal já decidiu, com repercussão geral reconhecida (RE nº 574.706/PR, Tema nº 69), que o ICMS não deve integrar a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Isto porque o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao seu patrimônio, pois será entregue ao respectivo estado para pagamento do imposto.
21. Em outras palavras, apesar de todo o exposto, mesmo que ainda mantida a cobrança, deve ser excluída da base de cálculo a parcela do ICMS, PIS/COFINS e de todos os tributos destacados na NF de aquisição do produto rural, bem como tributos destacados nas NF de venda da empresa.
22. Ante o exposto, requer seja julgada procedente a impugnação, extinguindo o lançamento tributário, por quaisquer dos argumentos ora articulados ou outros aplicáveis por dever de ofício.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 336 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO.

A contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A RECEITA BRUTA DECORRENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa é responsável pela arrecadação, mediante desconto, e pelo recolhimento das contribuições do produtor rural pessoa física - contribuinte individual e do produtor rural pessoa física - segurado especial incidentes sobre a comercialização da produção, quando adquirir ou comercializar o produto rural recebido em consignação, independentemente dessas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VERBAS INDENIZATÓRIAS. IMPUGNAÇÃO GENÉRICA.

Resta impossibilitado de analisar a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas trabalhistas supostamente pagas quando da constituição do crédito previdenciário quando a impugnação deixa de mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO.

As contribuições destinadas ao SENAR classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ARGUIÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade/ilegalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 360 e ss), transcrevendo, *ipsis litteris*, a quase totalidade de sua impugnação, apenas inserindo comentários pontuais acerca da decisão recorrida.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

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

Cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Nesse sentido, enquanto o recorrente tiver a oportunidade de discutir o débito em todas as instâncias administrativas, até decisão final e última, o crédito tributário em questão não deve ser formalizado pela Administração Pública, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Portanto, neste momento, em razão do recurso tempestivamente apresentado, o presente crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa, o que torna desnecessária a solicitação do recorrente neste sentido.

2. Mérito.

Tendo em vista que o recorrente transcreve, em seu recurso, *ipsis litteris*, a sua impugnação, apenas inserindo comentários pontuais acerca da decisão recorrida, opto por reproduzir no presente voto, nos termos do art. 114, § 12, I, do Regimento Interno deste Conselho, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordo parcialmente para, ao final, apresentar as considerações sobre a decisão e que, a meu ver, entendo a merecer reparos. É de se ver:

[...] Da identificação do fato gerador no crédito tributário lançado.

Inicialmente, cumpre esclarecer que é inapropriada a utilização do termo Funrural (extinto há décadas) para designar a contribuição previdenciária calculada sobre a comercialização da produção rural pelo produtor rural pessoa física, nos termos do art. 25 da Lei 8.212/91.

Nesse compasso, as exigências contidas nos 5 (cinco) Autos de Infração lavrados, objeto desta lide administrativa, tratam de contribuições previdenciárias (cota patronal e sub-rogada), incluindo o GILRAT, e sociais (Terceiros - Senar), para o período de apuração de 1/1/2017 a 31/12/2018, incluindo juros de mora, calculados até 5/2021, e multa proporcional de 75%, assim detalhadas:

- contribuição prevista na Lei 8.212/91, art. 25, inciso I, §§ 3º, 10 e 11, com a sub-rogação prevista no art. 30, inciso IV, sobre o valor da comercialização da produção rural entre o segurado especial ou produtor rural pessoa física e a empresa adquirente (Companhia Açucareira Central Sumaúma – Em Recuperação Judicial);

- contribuição prevista na Lei 8.212/91, art. 25, inciso II (financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT), com a sub-rogação prevista no art. 30, inciso IV, sobre o valor da comercialização da produção rural entre o segurado especial ou produtor rural pessoa física e a empresa adquirente (Companhia Açucareira Central Sumaúma – Em Recuperação Judicial);

- contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos (Terceiros), cuja competência para fiscalizar e arrecadar é da Receita Federal do Brasil, nos termos da Lei 8.212/91, art. 33, neste caso a que se destina ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), pelas aquisições de produtos de produtores pessoa física e em decorrência da sub-rogação das obrigações, prevista no Decreto 566/92, art. 11, §5º, alínea “a”;

- contribuição prevista na Lei 8.212/91, art. 22-A, inciso I, §§ 2º e 3º e Decreto 3.048/99, art. 201-A, inciso I, §§ 1º a 3º e art. 201-B, devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição à prevista na Lei 8.212/91, art. 22, inciso I; e

- contribuição prevista na Lei 8.212/91, art. 22-A, inciso II, §§ 2º e 3º e Decreto 3.048/99, art. 201-A, inciso II, §§ 1º a 3º e art. 201-B (financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT), devida pela agroindústria e incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição à prevista na Lei 8.212/91, art. 22, inciso II.

Da Jurisprudência e Doutrina transcritas na defesa.

Como ponto de partida, nesse Voto, frise-se que a remissão feita na peça de resistência a doutrinas e jurisprudências, em que pesem suas respeitabilidades, somente vinculariam os julgadores de primeira instância administrativa nas situações expressamente previstas na legislação.

Nesse ponto, cumpre considerar que as decisões trazidas aos autos não fazem "coisa julgada" em relação a terceiros, conforme se depreende do disposto no artigo 506, do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a "sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros...". Não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, a interessada não pode usufruir os efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são "inter partes" e não "erga omnes".

As decisões do Poder Judiciário, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. A Administração Pública está pautada pelo princípio da legalidade, que significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum e deles não pode se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar.

Assim dispõe o Decreto 73.529/74:

Art. 1º É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

Art. 2º Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o art. 1º produzirão efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

No que tange às decisões administrativas emanadas pelo CARF, estas não vinculam os julgamentos administrativos prolatados em primeiro grau pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil. Isso porque o Código Tributário Nacional não elenca a jurisprudência administrativa como fonte do Direito Tributário. De acordo com o art. 100, II, do CTN, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa são fontes secundárias de Direito Tributário, como normas complementares das chamadas fontes primárias, quando a lei lhes atribui eficácia normativa. Como, no âmbito do Processo

Administrativo Fiscal, não existe norma legal que atribua tal efeito às decisões administrativas, estas possuem eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas.

A vinculação da Administração Tributária à jurisprudência dos tribunais judiciais e administrativos superiores decorre da Constituição Federal, art. 103-A da Constituição Federal (Súmulas do Supremo Tribunal Federal), Lei 10.522/02, art. 19, obedecidos os termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014: (decisões do STF e as decisões do Superior Tribunal de Justiça - STJ proferidas em sede de julgamento realizado nos termos, respectivamente, do art. 543-B e do art. 543-C da Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil), e Portaria MF nº 343/2015 (Súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF).

Das Inconstitucionalidades.

Convém salientar que falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para apreciar questões e alegações que importem, mesmo que indiretamente, no reconhecimento de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos validamente editados. É o que determina o *caput*, do art. 59, do Decreto 7.574/11, bem como o art. 26-A do Decreto 70.235/72.

Assim, por decorrência, será também afastada desse julgamento a apreciação de teses associadas a não observância à norma constitucional quando houver a correta subsunção às normas e aos ditames legais.

Da exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

Conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB 1.436/13, que regulamenta o art. 9º da Lei 11.246/13, que criou a CPRB, são permitidas as seguintes exclusões da base de cálculo da CPRB:

Art. 3º Na determinação da base de cálculo da CPRB, serão excluídas:

I - a receita bruta decorrente de:

a) exportações diretas; e

b) transporte internacional de cargas, observado o disposto no § 2º;

II - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

*III - o Imposto sobre Itens Industrializados (IPI), se incluído na receita bruta;
e*

*IV - o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços **na condição de substituto tributário**. (grifos nossos)*

Sendo exaustiva a lista das exclusões permitidas, o que se verifica é que o ICMS somente é excluído da base de cálculo da CPRB no caso de substituição tributária.

Quanto à decisão proferida no Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706, com repercussão geral reconhecida, não cabe sua adoção no âmbito da CPRB, porquanto se refere à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins.

Para arrematar a total improcedência da alegação trazida pela impugnante, sendo a favor do entendimento da RFB, o Supremo Tribunal Federal, em recente sessão virtual encerrada em 23/2/2021, finalizou o julgamento do Recurso Extraordinário 1.187.264 (Tema 1048) e definiu que é constitucional a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

Em entendimento firmado pelo Plenário, firmou-se a tese de que "É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB".

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1048 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Rosa Weber. Foi fixada a seguinte tese: "É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB". Plenário, Sessão Virtual de 12.2.2021 a 23.2.2021.

Segundo a corrente majoritária, o abatimento do ICMS do cálculo da CPRB ampliaria demasiadamente o benefício fiscal, em violação ao artigo 155, § 6º, da Constituição Federal, que determina a edição de lei específica para tratar da redução de base de cálculo de tributo.

SENAR. Natureza Jurídica. Contribuição devida sobre as receitas decorrentes de exportação.

Razão não assiste à impugnante ao afirmar que não pode haver incidência da contribuição ao SENAR sobre as receitas decorrentes de exportação. Isto porque com o advento da Emenda Constitucional nº 33/01, o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal passou a ter a seguinte redação:

Art. 149. (...)

*§ 2º **As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (gn)

Assim sendo, o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, retirou da esfera da tributação as contribuições sociais e as de intervenção sobre o domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação.

As contribuições destinadas ao SENAR, tanto a incidente sobre a receita decorrente da comercialização da produção quanto a incidente sobre a folha de salários, classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

As contribuições sociais se destinam, em regra, ao financiamento da Seguridade Social, como previsto no art. 195 da Constituição. As de intervenção no domínio econômico, ou interventivas, têm função extrafiscal, servindo de instrumento ao Poder Público para induzir, estimular ou disciplinar comportamentos, objetivando fins econômicos ou sociais. As de interesse imediato de categorias econômicas destinam-se, principalmente, ao custeio de entidades privadas de serviços sociais e de formação profissional referidas no art. 240 da Constituição. As de interesse de categorias profissionais são as corporativas, destinadas ao custeio de atividades de fiscalização de profissões regulamentadas.

Com relação a essa questão específica, a Divisão de Consultoria de Matéria Tributária da Procuradoria-Geral Federal (Procuradoria Federal Especializada – INSS), no PARECER PFE- INSS/CGMT/DCMT nº 016/2004, de 20 de agosto de 2004, já afirmou que a receita decorrente de exportação, percebida por agroindústria, é hipótese de contribuição para o SENAR:

“PARECER PFE-INSS/CGMT/DCMT nº 016/2004

Relatório

A presente consulta indaga se a receita, percebida por agroindústria, decorrente de exportação, é hipótese de incidência da contribuição para Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

É o relatório.

(...)

CONCLUSÃO

Pelo exposto, com fundamento nos entendimentos jurisprudenciais elencados, recomenda-se que a fiscalização do INSS proceda à cobrança do crédito da agroindústria na forma da legislação, vendando a cabo a ação fiscal, considerando, para tanto, que a contribuição devida ao SENAR é de interesse de categoria profissional, não estando albergada pela imunidade do inciso I parágrafo 2º do artigo 149, com a redação dada pela Emenda Constitucional 33, da Constituição Federal.”

Além do que, tal entendimento restou normatizado no âmbito da Receita Federal pelo § 3º do art. 170 da Instrução Normativa RFB 971, de 13/11/2009, em vigor à época dos fatos geradores, no qual dispõe, *in fine*:

Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

(...)

§ 3º O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (gn)

Certo é que as contribuições destinadas ao SENAR não compõem o orçamento da Seguridade Social, conforme definido no art. 11 da Lei 8.212/91 não podendo, nem de longe, ser consideradas tais quais aquelas dispostas no art. 195 da Constituição Federal. Suas origens remontam ao art. 240 da Carta Magna e não podem ser confundidas com as contribuições sociais em sentido estrito, no interesse de estender o benefício da imunidade para além daquelas a que se destinam.

Para não pairar dúvida, informa-se que as receitas – diretas ou indiretas – de exportação não se encontram imunes à tributação das contribuições destinadas às outras entidades ou fundos, tal qual aquela devida ao SENAR, posto que tal imunidade não foi conferida pela Constituição Federal.

Logo, os valores das NF-e informadas no CFOP 5922 (classificam-se neste código os registros efetuados a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura) dos anos de 2016 e 2017, na importância de R\$ 122.271.299,74, foram lançados como base de cálculo apenas das contribuições sociais para Outras Entidades e Fundos (SENAR), em razão da imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição, alcançar as contribuições previdenciárias nas exportações indiretas, conforme determinado pelo STF no RE nº 759.244. Tela abaixo capturada.

(...)

Portanto, sendo a contribuição ao SENAR típica de interesse de categoria profissional ou econômica, não fica abrangida pela imunidade prevista no artigo 149, § 2o, inciso I, da Constituição Federal.

Do salário-de-contribuição. Verbas indenizatórias. Impugnação genérica. Não comprovação.

Aduz o sujeito passivo que foram incluídas, no lançamento fiscal, verbas indenizatórias: terço constitucional de férias. Contudo, não demonstra valor, qual verba atinente a qual segurado e a rubrica indevida.

Nesse compasso, a interessada discorre, em abstrato, acerca da ilegalidade e da não incidência de contribuições previdenciárias sobre as referidas verbas trabalhistas, fato este ainda não julgado em definitivo pelo Supremo Tribunal

Federal, haja vista ter reconhecido a repercussão geral da matéria nos Embargos de declaração em Agravo Regimental no AI 483.462-RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, cuja fase processual é a seguinte:

(...)

Pelas argumentações apresentadas na impugnação, sobre a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas trabalhistas, verifica-se que a interessada não combate pontualmente e diretamente os referidos levantamentos, cuja relação de segurados e bases de cálculos foram, meticulosamente, detalhados pelo Fisco Federal (fls. 55 a 167).

Caberia ao sujeito passivo, em sede de impugnação, apresentar provas documentais, para cada um dos seus colaboradores relacionados nos referidos relatórios e planilhas, demonstrando que determinadas verbas estariam, ou não, incluídas indevidamente no cálculo das contribuições previdenciárias ora constituídas.

A impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, não sendo admitida impugnação genérica, por negação geral ou em abstrato, situação em que o lançamento será considerado não impugnado, haja vista o que dispõe o art. 17 do Decreto 70.235/72, *in fine*:

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

Destarte, constatado que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria em questão, deve ser plenamente mantido o crédito previdenciário.

Diante disso, como o sujeito passivo não trouxe provas do que alega em sua impugnação, a revisão do lançamento não poderá ser deferida, pois é ônus da contribuinte, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto 70.235/19721; art. 36 da Lei 9.784/19992; e art. 373 da Lei 13.105/20153, provar o direito alegado e/ou o fato impeditivo, modificativo ou extintivo.

Tendo em vista que tais informações devem ser consideradas verdadeiras até prova em contrário, tem-se que o lançamento foi constituído em consonância com a legislação pertinente e que a impugnante, em sua peça defensiva, mesmo tendo a oportunidade, nada apresentou a fim de corroborar as suas alegações acerca da existência de supostos equívocos em relação aos valores lançados. Por isso, rejeito o pedido de revisão e mantenho a totalidade do lançamento fiscal.

Pois bem. Entendo que as razões adotadas pela decisão de piso são suficientemente claras e sólidas, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal, com exceção **do lançamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a**

aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação), antes da vigência da Lei nº 13.606, de 2018, conforme será visto oportunamente.

A começar, boa parte dos argumentos trazidos pelo recorrente se limitam a questionar a ilegalidade/inconstitucionalidade das exigências objeto do presente lançamento, sendo que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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

Em relação à alegação do recorrente acerca da inconstitucionalidade do Funrural, ante a inexistência de sub-rogação da empresa adquirente nas obrigações do produtor rural pessoa física, acato as conclusões trazidas pelo Parecer RFB COSIT nº 19/2017 e pelo Parecer PGFN/CRJ nº 1.447/2017, ambos convergentes no sentido da regularidade tanto das contribuições previstas no art. 25, I e II da Lei nº 8.212/1991, quanto da obrigação de retenção contida no art. 30, IV do mesmo diploma:

[...] Diante do contido no Parecer RFB/COSIT n.º 19, de 26/09/2017, e no Parecer PGFN/CRJ nº 1.447/2017, vinculantes para a Administração Pública, nos termos do art. 44 da LC 73/93, combinado com o art. 48 da Lei 11.457/2007, tem-se que a interpretação tanto das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 25, quanto da obrigação das empresas adquirentes de retê-las, conforme inciso IV do art. 30, ambos da Lei nº 8.212/91, são perfeitamente exigíveis desde a vigência da Lei nº 10.256/01.

(...)

Do exposto, conclui-se que as contribuições lançadas nos períodos de 01/2015 a 12/2016, por sub-rogação, sob responsabilidade da impugnante, nos termos do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, tem respaldo em legislação válida e vigente, devendo-se tanto a autoridade lançadora quanto a julgadora observá-la, uma vez que a atividade da autoridade administrativa é vinculada, nos termos do artigo 142 do CTN, a seguir transcrito.

Enquanto vigente, na ausência da revogação de um ato normativo, ou de decisão suspensiva ou anulatória de cunho administrativo ou judicial, sua força cogente impõe a

observação obrigatória por parte da autoridade fiscal, com fulcro no art. 142, parágrafo único do CTN.

Acrescente-se que a CSRF também já deliberou e tem assentado o entendimento no sentido da legalidade da sub-rogação. É de se ver:

CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-006.636 – Mar/2018 PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. SUBROGAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE. São devidas pelo produtor rural pessoa física empregador as contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, ficando a pessoa jurídica adquirente responsável pela retenção e recolhimento dessas contribuições em virtude da subrogação a que está legalmente obrigado.

CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-007.846 – Mai/2019 PRODUTOR RURAL. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. A empresa adquirente de produtos rurais fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física produtora rural pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, nos termos e nas condições estabelecidas na legislação previdenciária vigente.

Por oportuno, registre-se o conhecimento deste colegiado acerca da tramitação do ADI nº 4395 no STF, que trata especificamente do tema relativo a constitucionalidade do FUNRURAL e respectivo modelo de sub-rogação do recolhimento aos adquirentes de produtos rurais de pessoas físicas. Todavia, referido processo ainda não alcançou definitividade típica da coisa julgada.

Avançando um pouco mais nas alegações do recorrente, cabe esclarecer que, recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF), apreciando o tema 801 da Repercussão Geral, que versou sobre incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, fixou a seguinte 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".

Já no tocante à exigência das contribuições ao SENAR, devida pelo produtor rural, de que trata o artigo 12, inciso V, "a", da Lei nº 8.212/91, mas que foi sub-rogada ao recorrente, enquanto adquirente da produção comercializada, por imposição legal contida no artigo 30, IV, da referida Lei, **adoto o posicionamento da Câmara Superior deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), externado no Acórdão nº 9202-011.145, em sessão de julgamento realizada no dia 29 de fevereiro de 2024, cujas razões de decidir seguem transcritas abaixo:**

[...] **(i) contribuição ao SENAR – sub-rogação**

O argumento central da defesa da RECORRENTE é no sentido de que, quando do julgamento do RE 363.852/MG, o STF teria

Apenas desobrigado “as empresas da retenção e do recolhimento da contribuição previdenciária ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores, pessoas físicas, mediante a declaração de inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, (...), sem realizar qualquer menção ao SENAR, ou mesmo à Lei nº 8.315/91” (fl. 1225).

Em contrapartida, o contribuinte defende que somente a lei (em sentido formal) poderia atribuir ao adquirente da produção rural do produtor rural pessoa física a responsabilidade pela retenção da contribuição devida ao SENAR. Neste sentido, afirma que inexistente previsão legal para o regime de substituição tributária fixado pelo art. 11, § 5º, “a”, do Decreto nº 566/92, pois “a instituição da substituição tributária da contribuição devida ao SENAR por decreto regulamentador ofende o princípio da legalidade, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, bem como no art. 97, I, do CTN” (fl. 1288).

Entendo com razão o contribuinte.

Sem maiores digressões, cito o teor do Parecer SEI nº 19443/2021/ME, por meio do qual a Fazenda Nacional analisou a possibilidade de inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos da PGFN, do tema referente à substituição tributária da contribuição ao SENAR prevista no art. 6º, da Lei nº 9.528/97, ante a impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212/91 e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.315/91, como fundamento para a substituição tributária.

Na ocasião, a Procuradora-Geral da Fazenda Nacional concluiu o seguinte:

DESPACHO Nº 66/2023/PGFN-MF

Processo nº 10951.106426/2021-13

APROVO, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, o PARECER SEI Nº 19443/2021/ME (SEI nº 0839085), o qual, considerando o entendimento consolidado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, propõe a seguinte inclusão na lista de temas com dispensa de contestação e recursos da PGFN:

1.45 – Substituição tributária

a) Contribuição ao SENAR. Art. 6º, da Lei nº 9.528, de 1997. Contribuinte pessoa física ou segurado especial.

Resumo: Impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, e do 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, como fundamento para a substituição tributária. A substituição tributária é válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Precedentes: REsp 1839986/AL, REsp 1723555/SC, AgInt no REsp 1910506/RS, AgInt no REsp 1923191/RS, REsp 1651654/RS.

Referência: Parecer SEI nº 19443/2021/ME

Cientifique-se a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, bem como restitua-se o expediente à Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial para as providências cabíveis.

Brasília, 19 de abril de 2023.

Nota-se que o despacho acima foi posterior à interposição do recurso especial da Fazenda Nacional neste processo.

O tema não é novo nesta colenda CSRF, conforme acórdão nº 9202-010.585, de 20/12/2022:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. PARECER PGFN 19443/2021

Substituição Tributária. Contribuição para o SENAR. Pessoa física e segurado especial. Lei 9.528, de 1997, art. 6º. Impossibilidade de utilização do art. 30 IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir de vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997. Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, § 5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN). Inclusão em lista: art. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002. Processo Sei nº 10951.106426/2021-13.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

Portanto, entendo por negar provimento ao pleito da Fazenda Nacional.

Tem-se, portanto, que a obrigação de retenção da Contribuição devida ao Senar pelo empregador rural pessoa física, com fundamento na sub-rogação do adquirente da produção rural, é válida tão somente a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

A propósito, cabe o seguinte esclarecimento: por se tratar de ampliação de responsabilidade tributária e sem criação ou aumento de tributo, as disposições da Lei nº 13.606/2018 (DOU de 10/01/2018) não estão sujeitas à anterioridade tributária nonagesimal (art. 195, § 6º da Constituição), de modo que têm eficácia jurídica desde sua publicação (conforme art. 40, II, dessa lei). Ademais, a contribuição ao SENAR é devida pelos contribuintes antes da Lei nº 13.606/2018, não prejudicada pela controvérsia a respeito do responsável tributário.

Nesse sentido, transcrevo a seguinte ementa de julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

E M E N T A PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SENAR. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE. FRIGORÍFICO. SUB-ROGAÇÃO. RESERVA ABSOLUTA DE LEI. SUB-ROGAÇÃO. ART. 30, III e IV, DA LEI Nº 8.212/1991. ART. 3º, § 3º DA LEI Nº 8.315/1991. LEI Nº 13.606/2018. - O adquirente da produção rural é parte legítima para discutir a incidência de contribuições para as quais a lei ordinária (amparada no art. 121, II e no art. 128, ambos do CTN) lhe atribui a qualidade de sujeito passivo da obrigação (responsável tributário), exceto em se tratando de devolução do indébito cujo ônus foi exclusivamente suportado pelo contribuinte vendedor - Quanto à invalidade da sub-rogação em razão de a Resolução do Senado Federal nº 15/2017 ter se referido ao art. 25, II, e ao art. 30, IV, ambos da Lei nº 8.212/1991, no julgamento do RE nº 718.874 (Tema 669), foram processados e julgados oito embargos de declaração, e em vista de petição da União Federal (Pet. nº 8.140), o E.STF notificou a Presidência da Câmara dos Deputados e a Subchefia para Assuntos Jurídicos (SAJ) da Casa Civil da Presidência da República para retificarem as informações constantes nos sítios eletrônicos da Câmara dos Deputados e da Presidência da República, excluindo-se a referência à suspensão do art. 25, II, e art. 30, III e IV, da Lei nº 8.212/1991. Portanto, tratando-se de contribuição previdenciária (e não da exigência devida ao SENAR por sub-rogação antes da Lei nº 13.606/2018), essa técnica de arrecadação (atribuída ao adquirente como responsável por substituição) é plenamente válida nos moldes do art. 30, III e IV, da Lei nº 8.212/1991 - Na opinião relator, porque é válida a regra de sub-rogação do art. 30, III e IV, da Lei nº 8.212/1991 (para contribuições previdenciárias), e porque art. 3º, § 3º, da Lei nº 8.315/1991 determina a extensão das mesmas regras para a arrecadação do SENAR, a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa também é responsável tributário (por sub-rogação) dessa contribuição no interesse de categoria profissional econômica devida por pessoa jurídica empregadora rural (inclusive agroindústrias). Pelos mesmos motivos, desde o art. 2º, caput, da Lei nº 8.540/1992, seguido pelo art. 6º da Lei nº 9.528/1997 (alterado pela Lei nº 10.256/2001), essa responsabilidade por sub-rogação também é aplicável para o SENAR devido por empregador rural pessoa física ou segurado especial, pois esses atos legislativos integram o mesmo regime de tributação da Lei nº 8.315/1991. Do contrário, o sistema tributário teria disfuncionalidade, fragmentando a unificação procedimentos de cálculo e recolhimento das múltiplas incidências sobre a folha de pagamento ou receita bruta (contribuição previdenciária e as exações devidas ao Sistema S) - Contudo, a despeito da opinião do relator e em favor da segurança jurídica, deve prevalecer os entendimentos do E.STJ e deste E.TRF, segundo os quais a responsabilidade por sub-rogação quanto ao SENAR somente se deu com a edição do art. 16 da Lei nº 13.606/2018 (que acrescentou o parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528/1997), de modo que não se impõe essa técnica de arrecadação apenas com o art. 3º, § 3º

da Lei nº 8.315/1991 combinado com o art. 30, III e IV, da Lei nº 8.212/1991. Por consequência, são ilegais os atos infr legais que preveem essa responsabilidade em se tratando do SENAR (seja devido por pessoa física, segurado especial ou pessoa jurídica), notadamente pelo art. 11 art. 11, § 5º, a, do Decreto nº 566/1992 (incluído pelo Decreto n. 790/93)- **Por se tratar de ampliação de responsabilidade tributária e sem criação ou aumento de tributo, as disposições da Lei nº 13.606/2018 (DOU de 10/01/2018) não estão sujeitas à anterioridade tributária nonagesimal (art. 195, § 6º da Constituição), de maneira que têm eficácia jurídica desde sua publicação (conforme art. 40, II, dessa lei). E, à evidência, a contribuição ao SENAR é devida pelos contribuintes antes da Lei nº 13.606/2018, não prejudicada pela controvérsia a respeito do responsável tributário** - No caso dos autos, frigorífico busca declaração de inexigibilidade da retenção da contribuição previdenciária (art. 25, Lei nº 8.212/1991) e daquela devida ao SENAR (art. 3º, Lei n. 8.315/1991 e art. 6º, Lei nº 9.528/1997) pelo adquirente da produção rural, em regime de substituição tributária. De rigor o reconhecimento da inexigibilidade da contribuição ao SENAR por sub-rogação até o início da vigência da Lei 13.606/2018 -Agravado interno do impetrante parcialmente provido.

(TRF-3 - ApCiv: 50001905120174036113 SP, Relator: Desembargador Federal JOSE CARLOS FRANCISCO, Data de Julgamento: 10/11/2022, 2ª Turma, Data de Publicação: DJEN DATA: 18/11/2022)

Assim, deve-se excluir do lançamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação), antes da vigência da Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Já em relação à imunidade nas operações de exportação, é preciso pontuar o que segue.

As receitas decorrentes de exportação, pela própria definição da Carta Magna (art. 149, § 2º), são imunes à incidência das contribuições sociais, tratando-se, portanto, de imunidade tributária objetiva em razão da sua aplicação sobre toda e qualquer receita decorrente de exportação, não subjetivando determinado passivo ou o próprio modo de viabilização da operação. Trata-se de verdadeira imunidade tributária, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, que acrescentou o § 2º ao art. 149, da CF/88, *in verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

No que diz respeito à aplicabilidade da imunidade referente às contribuições ao SENAR, **cabe pontuar que as contribuições destinadas ao SENAR classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.**

Em outras palavras, a contribuição para seu custeio não tem natureza de contribuição social ou de intervenção no domínio econômico, mas sim a de interesse das categorias profissionais ou econômicas, espécie de contribuição que não se inclui na não incidência qualificada do § 2º, inc. I, art. 149, da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Para além do exposto, em relação aos vícios incorridos pela fiscalização, no levantamento do crédito tributário, ao alegar “erro na apuração da base de cálculo”, entendo que, além de se tratar de alegação genérica, o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus de demonstrar que a diferença, de fato, tem origem na inclusão de verbas não tributáveis na base de cálculo das contribuições lançadas. Além de se tratar de alegação genérica, o contribuinte não combate os lançamentos apurados, de forma pontual, o que não só dificulta, mas impossibilita o exame de sua pretensão.

Por fim, destaco que a base de cálculo das contribuições previstas nos artigos 25, I e II e 22-A, I e II da Lei nº 8.212/1991 é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, cuja definição encontra-se na legislação previdenciária. Eis os dispositivos:

Lei 8.212/91

Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001)

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

(...).

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:(Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...).

Decreto nº 3.048/1999

Art. 201-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, 13 de outubro de 2016, em substituição às previstas no inciso I do art. 201 e art. 202, é de:

I – dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e

II – zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 64 a 70, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

§ 1º Para fins deste artigo, entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

Instrução Normativa RFB nº 971/2009

Da Base de Cálculo das Contribuições do Produtor Rural

Art. 171. A base de cálculo das contribuições sociais devidas pelo produtor rural é:

(...).

§ 1º Considera-se receita bruta o valor recebido ou creditado ao produtor rural pela comercialização da sua produção rural com adquirente ou consumidor, pessoas físicas ou jurídicas, com cooperativa ou por meio de consignatário, podendo, ainda, ser resultante de permuta, compensação, dação em pagamento ou ressarcimento que represente valor, preço ou complemento de preço.

Do cotejo dos dispositivos, observa-se que a contribuição incide “sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção”, inexistindo indicativo de qualquer exclusão.

Soma-se a esses fundamentos, o recente julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE 1.187.264 (Tema 1048), com a fixação da seguinte tese: "É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Cito a ementa do julgado:

EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. POSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. A Emenda Constitucional 42/2003 inaugurando nova ordem previdenciária, ao inserir o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição da República, permitiu a instituição de contribuição previdenciária substitutiva daquela incidente sobre a folha de salários e pagamentos. 3. Diante da autorização constitucional, foi editada a Lei 12.546/2011 (objeto de conversão da Medida Provisória 540/2011), instituindo contribuição substitutiva (CPRB), com o escopo de desonerar a folha de salários/pagamentos e reduzir a carga tributária. Quando de sua instituição, era obrigatória às empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011; todavia, após alterações promovidas pela Lei 13.161/2015, o novo regime passou a ser facultativo. 4. As empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 têm a faculdade de aderir ao novo sistema, caso conclua que a sistemática da CPRB é, no seu contexto, mais benéfica do que a contribuição sobre a folha de pagamentos. 5. Impossibilidade da empresa optar pelo novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis. 5. Impossibilidade de a empresa aderir ao novo regime, abatendo do cálculo da CPRB o ICMS sobre ela incidente, pois ampliaria demasiadamente o benefício fiscal, pautado em amplo debate de políticas públicas tributárias, em grave violação ao artigo 155, § 6º, da CF/1988, que determina a edição de lei específica para tratar sobre redução de base de cálculo de tributo. 6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 1.048, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB". (RE 1187264, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, Relator do acórdão Ministro Alexandre de Moraes, pub. 20/05/2021)

Não desconheço a discussão acadêmica sobre a aplicação desse comando decisório no contexto das agroindústrias. É que a *ratio decidendi* do precedente é a existência de um benefício fiscal específico, e a opção do contribuinte em aderir ou não à contribuição sobre a receita em substituição à contribuição sobre a folha.

Todavia, em tese, a agroindústria não tem essa opção, já que pelo teor da legislação, é vinculada à contribuição incidente sobre a receita bruta. Nesse sentido, nos termos do artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, as empresas que atuam no agronegócio, em geral, devem recolher a contribuição previdenciária sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural em substituição à contribuição previdenciária devida sobre a folha de salários (regime jurídico criado pela Lei nº 10.256/2001).

Não obstante esse atual debate sobre a aplicação do precedente do Tema 1048 nas agroindústrias, em se considerando: (i) a legalidade tributária que as decisões do CARF se vincula; (ii) a tese fixada no RE 1.187.264 (Tema 1048), pelo STF; (iii) que o julgamento do RE 574.706 (Tema 69: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.), refere-se às contribuições do PIS e da Cofins, e não da CPRB; é que mantenho o entendimento do acórdão recorrido sobre a pretensão do Recorrente em excluir da base de cálculo da CPRB o ICMS/IPI.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de **excluir do lançamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação), antes da vigência da Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.**

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite