



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720941/2021-01
ACÓRDÃO	2003-006.866 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DE COLONIZACAO AGROPECUARIA E INDUSTRIAL PINDORAMA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA E SEGURADO ESPECIAL. COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. FUNRURAL. SUB-ROGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE.

No período posterior à Lei nº 10.256/2001, são devidas pelo produtor rural pessoa física e segurado especial 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 sub-rogação prevista em lei.

Conforme orientação da Súmula CARF nº 150, a inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos que tenham como fundamento a Lei nº 10.256/2001

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. ANÁLISE. NÃO COMPETÊNCIA. ENTENDIMENTO SUMULADO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando as alegações tocantes a inconstitucionalidades e RFFP, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (presidente substituto), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ronnie Soares Anderson (substituto integral).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 5687/5699, interposto contra decisão da DRJ 06, de fls. 5642/5672, que julgou parcialmente procedente o lançamento referente à Contribuição Social parte patronal (FUNRURAL), com adicional para o SAT/RAT, e à contribuição de Terceiros (SENAR), incidentes sobre a comercialização da produção rural de produtores rurais pessoas físicas, com sub-rogação, não declaradas nas GFIP, conforme autos de infração de fls. 02/10 e fls. 12/16, lavrados em 14/10/2021, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2019 a 31/12/2019, com ciência da RECORRENTE em 15/10/2021, conforme termo de fl. 1251.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 1.731.732,56 (FUNRURAL e GILRAT) e R\$ 266.420,25 (SENAR), já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal, acostado às fls. 18/23, ora sintetizado pela DRJ de origem com clareza e precisão, o presente lançamento diz respeito ao que segue:

Auditor Fiscal relata que a auditoria se baseou nos documentos apresentados e nos bancos de dados da Receita Federal. Foi apurada diferenças nas contribuições previdenciárias resultando no lançamento das correspondentes contribuições devidas e não declaradas.

Informa que a cooperativa declara em GFIP como econômica principal a Fabricação de açúcar bruto -Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: 1071-6/00.

Discorre sobre a sub-rogação e diz que:

2.6. O sujeito passivo, intimado, respondeu que as operações com produtores cooperados não são consideradas bases de cálculo da contribuição previdenciária, porque conta com decisão judicial transitada em julgado (processo nº 0007986-75.2006.4.05.8000) que reconhece a impossibilidade da cobrança das contribuições previdenciárias sobre as matérias-primas adquiridas de associados (pessoas físicas), pela não incidência sobre o ato cooperado. Mas não apresentou a referida decisão, nem demonstrou sua fundamentação;

2.6.1. E relacionou os produtores rurais pessoas físicas fornecedores e indicou, mas não demonstrou, os respectivos vínculos entre estes e a cooperativa, conforme anexos (“doc” “db”, “dc” e “dd”).

CONCLUSÃO:

2.7. A cooperativa que recebe a produção rural está sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física quanto à contribuição previdenciária por este devida em substituição à incidente sobre a folha de salários, inclusive quando caracterizado o ato cooperativo.

2.7.1. Considerando inclusive a disposição interpretativa, artigo 25, §§ 14 e 16, da Lei 8.212, acrescida pela Lei 13.986, em que considera receita bruta proveniente da comercialização da produção o valor da fixação de preço repassado ao cooperado pela cooperativa ao qual esteja associado, por ocasião da realização do ato cooperativo de que trata o artigo 79 da Lei 5.764;

2.7.2. E que, intimada, não demonstrou a opção dos produtores rurais pessoas físicas fornecedores de contribuírem sobre a folha de salários, disposta no artigo 25, § 13, da Lei 8.212.

Relata que foram identificados na contabilidade notas em que constam registros contábeis relacionados à aquisição de produção agrícola de produtores pessoas físicas, (cooperados e terceiros) em conformidade com as respectivas notas fiscais.

Destaca que não foram deduzidas da base de cálculo as devoluções, visto que não foi demonstrado a correspondência e o vínculo entre as notas fiscais de compras e de devoluções referentes ao período fiscalizado.

2.10.1. Observadas, inclusive, situações em que uma nota de devolução se refere a diversas notas de compras dos exercícios de 2018 e 2019, não discriminadas as parcelas referentes a cada nota; e em que no corpo da nota de devolução não há referência à de compra correspondente.

Informa que a base de cálculo foi apurada a partir do confronto entre notas fiscais apuradas e as declaradas em GFIP. “A partir das bases de cálculo apuradas, aplicadas as alíquotas devidas, foram calculadas as contribuições previdenciárias devidas e, comparadas com as correspondentes declaradas, as devidas, mas não declaradas”.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 1258/1269, em 15/11/2021. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ de origem, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

A defesa destaca a veracidade da “decisão judicial transitada em julgado (processo nº 0007986-75.2006.4.05.8000) em seu favor, a qual reconhece a impossibilidade de cobrança das contribuições previdenciárias sobre as matérias-primas adquiridas de associados (pessoas físicas), haja vista a não incidência sobre o ato cooperado”, anexando a citada sentença.

Destaca que não havia impedimento para que a Cooperativa fosse novamente intimada a apresentar a decisão judicial e a relação dos cooperados vinculados a cooperativa.

Discorre sobre princípios da ampla defesa, do devido processo legal da verdade material e informa que segue em anexo Balancete Conta Capital Social e alguns contratos de colonato, documentos que efetivamente comprovam o vínculo existente entre as partes (Cooperativa e cooperados). Informa que os contratos seguem por amostragem em razão da elevada quantidade de cooperados e pede para que seja baixado o processo em diligência caso haja a necessidade de apresentação da totalidade dos contratos.

Quanto ao ponto, importa salientar, inicialmente, que a ação judicial proposta pela Cooperativa Pindorama (proc. 0007986-75.2006.4.05.8000) foi uma “AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA CUMULADA COM ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL”.

Ou seja, no caso específico daquela ação, o título judicial além de gerar a anulação de determinadas NFLD's, também reconheceu a inexistência de relação jurídica entre a Cooperativa Pindorama e o INSS no que concerne às contribuições previdenciárias decorrentes dos atos cooperativos, confira-se o trecho da sentença transitada em julgado:

...

Em resumo, o que restou definitivamente reconhecido em favor da Cooperativa Pindorama é que essa base (entrega da produção agropecuária dos cooperados à Cooperativa) não constitui materialidade tributária, de modo que, nem mesmo as disposições legais tributárias previstas nos §§ 14 e 16 do art. 25 da Lei 8.212/1991 desconstituem esse reconhecimento judicial.

E ainda que assim não fosse, ad argumentandum tantum, melhor sorte não teria o Fisco, pois o período fiscalizado é de 2019, e essa regra interpretativa, na forma como a Fiscalização traz, não pode ser aplicada para prejudicar o Contribuinte, haja vista que não existia juridicamente, sendo criada apenas em agosto de 2020.

Em outras palavras, por qualquer ângulo que se analise o presente caso, não há respaldo para nenhuma das referidas exações, pois ainda que se não se considere o título judicial que expressamente reconhece a inexistência de materialidade, para o período fiscalizado (ano de 2019) sequer existia a norma legal dos §§14 e 16 do art. 25 da Lei 8.212/1991 no ordenamento jurídico, ainda que de cunho interpretativo.

No que se refere à disposição do §13 do mencionado art.25 convém frisar que esta é dirigida as pessoas físicas, ou seja, não diz respeito a Cooperativa.

Reitera afirmando que a Cooperativa não está sub-rogada nessa responsabilidade tributária.

Diz que o Fisco, nos processos 10410.720.202/2018-31 e 10410.721.565/2020-16, efetuou o lançamento apenas para prevenir a decadência, em razão da existência de ação judicial não transitada em julgado. No presente caso há decisão no sentido da inexistência de relação entre a cooperativa e o INSS.

No que tange as devoluções, informa o contribuinte, que o valor se refere as oscilações no valor da cana de açúcar durante a safra 2018/2019.

Por fim, para além das questões acima expostas, convém frisar que a ilegalidade das cobranças das contribuições em face da Impugnante, na qualidade de sub-rogada ou substituta tributária das pessoas físicas produtoras rurais, com base no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991 com redação dada pela Lei nº 9.528/1997, não subsiste também pelo motivo de que tal atribuição fora expurgada do mundo jurídico, e não foi reintroduzida

pela Lei 10.256/2001 ou qualquer norma posterior, uma vez que a decisão do Supremo Tribunal Federal proferida no RE 718.874/RS, reconhecendo a constitucionalidade do FUNRURAL prevista no art. 25, da Lei n. 8.2312/91, após Lei n. 10.256/2001, NÃO se alcançou a norma prevendo a sub-rogação de tal exação.

Dessa forma, os débitos a esse título são inevitavelmente insubsistentes também por essa razão.

Em relação ao SENAR diz que “que pelo mesmo motivo não pode se amparar no expurgado inciso IV do art. 30 da Lei 8.212/1991 - nunca havia sido prevista em lei, conforme exigem os artigos 5º, II, artigo 150, I, ambos da CF/88; e ainda, artigo 97, III, artigo 128, e artigo 121, parágrafo único, II, todos do CTN”.

Conclui afirmando que improcedente o lançamento das contribuições sobre a entrega de matérias-primas dos cooperados.

A defesa pugna a Representação Fiscal para Fins Penais alegando que não há conduta que caracterize o ilícito penal e nem o crime de apropriação indébita.

Ressalte-se, neste ponto, que, ainda que a Impugnante tenha efetivamente procedido a respectiva retenção, a ausência de exigibilidade da exação impossibilita a caracterização de crime de apropriação indébita, eis que inexistente obrigação de repasse para o Fisco, mas sim, nesta hipótese, para aqueles de quem os valores foram retidos.

Além do que, sempre foi pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto à natureza material ou de resultado dos crimes contra a ordem tributária, razão pela qual firmou-se o entendimento de que é necessário o término do presente procedimento administrativo-fiscal como condição para o encaminhamento da representação fiscal para fins penais, visto que a decisão definitiva é condição objetiva de procedibilidade.

Cita a súmula 24 e conclui o sobrestamento a RFFP até o término do processo administrativo.

Por fim, pede:

Por todo o exposto, a Impugnante requer seja reconhecida a nulidade dos lançamentos, pois totalmente contrários ao título judicial emanado em seu favor no bojo da ação judicial nº 0007986-75.2006.4.05.8000.

Ademais, demonstrada a insubsistência do lançamento fiscal consubstanciado nos autos de infração relativos ao Processo Administrativo nº 11274-720.941/2021-01, requer a Impugnante a essa D. Delegacia de Julgamento, seja acolhida a presente Impugnação, julgando-se, por conseguinte, inteiramente improcedente o lançamento, porquanto tratam, em sua integralidade, de contribuições previdenciárias sobre as Matérias-Primas adquiridas de Associados - Pessoas Físicas.

Requer, ainda, o sobrestamento do Processo Administrativo nº 11274.720942/2021-47 (Representação Fiscal para Fins Penais), em atendimento a Súmula Vinculante nº 24.

Por fim, alternativamente, caso entenda pertinente, pugna seja a presente autuação convertida em diligência, a fim de se analisar detidamente todas as informações apresentadas e restar devidamente demonstrada a insubsistência do lançamento fiscal ora atacado..

Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a autoridade julgadora de primeira instância, por meio do Despacho nº 18 – 15ª TURMA/DRJ06 (fls. 2306/2310), entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, para que, com base na decisão judicial transitada em julgado (processo nº 0007986-75.2006.4.05.8000), a qual reconhece a impossibilidade de cobrança das contribuições previdenciárias sobre as matérias-primas adquiridas de associados, fosse informado as Notas Fiscais emitidas para os cooperados e a base de cálculo correspondente aos cooperados e aos não cooperados, além de averiguar se a alegada oscilação no valor da cana de açúcar gerou alguma alteração na base de cálculo apurada:

Em que pese tenha sido acostado aos autos, folhas 1169 a 1181, a relação de cooperados e o contribuinte tenha anexado, as folhas 1370 a 1456, os contratos de colonato, o fez por amostragem. Portanto, não é possível confirmar quais os produtores rurais - pessoa física de fato possuem o contrato de colonato.

Sendo assim, solicita-se que seja informado, considerando notas fiscais de aquisição de produção rural, qual foi emitida para um cooperado e a base de cálculo correspondente aos cooperados e aos não cooperados.

Em relação as oscilações no valor da cana de açúcar durante a safra 2018/2019, informar se gerou alguma alteração na base de cálculo apurada.

O contribuinte deve ser cientificado do resultado da diligência, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, devendo lhe ser concedido o prazo para manifestação. O comprovante de ciência deve ser juntado aos autos, os quais devem, após transcorrido o prazo para manifestação, retornar a esta Delegacia para julgamento.

Em resposta, a autoridade fiscal apresentou o relatório de diligência fiscal de fls. 2311/2315, relatando o que segue, conforme devidamente sintetizado pela DRJ de Origem:

O Auditor Fiscal informa que durante a ação fiscal, mesmo ciente das consequências de sua não apresentação das informações solicitadas, a Impugnante anexou um “balancete da conta capital social” e uma amostra de “contrato de colonato”, o qual se refere à cessão gratuita de uso de terra a colono pelo prazo de 2 (dois) anos, mas não demonstrou suficiente e inequivocamente,

nos processos de fiscalização e de julgamento, o vínculo entre os produtores rurais pessoas físicas na condição de cooperados.

Conclui que não pode verificar com segurança e precisão quais os fornecedores são cooperados e não cooperados.

Destaca que deve ser comprovado que na data de emissão das notas fiscais o fornecedor informado como cooperado estava em situação regular e não havia sido demitido, eliminado ou excluído. E ainda que deve ser demonstrado que houve a integralização das quotas-partes do capital, identificando os respectivos lançamentos, para cada cooperado, e apresentar os demonstrativos das respectivas contas envolvidas, extraídos do livro Razão gerado pelo SPED.

A Autoridade Fiscal relata que foram apresentadas as notas fiscais de devolução de produtos, porém não há identificação a qual nota de compra se referem.

Diz ainda que “notas fiscais de devolução se referem à diferença entre o valor final do produto, ao final da safra, e o valor pago aos produtores, o que não condiz, no entanto, com a operação: CFOP 5201 - Devolução de compra para industrialização ou produção rural, expressa nas notas fiscais emitidas”.

O sujeito passivo, portanto, mesmo ciente das informações intimadas à apresentação, necessárias à fiscalização, e das respectivas consequências de sua não observância, descritas no Relatório Fiscal, apenas acrescentou na impugnação um “extrato de contas simples dos associados”, sem explicar o seu conteúdo, mas cuja nota de devolução se refere a notas de compras emitidas no ano de 2018.

Assim, não demonstrou suficiente e inequivocamente, nos processos de fiscalização e de julgamento, a correspondência, em quantidades e valores, e o vínculo entre as notas fiscais de compras e devolução, referentes ao período fiscalizado, e não comprovou as efetivas devoluções de produtos ou de valores referentes à diferença de preço final do produto.

Por fim, afirma não ser possível determinar se as devoluções geraram e quais as alterações na base de cálculo.

Devidamente intimada em 19/10/2022 acerca da diligência, a RECORRENTE apresentou manifestação de fls. 2327/2332 em 17/11/2022, alegando o que segue:

Em 17/11/2022, o contribuinte se manifesta informando que anexou na planilha os campos de vínculo, data de admissão e número de matrícula e o resumo mensal contendo os valores de cooperado e não cooperados. Foi também anexado as FICHAS DE MATRÍCULA/ADMISSÃO, que substituem o livro de matrícula. Algumas fichas estão sem assinatura, sendo então anexado outro documento que comprove o vínculo.

Informa que foi colacionado o RAZÃO CONTÁBIL da conta 7070 – CAPITAL SOCIAL e o EXTRATO DAS CONTAS DOS ASSOCIADOS que ingressaram no exercício de 2019.

Ressalta que a data de admissão comprova que o cooperado é associado no respectivo ano do movimento e as fichas de admissão comprovam a data.

Diz ainda que foi anexada “planilha com detalhamento das integralizações de quotas de capital social do exercício 2019 conforme extraídas do livro razão gerado pelo SPED já anexado da conta 7070 – CAPITAL SOCIAL e extratos analíticos dos associados neste período”.

Além disso, a fiscalização questiona a utilização do CFOP 1101. Quanto ao ponto, conveniente esclarecer que o referido CFOP é o utilizado no mercado comum, mas os lançamentos são devidamente registrados em contas contábeis de estoques distintas (1240 para cooperados e 1250 para não cooperados), assim como, pelas contas a pagar (5010 para cooperados e 5180 para não cooperados).

Por fim, no intuito de facilitar ainda mais a compreensão de V. Sa., se faz pertinente acrescentar os seguintes esclarecimentos:

- As compras de cooperados e terceiros são registradas em contas distintas conforme informamos a seguir: a conta contábil 1240 - RECEBIMENTO DE PRODUÇÃO DE COOPERADOS corresponde a conta de estoque onde é registrado os valores das aquisições de matéria prima provenientes da produção de cooperados, já a conta contábil 5010 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA RECEBIDA DE ASSOCIADOS corresponde a conta de créditos pela produção recebida de cooperados. As devoluções de produtos agrícolas de associados são registradas a débito da conta contábil 5010 - PRODUÇÃO AGRÍCOLA RECEBIDA DE ASSOCIADOS (contas a pagar) e a crédito da conta contábil 1340 - (-) DEVOLUÇÃO RECEBIMENTO DE PRODUÇÃO DE ASSOCIADO (estoque).

- Já as operações com terceiros são registradas na conta contábil 1250 - COMPRAS DE TERCEIROS que corresponde a conta de estoque que registra as entradas de produção agrícola de não cooperados e a conta contábil 5180 PRODUTOS AGRICOLAS A PAGAR A TERCEIROS que corresponde a conta de créditos pela produção agrícola comprada de não cooperados, o registro relativo aos débitos referentes a devolução de produção agrícola de não cooperados são registradas na conta contábil 5180 PRODUTOS AGRICOLAS A PAGAR A TERCEIROS (contas a pagar) e a crédito da conta contábil 1350 (-) DEVOLUÇÃO DE COMPRAS DE TERCEIROS (estoque). Seguem os extratos das contas 1340, 1350, 5010 e 5180, as demais já estão no processo (conta 1240 nas Folhas 816 a 984 e conta 1250 Folhas 985 a 1035);

- Da produção agrícola do cooperado é efetuado desconto a título de capital social o percentual de 0,50% sobre o montante geral;

- O movimento para baixa da conta de produção agrícola do cooperado se dá pelo pagamento (Banco conta movimento/CAIXA), por retenções

(ASSOCIADOS CONTRA MOVIMENTO/CAPITAL SOCIAL/ENTRE OUTROS). As informações podem ser observadas no razão da conta 5010 que segue em anexo.

- O movimento para baixa da conta de produção agrícola do não cooperado se dá pelo pagamento (Banco conta movimento/CAIXA), por retenções (TERCEIROS CONTRA MOVIMENTO/ENTRE OUTROS). As informações podem ser observadas no razão da conta 5180 que segue em anexo.

Em relação a Devolução de compras o contribuinte esclarece que foi elaborada uma planilha com todas as informações.

Esclarecimentos: Para comprovar o requerido a Cooperativa Pindorama apresenta o razão extraído do SPED das contas contábeis 5010 – PRODUÇÃO AGRÍCOLA RECEBIDA DE ASSOCIADOS (cooperados) e a conta contábil 5180 – PRODUTOS AGRÍCOLAS A PAGAR A TERCEIROS (não cooperados).

...

Esclarecimentos: Para demonstrar o requerido a Cooperativa Pindorama apresenta os razões do dia 31/08/2019 das contas contábeis envolvidas (1240, 1250, 1340, 1350, 5010 e 5180) as quais efetivamente comprovam todo movimento destas oscilações além da tabela com preço médio da ATR enviado pelo SINDAÇUCAR/AL.

Juntou vasta documentação às fls. 2333/5639.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ de origem julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 5642/5672):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

AÇÃO JUDICIAL. IDENTIDADE DE OBJETO. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DIFERENCIADA. JULGAMENTO.

Por força do princípio da unidade jurisdicional, a decisão judicial é soberana e sobrepõe-se a qualquer manifestação administrativa eventualmente produzida, de forma que, nos casos de objetos idênticos, opera-se a renúncia à discussão administrativa, devendo o julgamento, no âmbito administrativo, ater-se à matéria diferenciada.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS PARA O SENAR. SUBROGAÇÃO DO ADQUIRENTE DA PRODUÇÃO RURAL.

As contribuições para o SENAR são recolhidas em conjunto com as contribuições para a Seguridade Social nas mesmas condições, prazos e sanções, foro e privilégio que lhes são aplicáveis.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. IMPUGNAÇÃO. JULGAMENTO PELAS DRJ. DESCABIMENTO.

A análise do cabimento ou não da Representação Fiscal Para Fins Penais - RFFP não se insere no rol de competências das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, consistindo tal procedimento em mero dever de ofício da fiscalização.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

No mérito, a DRJ entendeu que o Tribunal Regional Federal da 5ª Região foi favorável a Impugnante somente em relação ao produto entregue por seus cooperados, em relação aos não cooperados a cobrança segue normalmente

Analisando os documentos acostados aos autos (que se dividem basicamente entre Ficha de Proposta de Admissão, Ficha de Admissão, Dados do Colono Associado e Contratos entre a Cooperativa e o Cooperado), identificou que vários apresentam inconsistências nos requisitos essenciais para a validade dos documentos. Assim, entendeu não restar comprovado o vínculo de cooperado de diversos produtores rurais pessoas físicas, conforme tabela de fls. 5653/5666.

Desta forma, a DRJ de origem entendeu não ser possível “*ter a convicção da relação entre os supostos cooperados e a cooperativa na época da emissão das Notas Fiscais*” (fl. 5667).

Por outro lado, entendeu como comprovada a relação de cooperado com algumas pessoas físicas. Desta forma, excluiu da base de cálculo o valor correspondente às notas fiscais emitidas na vigência dos 2 (dois) anos dos contratos de 2017, 2018 e 2019, conforme tabela de fls. 5667/5668.

Assim, entendeu pela exclusão do valor de R\$ 4.649,59, da forma que segue abaixo disposta:

COMP	Base Apurada	Vr Excluído	Base Atual	GILRAT (2158)		Contr Prod Rural (4863)		SENAR (2187)	
				De	Para	De	Para	De	Para
jan/19	9.300.594,70	3.865,21	9.296.729,49	9.300,59	9.296,73	111.607,14	111.560,75	18.601,19	18.593,46
ago/19	4.438.745,59	9.175,03	4.429.570,56	4.438,75	4.429,57	53.264,95	53.154,85	8.877,49	8.859,14
set/19	13.603.002,06	183.265,53	13.419.736,53	13.603,00	13.419,74	163.236,02	161.036,84	27.206,00	26.839,47
out/19	14.865.141,04	27.454,06	14.837.686,98	14.865,14	14.837,69	178.381,69	178.052,24	29.730,28	29.675,37
nov/19	12.824.324,11	49.893,74	12.774.430,37	12.824,32	12.774,43	153.891,89	153.293,16	25.648,65	25.548,86
dez/19	15.559.378,64	36.318,81	15.523.059,83	15.559,38	15.523,06	186.712,54	186.276,72	31.118,76	31.046,12

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 10/03/2023, conforme termo de ciência por abertura de mensagem de fl. 5684, apresentou recurso voluntário de fls. 5687/5699, em 10/04/2023.

Em suas razões, vai de encontro ao fato da DRJ de origem apenas ter considerado algumas Notas Fiscais “emitidas na vigência dos 2 (dois) anos dos contratos de 2017, 2018 e 2019”.

Discorre que consta no contrato de colonato que após 2 (dois) anos o contrato será por tempo indeterminado, ou seja, ocorrerá renovação automática do contrato.

Logo, merece ser reformada a decisão recorrida, porquanto desconsidera inúmeros contratos antigos, mesmo estando plenamente vigentes e mesmo considerando que não há dúvidas da entrega de produtos pelos mesmos (ato cooperado), portanto, sobre o qual não pode incidir a contribuição previdenciária, sob pena de violação flagrante a coisa julgada.

No que diz respeito dos problemas apontados nas propostas/fichas de admissão (“ausência de assinatura e/ou ausência de informações de registro da adesão à cooperativa ou a data de admissão”), relata que a Cooperativa Pindorama foi fundada em 1956 e é formada por mais de 1.000 associados (pessoas físicas), os quais por intermédio da agricultura familiar fornecem a matéria-prima entregue à Cooperativa para industrialização e comercialização. Ou seja, estar-se diante de uma Cooperativa com mais de 60 anos de história, formada por mais de 1.000 associados, logo, é natural e óbvio que exista contratos/proposta de admissão/ficha de admissão muito antigos, mas essa situação não desconstitui em absoluto a prova carreada aos autos.

Afirma o seguinte:

30. Para que não parem dúvidas, remeta-se às fls. 3555 a 3559 e 3560 a 3568, que evidenciam o contrato assinado e as fichas de admissão. Entretanto, esses documentos colacionados foram completamente desconsiderados pela Fiscalização.

(...)

36. Deveras, é tão evidente que o fiscal está criando dificuldades inexistentes para descumprir a ordem judicial que até os Diretores que constam no próprio sítio da Receita Federal não foram considerados associados, mesmo com a previsão expressa no estatuto social que o Conselho de Administração será composto por 05 (cinco) membros, todos cooperados e no gozo dos seus direitos sociais (art. 48).

37. Do mesmo modo, constata-se que os membros do Conselho Fiscal e da Comissão de Associados, também foram desconsiderados. Contudo, além dos documentos já anexados aos autos comprovarem a condição de associados das referidas pessoas, a Ata da Assembleia Geral Ordinária realizada em 18/03/2019 e registrada na Junta Comercial do Estado de Alagoas em 17/04/2019 confirma cabalmente tal fato, confira-se:

Relata que o balancete de capital social comprova a veracidade dos fatos.

Discorre que a Ata da Assembleia Geral realizada em 29/03/2021 e registrada na Junta Comercial de Alagoas em 09/09/2021 possui como anexo a relação de todos os cooperados. Mesmo essa Ata sendo de data posterior à fiscalização, é facilmente identificado muitos dos nomes dos cooperados indicados nos contratos já acostados, demonstrando que os mesmos ainda permanecem na condição de cooperados, o que só corrobora os argumentos já expostos pela Recorrente. Ou seja, comprova que o vínculo perdurou por mais de 2 (dois) anos do inicialmente acordado – se tornando efetivamente por prazo indeterminado.

Alega que à fl. 4526 consta uma lista de 34 novos associados que ingressaram, integralizando o capital social, no ano de 2019. Inclusive, a Pindorama frisou expressamente na planilha que as informações podiam ser verificadas nas contas correspondentes extraídas no razão contábil, enviado via SPED. Contudo, ainda assim, até mesmo esses novos associados foram desprezados pelo Fiscal.

Alega que, se diante dos documentos apresentados durante a diligência a Fiscalização não ficou “satisfeita”, tivesse reintimado a Pindorama para exaurir qualquer dúvida, porque assim impõe o princípio da verdade material que pauta o processo administrativo fiscal.

No que se refere as devoluções, discorre que a planilha apresentada correlaciona DEVOLUCOES - COMPRA SAFRA 2018-2019 - DEMONSTRATIVO PREÇO MÉDIO DE AÇUCAR FL 5628-5639 - VICULAÇÃO NF COMPRA COM NF DEVOLUÇÃO FLS. 5528-5543.

Adentra, ainda, na via argumentativo da ilegalidade das cobranças das contribuições em face da Recorrente, na qualidade de sub-rogada ou substituta tributária das pessoas físicas produtoras rurais, com base no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991 com redação dada pela Lei nº 9.528/1997, informando que não subsiste também pelo motivo de que tal atribuição fora expurgada do mundo jurídico, e não foi reintroduzida pela Lei 10.256/2001 ou qualquer norma posterior, uma vez que a decisão do Supremo Tribunal Federal proferida no RE 718.874/RS, reconhecendo a constitucionalidade do FUNRURAL prevista no art. 25, da Lei n. 8.2312/91, após Lei n. 10.256/2001, não alcançou a norma prevendo a sub-rogação de tal exação.

Por fim, apresenta argumentos para demonstrar a inoccorrência de crime de sonegação de contribuições previdenciária e crime contra a ordem tributária.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Notas Fiscais Emitidas por Associados/Cooperados da Contribuinte. Comprovação

Em seu recurso, alega o contribuinte que as operações registradas seriam decorrentes de atos cooperados ou que seriam atingidas por ajustes decorrentes de devoluções/oscilações de preço que reduziriam a base de cálculo.

Pois bem, entendo que, para que uma operação seja reconhecida como ato cooperado, exige-se prova documental robusta e contemporânea demonstrando a condição do fornecedor como cooperado à época da operação e a vinculação da operação ao funcionamento cooperativista. No caso concreto, entendo que a instrução da DRJ e dos relatórios fiscais demonstraram que as notas fiscais apresentadas não vieram acompanhadas de documentação idônea suficiente a esse fim.

O julgamento de primeira instância verificou inconsistências graves no conjunto probatório: propostas de admissão, fichas de admissão e contratos com vícios formais (assinaturas ausentes, datas não informadas, registros de admissão incompletos), contratos de colonato datados de tempo antes da emissão de determinadas notas fiscais e sem termo aditivo ou documento que comprove renovação.

Foram identificadas as notas fiscais que coincidiram com contratos datados dentro do período fiscalizado. Porém, se resta demonstrada a ausência de mapeamento claro que ligue cada nota fiscal a cooperado regularmente em situação ativa no momento da operação, não há como reconhecer genericamente que todas as notas representam atos cooperados. A alegação recursal, fundada apenas em parte das notas fiscais e em argumentos gerais sobre o funcionamento da cooperativa, não atinge o nível probatório exigido para desconstituir o presente lançamento.

Da mesma forma, foram identificadas a ocorrência de múltiplos vícios, quais sejam, propostas sem assinatura do suposto cooperado; propostas assinadas apenas pelo requerente; ausência de data de admissão; fichas de admissão incompletas; ausência de registro formal do ingresso do associado.

Verifica-se também que muitos contratos de colonato constantes nos autos foram firmados há mais de dois anos em relação ao período de emissão das notas fiscais objeto deste processo (ano de 2019), conforme, por exemplo, fls. 2403, 2641, 2879, 3107, 3317, 3323, 3559, etc. Em tais situações, a Cooperativa alega, em sua defesa, existência de renovação automática e vigência por prazo indeterminado, conforme parágrafo único do art. 2º dos referidos contratos, o qual possui a seguinte redação:

Artigo 2- A cessão de uso estabelecido neste Contrato vigorará pelo prazo de 02 (dois) anos para o assentamento de novos colonos.

Parágrafo Único - O colono com mais de 02 (dois) anos efetivamente, o presente Contrato será por prazo indeterminado.

Entretanto, com a devida vênia, entendo que o dispositivo acima não possui o condão de prorrogar por prazo indeterminado o contrato após passados os 2 anos do acordo, como pretende a RECORRENTE.

A melhor interpretação do referido dispositivo é no sentido de que o contrato terá vigor de 2 anos quando firmado com novo colono. Apenas nos casos em que o contrato for firmado com colonos efetivados há mais de 2 anos é que o contrato terá prazo indeterminado.

Portanto, a interpretação que a contribuinte adotou para o referido dispositivo não é a mais adequada, pois não é possível extrair, do citado dispositivo, que existe a alegada “*renovação automática do contrato por tempo indeterminado*”.

Desta forma, analisando por amostragem os contratos já citados acima (fls. 2403, 2641, 2879, 3107, 3317, 3327, 3559), verifica-se que os contratos de fls. 2403, 3107, 3317 e 3559 são contemporâneos às admissões dos colonos/partes (conforme fichas de admissão de fls. 2400, 3104, 3314 e 3555, respectivamente). Neste cenário, todos esses contratos teriam prazo de 2 anos, previsto no caput do art. 2º do mencionado instrumento, sendo certo que não foram apresentados documentos comprobatórios da efetiva manutenção do vínculo (tais como termos aditivos, registros de prorrogação, comprovantes de participação no capital social relativos ao período, recibos contemporâneos, ou atos administrativos internos que comprovassem manutenção ativa do associado).

Apenas nas 3 outras situações citadas como exemplo (fls. 2641, 2879 e 3327) é que há um suposto envolvimento com colono com mais de 02 (dois) anos de admissão (conforme fls. 2637, 2875 e 3323). Contudo, em todas as 3 situações descritas, a ficha de admissão carece de assinatura das partes. Ou seja, a situação recai na já mencionada ocorrência de múltiplos vícios que comprovem a efetiva relação de cooperado da pessoa física em momento contemporâneo aos fatos geradores ora investigados.

Portanto, a execução do contrato e a permanência do vínculo devem ser demonstradas por fatos e documentos aptos a comprovar a continuidade jurídica e material da relação na data das operações.

A autoridade julgadora de primeira instância realizou amostragem e demonstrou que, em diversos instrumentos, há pelo menos um elemento capaz de macular a presunção de autenticidade da prova juntada. Em vários documentos foram verificados múltiplos problemas concomitantes, o que agrava a dúvida acerca da validade dos instrumentos.

Cabe esclarecer que tais elementos não são meros detalhes formais, pois comprometem a confiabilidade dos instrumentos apresentados como prova do vínculo. Diante dos

vícios identificados, não se pode presumir, de forma automática, a manutenção do contrato ou a condição de cooperado.

Nesse ponto, ainda, a RECORRENTE invoca a longa história da Cooperativa Pindorama e o elevado número de associados para justificar a dificuldade de apresentar documentos atualizados, porém a invocação da história da cooperativa e do número de associados não exime o contribuinte da necessária prova documental quando pretende afastar a tributação.

A RECORRENTE juntou ata de assembleia realizada em 29/03/2021 (registrada em 09/09/2021) contendo relação de cooperados. Essa prova, contudo, é posterior ao período fiscalizado (exercício de 2019) e, não substituem a comprovação documental individual da adesão e manutenção do vínculo de cada cooperado, tampouco comprovam a vigência de contratos de colonato ou o efetivo enquadramento das operações como atos cooperativos no período fiscalizado. Igualmente, a lista de 34 novos associados que ingressaram em 2019, por si só, não resolve as deficiências apontadas.

Entendo que segue a mesma linha, no que concerne ao balancete de capital social, o qual tem valor contábil geral, servindo apenas para demonstrar a situação patrimonial e financeira da cooperativa em determinado período, mas não individualiza as relações jurídicas entre a cooperativa e cada associado, ou seja, não comprova a efetiva participação ou vínculo ativo dos supostos cooperados.

Quanto às críticas direcionadas à fiscalização, por não ter oportunizado a complementação probatória, invocando o princípio da verdade material, verifica-se que a contribuinte foi, de fato, reiteradamente intimada a apresentar documentação e esclarecimentos desde a fase não contenciosa.

Restando evidenciado que o contribuinte teve pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, e considerando que a fiscalização não está obrigada a promover sucessivas reintimações diante da insuficiência de provas apresentadas, resta equivocada a argumentação da RECORRENTE.

Sabe-se que, ao procedimento administrativo, aplica-se o entendimento de que o ônus da prova, quanto a fatos constitutivos do direito invocado pela parte, incumbe ao contribuinte. Sem a apresentação de provas, não há como efetuar qualquer alteração no lançamento. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Ademais, não basta fazer alegações e acostar diversos documentos sem realizar o necessário cotejo dos mesmos a fim de atestar que os produtores rurais pessoas físicas indicados nas notas fiscais eram, à época dos fatos, associados da RECORRENTE.

Não se trata de negar vigência à decisão judicial, mas sim da necessária comprovação de quais operações estão englobadas pela já mencionada decisão judicial (ou seja, que envolvem pessoas físicas efetivamente cooperadas), a fim de atingir o seu pleno cumprimento.

Tal verificação deve ser realizada de forma individualizada, com base em documentação idônea comprovando que, à época da emissão da nota fiscal, o respectivo emissor encontrava-se inequivocamente vinculado à RECORRENTE na qualidade de cooperado.

Ao acostar diversos documentos aos autos sem fazer qualquer cotejo entre os mesmos com as notas fiscais a eles respectivamente relacionadas, o contribuinte não comprova nada e apenas transfere para a fiscalização o seu dever de comprovar suas alegações.

Quanto o abatimento das supostas devoluções de vendas, o contribuinte apenas alega que (fl. 5697):

46. Ocorre que, tal argumento não merece prosperar, pois a planilha correlaciona DEVOLUCOES - COMPRA SAFRA 2018-2019 - DEMONSTRATIVO PREÇO MÉDIO DE AÇUCAR FL 5628-5639 - VICULAÇÃO NF COMPRA COM NF DEVOLUÇÃO FLS. 5528-5543.

Mais uma vez, o contribuinte limita-se a juntar documentos sem esclarecer de que forma eles corroborariam suas alegações. Cumpre destacar que lhe competia realizar o cotejo entre os elementos apresentados e demonstrar de maneira objetiva como comprovam que os valores devolvidos correspondem a Notas Fiscais emitidas em 2019, objeto destes autos. Não é admissível, portanto, transferir à fiscalização o ônus de demonstrar o que incumbe ao próprio sujeito passivo.

Conforme disposto pela DRJ de origem, foi esclarecida a necessidade de apresentação de relatório que correlacione, nota por nota, as compras com as devoluções. Neste sentido, não há como atender ao pleito formulado pela contribuinte.

Ademais, reforço estas razões de decidir com trechos do acórdão recorrido (não rebatidos pela contribuinte) no sentido de que, conforme Soluções de Consultas, as deduções provenientes de devoluções não podem ser deduzidas das Receitas Brutas:

Cabe ainda destacar que, nos termos das soluções de consulta a seguir apresentadas, as deduções provenientes de devoluções não podem ser deduzidas das Receitas Brutas:

Solução de Consulta nº 199 - Cosit de 2019

PRODUTORES RURAIS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, os valores relativos às devoluções de venda não podem ser deduzidos da receita bruta proveniente da comercialização de produção rural, para fins de apuração da contribuição previdenciária patronal devida por produtor rural pessoa jurídica e por agroindústria.

Solução de Consulta nº 650 - Cosit de 2017

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRODUTORES RURAIS. DEVOLUÇÃO DE COMPRAS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Em face da legislação de regência da matéria, não há como deduzir da receita bruta proveniente da comercialização da produção dos produtores rurais os valores relativos às devoluções de compras anteriores.

Sendo assim, não merece reforma o acórdão recorrido.

Inconstitucionalidade da sub-rogação prevista no art. 30, IV, da Lei 8.212/91 (FUNRURAL, GILRAT e SENAR)

Conforme exposto, o presente lançamento versa sobre a contribuição ao FUNRURAL, GILRAT e ao SENAR incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de produtos do produtor rural pessoa física, prevista nos incisos I e II do artigo 25 da Lei nº 8.212/91 e no art. 6º da Lei nº 9.528/97, com a redação da Lei nº 10.256/2001.

Este é um tema já bastante discutido neste Tribunal Administrativo, tendo jurisprudência consolidada, mormente em razão das decisões definitivas proferidas pelo STF.

O argumento central da defesa da RECORRENTE é no sentido de que a sub-rogação prevista no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991 (com redação dada pela Lei nº 9.528/1997), “*não subsiste também pelo motivo de que tal atribuição fora expurgada do mundo jurídico, e não foi reintroduzida pela Lei 10.256/2001 ou qualquer norma posterior*” (fl. 5697). Desta forma, afirma que a decisão proferida pelo STF quando do julgamento do RE 718874/RS não alcançou a norma prevendo a sub-rogação de tal exação.

Ou seja, a RECORRENTE demonstra, ainda, ter pleno conhecimento de que o STF realizou o julgamento de mérito do RE 718.874, o qual tinha por objeto tema com repercussão

geral acerca da constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 10.256/2001, quando a corte declarou a constitucionalidade do Funrural.

Contudo, entendeu que, não tendo o Recurso Extraordinário 718.874/RS tratado da responsabilidade do adquirente por sub-rogação, a norma contida no artigo 30, IV, que trata da subrogação não constou da tese fixada pela corte suprema em sede de repercussão geral, o que implica na manutenção e prevalência do entendimento firmado anteriormente, o qual expurgou referido dispositivo legal do ordenamento jurídico.

Contudo, entendo que não assiste razão à contribuinte em seu pleito.

Mediante julgamento do RE 363.852/MG, o STF declarou, por unanimidade, a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que previa o recolhimento da contribuição acima referida, pois esta lei foi anterior à Emenda Constitucional 20/1998 (responsável por alterar a base de cálculo para fins de incidência da referida contribuição).

É que antes da EC 20/1998, as contribuições sociais do empregador somente poderiam incidir sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Com o advento da referida emenda, surgiu a possibilidade de utilizar a receita como base de cálculo das contribuições sociais do empregador.

Ao apreciar o RE 596177, que teve a repercussão geral reconhecida (tem 202) conforme art. 543-B do antigo CPC, o então Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, consignou que o RE 363852/MG, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, tratava da mesma questão e foi discutido no Plenário do STF. Neste sentido, adotou como fundamentos a decisão já manifestada no mencionado RE 363852/MG.

Válido transcrever trechos do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio quando do julgamento do RE 363852/MG:

"(...) Forçoso é concluir que, no caso de produtor rural, embora pessoa natural, que tenha empregados, incide a previsão relativa ao recolhimento sobre o valor da folha de salários. É de ressaltar que a Lei nº 8212/91 define empresa como a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos, ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional - inciso I do artigo 15. Então, o produtor rural, pessoa natural, fica compelido a satisfazer, de um lado, a contribuição sobre a folha de salários e, de outro, a COFINS, não havendo lugar para ter-se novo ônus, relativamente ao financiamento da seguridade social, isso a partir de valor alusivo à venda de bovinos. Cumpre ter presente, até mesmo, a regra do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, no que veda instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. De acordo com o artigo 195, § 8º, do Diploma Maior, se o produtor não possui empregados, fica compelido, inexistente a base de incidência da contribuição - a folha de salários - a recolher percentual sobre o resultado da

comercialização da produção. Se, ao contrário, conta com empregados, estará obrigado não só ao recolhimento sobre a folha de salários, como também, levando em conta o faturamento, da contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da prevista - tomada a mesma base de incidência, o valor comercializado - no artigo 25 da Lei nº 8.212/91. Assim, não fosse suficiente a duplicidade, considerado o faturamento, tem-se, ainda, a quebra da isonomia.

"(...) não há como deixar de assentar que a nova fonte deveria estar estabelecida em lei complementar."

"Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural " de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, **até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição**, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência."

Após a EC 20/98, foi editada a Lei nº 10.256/2001, que deu nova redação ao caput do art. 25 da Lei nº 8.212/91. Ou seja, a referida Lei nº 10.256/2001 foi editada quando já estava em vigor a nova redação do art. 195, I, da Constituição, dada pela EC 20/98, que passou a prever nova fonte de custeio da seguridade social, qual seja, a receita dos empregadores.

Sendo assim, é evidente que o RE 363852/MG dispõe somente acerca do art. 25 da Lei nº 8.212/91 com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92 (atualizada até a Lei nº 9.528/97), ao passo que o presente lançamento se refere a fatos geradores ocorridos em 2019, posteriores, portanto, à Lei nº 10.256/2001, que deu nova redação ao art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/91.

Tanto é que, quando da apreciação de embargos de declaração opostos no RE 596177/RS, o STF reconheceu que não houve o exame da matéria sob o enfoque da exigência do tributo com fundamento na Lei nº 10.256/2001:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAMENTO NÃO ADMITIDO NO DESLINDE DA CAUSA DEVE SER EXCLUÍDO DA EMENTA DO ACÓRDÃO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE MATÉRIA QUE NÃO FOI ADEQUADAMENTE ALEGADA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO NEM TEVE SUA REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO EM DECISÃO QUE CITA EXPRESSAMENTE O DISPOSITIVO LEGAL CONSIDERADO INCONSTITUCIONAL.

I – Por não ter servido de fundamento para a conclusão do acórdão embargado, exclui-se da ementa a seguinte assertiva: “Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude

da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador”(fl. 260).

II – A constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida.

III – Inexiste obscuridade, contradição ou omissão em decisão que indica expressamente os dispositivos considerados inconstitucionais.

IV – Embargos parcialmente acolhidos, sem alteração do resultado.

Sendo assim, a decisão proferida pelo STF no RE 363.852/MG não é aplicável ao presente caso, que é totalmente englobado pela Lei nº 10.256/2001.

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

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

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

Reforça a constatação acima o fato de que a questão envolvendo a suspensão da eficácia do art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91 foi objeto de petição incidental nº 8.140 apresentada pela Fazenda Nacional, justamente com o propósito de apontar que *“foi, indevidamente, inserida a informação nos aludidos sítios de que o inciso II do art. 25 e o inciso IV do art. 30, ambos da Lei 8.212/91, estariam com execução suspensa em razão da referida Resolução Senatorial (...)”*.

Quando da apreciação do feito, o STF observou que as informações postas nas páginas de legislação dos sítios do Palácio do Planalto e da Câmara dos Deputados efetivamente não condizem com o que foi decidido a respeito do tema pelo STF. Assim, deferiu o pedido da União nos seguintes termos:

Diante de todo o exposto, DEFIRO O PEDIDO, para que se notifiquem a Presidência da Câmara dos Deputados e a Subchefia para Assuntos Jurídicos (SAJ) da Casa Civil da Presidência da República para retificarem, imediatamente, as informações constantes nos sítios eletrônicos da Câmara dos Deputados e da Presidência da República (www.camara.leg.br e www.planalto.gov.br), excluindo-se a referência à suspensão do art. 25, II, e art. 30, IV, ambos da Lei nº 8.212, de 1991.

Portanto, sem razão a RECORRENTE em seu argumento de que o art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91 foi declarado inconstitucional.

Apenas a título de esclarecimento, pondero que este tribunal administrativo deve afastar a aplicação de dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF, nos termos do art. 62, I, do RICARF. No entanto, é preciso fazer sempre uma distinção dos dispositivos tidos por inconstitucionais e aqueles que serviram de fundamentação para o lançamento. Digo isso porque, no presente caso, a RECORRENTE afirma obstinadamente que o STF já teria declarado a inconstitucionalidade da regra que determina a sub-rogação inculpada no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91. No entanto, conforme já exposto com detalhes acima, o julgamento do RE 363.852 não socorre o pleito da RECORRENTE, haja vista que tal decisão diz respeito à inconstitucionalidade do *“artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97”*, ao passo que o lançamento deste processo foi realizado com fundamento no art. 25 da Lei nº 8.212/91 com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

Necessário rememorar, conforme já atesta conhecer a contribuinte, que o STF realizou o julgamento de mérito do RE 718.874, o qual tinha por objeto tema com repercussão geral acerca da constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 10.256/2001.

Assim, por meio da apreciação pela Corte Suprema do RE 718.874, restou decidido ser constitucional a contribuição social do empregador rural pessoa física instituída pela Lei nº 10.256/2001:

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 669 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e a ele deu provimento, vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, que negavam provimento ao recurso. Em seguida, por maioria, acompanhando proposta da Ministra Cármen Lúcia (Presidente), o Tribunal fixou a seguinte tese: "É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção", vencido o Ministro Marco Aurélio, que não se pronunciou quanto à tese. Redator para o acórdão o Ministro Alexandre de Moraes

Esta é justamente a orientação da Súmula CARF nº 150, cujo teor aplica-se ao caso concreto:

Súmula CARF nº 150

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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

Ademais, importante esclarecer à RECORRENTE que, não tendo sido declarada a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo legal que fundamentou o presente lançamento, não se pode cogitar a ilegalidade/inconstitucionalidade deste, haja vista que corretamente enquadrado nas normas em vigor. Sendo assim, não se pode cogitar seja afastada a aplicação dessas normas, pois gozam de presunção de constitucionalidade.

Sendo assim, com relação às inconstitucionalidades apontadas pela RECORRENTE, esta é matéria estranha a competência deste órgão julgador administrativo, conforme Súmula nº 02 do CARF, a conferir:

Súmula CARF nº 02

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

Nesse contexto, entendo que não devem prosperar as alegações de inconstitucionalidade dos dispositivos que tratam das contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física empregador, haja vista que: (i) o presente lançamento é posterior à Lei nº 10.256/2001 (que não foi objeto de análise pelo STF no RE 363.852/MG ou no RE 596177/RS); e (ii) não é competência do CARF se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

No que se refere ao SENAR, deve-se esclarecer que também não merece reforma o lançamento. 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.

Portanto, 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. Este obstáculo apenas foi superado a partir da Lei nº 13.606, de 2018.

O tema não é novo neste CARF, conforme acórdão nº 9202-010.585, de 20/12/2022, da 2ª Turma da CSRF:

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.

Tendo em vista que o caso concreto se refere ao período de 2019, posterior, portanto, à Lei nº 13.606/2018, deve ser integralmente mantido o lançamento da contribuição ao SENAR em discussão nestes autos.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

Por fim, a RECORRENTE apresenta argumentos a fim de enfrentar a acusação de sonegação que resultaram na expedição de RFFP. Afirma não haver conduta que “*possa caracterizar a suposta tipificação dos ilícitos penais em referência e, conseqüentemente, justificar a comunicação fiscal à autoridade competente para as providências cabíveis*” (fl. 5698).

Contudo, verifica-se que o lançamento foi efetuado com multa de 75%, e não com a qualificada de 150%. Desta feita, tais questões não implicam em qualquer modificação do crédito tributário lançado, objeto dos presentes autos, sendo certo que a competência deste Tribunal Administrativo está restrita à análise da exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 25, II, do Decreto nº 70.235/72.

Sendo assim, não compete ao CARF a análise de tais questões abordadas exclusivamente na RFFP sem qualquer reflexo no lançamento do crédito tributário, conforme expõe a Súmula CARF nº 28, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Portanto, entendo por não conhecer desta parte do recurso.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER EM PARTE do recurso voluntário, não conhecendo das seguintes matérias:

- i) inconstitucionalidades alegadas; e
- ii) das alegações envolvendo a RFFP.

Na parte conhecida, no mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim