



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.720832/2015-33
ACÓRDÃO	2004-000.341 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GRANJA RIO MINAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 2

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular.

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

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. LEI Nº 8.870. SUBSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NOS INCISOS I E II DO ARTIGO 22 DA LEI Nº 8.212. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E AO FINANCIAMENTO DO SAT INCIDENTES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA SUA PRODUÇÃO RURAL HISTORICAMENTE DENOMINADA FUNRURAL. VALIDADE.

As contribuições previdenciárias patronal devidas pelo produtor rural pessoa jurídica, cuja atividade econômica é a produção rural própria, incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

Também incidem contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à rubrica SAT, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, sobre os valores da comercialização da produção rural do produtor rural pessoa jurídica.

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÕES PARA O SENAR SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DO PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. VALIDADE.

São devidas, pelo produtor rural pessoa jurídica, contribuição para o SENAR incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção rural própria.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto quanto ao pedido de reconhecimento de inconstitucionalidade; e no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 243/255), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 226/234), consubstanciada no Acórdão nº 109-007.057 – 7ª TURMA DA DRJ09, de 28/06/2021, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

REPERCUSSÃO GERAL. RE nº 718.874. TEMA 669. TESE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. RECEITA BRUTA. CONSTITUCIONALIDADE.

O STF em decisão proferida no dia 30 de março de 2017, no julgamento do RE nº 718.874, com repercussão geral publicou o Tema nº 669, com a tese de que é constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do empregador rural, pessoa física, instituída pela Lei nº 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização da sua produção.

SENAR. CONTRIBUIÇÃO DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA E DO SEGURADO ESPECIAL.

A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. MESMO CRITÉRIO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A arrecadação das contribuições para o SENAR deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições previdenciárias, na forma da Lei nº 8.315/91, Art. 3º, § 3º, e art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei 11.457/2007.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração (e-fls. 11/24; 65/74) juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 25/32; 75/81) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 27/07/2015 (e-fls. 82 e 85), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata-se de Auto de Infração incidente sobre a receita bruta da comercialização dos produtos rurais, na condição de sub-rogado, relativo ao período de 01/2011 a 12/2012, a seguir discriminados:

- Debcad nº 51.080.789-5, relativo à contribuição previdenciária patronal destinada à Seguridade Social e as contribuições para o SAT - Financiamento dos Benefícios em Razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho, no valor de R\$ 1.921.876,07;

- Debcad nº 51.080.790-9, relativo à contribuição destinada ao SENAR, no valor de R\$ 187.039,72.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 143/153 - Debcad 51.080.789-5; e e-fls. 180/189 - Debcad 51.080.790-9), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

O Impugnante apresentou defesa tempestiva, fls. 143 a 153, e 180 a 189, com as seguintes alegações:

Que a Fiscalização fundamentou a exigência das contribuições com base no art. 25 da Lei nº 8.870, de 15/04/1994, com redação da Lei nº 10.256 de 09/07/2001. Entende que este artigo é inconstitucional. Cita o referido art. 25 e o inciso I do art. 195 da CF/88.

Alega que a CF/88, elencou as situações nas quais seria possível a instituição de contribuição do empregador: folha de salário e demais rendimentos pagos ou creditados a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo de emprego; à receita ou o faturamento e o lucro, sendo exaustiva a referida lista.

Ressalta que anterior à EC nº 20/98, não havia a possibilidade de se ter cumulação em virtude de ato normativo ordinário, não podendo abrir exceção à unicidade de incidência de contribuição. Esclarece que tal possibilidade se dá em relação aos casos das contribuições para o SESI, SESC etc., e em relação ao faturamento, como acontece nas contribuições para a COFINS e PIS.

Informa que a Lei nº 8.870/94, em seu art. 25, estabeleceu que os empregadores rurais pessoas jurídicas deveriam recolher a contribuição sobre a receita em substituição a folha de salários, incorrendo em inequívoco *bis in idem*, vedado pelo art. 154, I, da CF/88, pois teria a mesma base de cálculo e destinação da COFINS. Traz doutrina sobre o *bis in idem*. Acrescenta que a contribuição em apreço não possui fundamento de validade constitucional, uma vez que a COFINS já foi instituída com base no art. 195, I, “b”, esgotando assim a possibilidade de incidência sobre o faturamento. Traz jurisprudência do TRF da 4ª Região a respeito da inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.870/94.

Salienta que o PIS, apesar de possuir a mesma base de cálculo da COFINS, tem previsão legal na CF/88, no art. 239 da CF/88, o mesmo não se diga da contribuição em discussão. Traz jurisprudência a este respeito.

Alega que a cobrança em duplicidade imposta ao empregador rural pessoa jurídica, viola inequivocadamente, o princípio da isonomia tributária, consagrado no art. 150, II, CF/88. Explica que com a constituição de 1988, não há distinção entre o regime de previdência rural ou urbana, tal fato onerou o empregador

rural em relação ao não rural, visto que este deveria recolher apenas contribuição sobre a folha de salário, faturamento e o lucro, desobrigando da contribuição sobre a receita bruta advinda da comercialização da produção, que é mais onerosa do que o da folha, o que demonstra a afronta ao princípio da isonomia. Traz um estudo a respeito da maior oneração para as empresas sobre a receita bruta do que sobre a folha de pagamento. Novamente, traz jurisprudência sobre a inconstitucionalidade do art. 25 dos incisos I e II, da Lei nº 8.870/94.

Assevera que é inconstitucional a exigência da contribuição sobre a receita bruta, seja pela ocorrência do *bis in idem*, em afronta ao art. 154, I, seja pela violação ao princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, ambos da CF/88.

Informa que também é inconstitucional às contribuições ao SENAR, instituída nos termos do art. 3º da Lei nº 8.315/91, e no §5º do art. 22-A da Lei nº 8.212/91 (acrescentado pela Lei nº 10.256/2001), visto que não foi observado à unicidade de incidência de contribuição, não podendo ato normativo ordinário instituí-lo. Ressalta que tal situação ficou claro no art. 240, Título IX - Das Disposições Constitucionais Gerais, da CF/88, que ressalvou contribuições daquelas já dispostas no art. 195 da CF/88, assim como fora feito com relação ao PIS. Esclarece que há somente estas exceções para o financiamento para a Seguridade Social, além do §8º do art. 195, para o segurado especial.

Destaca que a Lei nº 8.315/91 que instituiu o SENAR, que seria uma forma adicional de incidência sobre a folha de salário, conforme previsto no art. 62 ADCT da CF/88, seria uma exceção ao princípio da unicidade de contribuição, de modo que sua autorização constitucional deve ser entendida como decorrente apenas da possibilidade de incidir sobre a folha de pagamento, não podendo ser exigida por substituição, a outra grandeza, além daquela. Explica que apesar desta proibição o SENAR, após várias alterações legislativas, entre as quais, a Lei nº 8.540/92, substitui a sua base de incidência por adicional sobre a receita bruta, o que afronta o previsto no art. 62 do ADCT que limitou tal contribuição a incidência sobre a folha de salário. Ressalta que a contribuição deveria seguir o mesmo tratamento conferido às contribuições para o SENAI e SENAC, em vista do art. 240 da CF/88, sob pena patente inconstitucionalidade. Traz jurisprudência sobre o tema.

Argumenta por fim, que o legislador não se atentou para o fato de que o produtor rural pessoa jurídica é equiparado à empresa, assim como a receita bruta é equiparado ao faturamento, nestas condições a empresa já arca com uma contribuição sobre o faturamento que é a COFINS, e, ainda, pelo fato de que há o esgotamento da possibilidade constitucional de instituição de nova contribuição sobre o faturamento por lei ordinária, situações que demonstram a improcedência do auto de infração.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando, por outras palavras, termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal e reformar a decisão recorrida.

Em resumo, sustenta a impossibilidade de tributação do FUNRURAL e SENAR com base na receita bruta da comercialização da produção rural do produtor rural. Sustenta, outrossim, tese de inconstitucionalidade.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar.

Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 21/07/2021, e-fl. 240, protocolo recursal em 20/08/2021, e-fl. 241), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico.

Pretende o recorrente o reconhecimento de inconstitucionalidade de lei tributária, o que é defeso no contencioso administrativo fiscal.

Na esfera administrativa pode-se até analisar argumentos de validade da legislação tributária a partir de entendimentos já firmados pelo Supremo Tribunal Federal (STF), para aplicar os pronunciamentos que sejam vinculantes, mas é vedado se pronunciar sobre inconstitucionalidade da lei em caráter originário. Em suma, exclusivamente é possível o

conhecimento por critérios de validade da norma jurídica a partir de decisões já emanadas da Suprema Corte, sendo que este julgamento se pautará por tal premissa, vedado se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei em sentido primevo, ainda que pretendido pelo recorrente.

Este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada a competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. Não há situação excepcional nestes autos.

Ora, o assunto já resta sumulado administrativamente, a teor da **Súmula CARF nº 2**, sendo pacificado o entendimento de que: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada inconstitucionalidade de lei.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (fundamentos de fato e de direito) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar inconstitucionalidade, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário este controle.

Por tais razões, reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer e declaro que não compete a este Colegiado se pronunciar sobre inconstitucionalidade da lei tributária.

Por conseguinte, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de apreciar pedido de reconhecimento de inconstitucionalidade.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício, nas competências 01/2011 a 12/2012, referindo-se à contribuição previdenciária substitutiva do empregador **rural pessoa jurídica (Lei nº 8.870)** para a Seguridade Social e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, além da contribuição para o financiamento do SENAR, todas elas incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.

Consta que a autuada se enquadrava como pessoa jurídica produtora rural, no período de 01/2011 a 12/2012, deixando de efetuar os recolhimentos das contribuições sociais devidas e de Terceiros (SENAR) sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção rural, não declarando, nem recolhendo as diferenças apuradas e lançadas pela fiscalização.

O contribuinte recorre aduzindo, em síntese, ser indevida a contribuição ao SENAR no período lançado, considerando inexistir fundamento de validade para a exação. Em relação ao chamado FUNRURAL (parte patronal, inclusive SAT), alega que a base de cálculo deveria ser a folha de salários e não a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, sob pena de *bis in idem* em razão da COFINS e ausência de fundamento de validade.

À análise por capítulos.

- FUNRURAL do produtor rural pessoa jurídica (Lei nº 8.870), incluindo quota patronal e SAT, ambas contribuições substitutivas, nas competências 01/2011 a 12/2012, exigida sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural

O recorrente aduz, em suma, em relação ao chamado FUNRURAL (*parte patronal, inclusive SAT – contribuições substitutivas*), que a base de cálculo deveria ser a folha de salários e não a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural do produtor rural pessoa jurídica, sob pena de *bis in idem* em razão da COFINS e ausência de fundamento de validade. Fala, ainda, em precedentes jurisprudenciais.

Pois bem. Não lhe assiste razão. Explico.

Primeiramente, cabe trazer à baila a não aplicação da Resolução nº 15 do Senado Federal, considerando à época dos fatos geradores em espécie, bem como o fato dela se referir ao empregador rural pessoa física e ao segurado especial e não ao empregador rural pessoa jurídica,

este último tangenciado pela Lei nº 8.870 e não pelo art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212, com suas alterações.

Além disso, ela se aplica para fatos geradores do período anterior a publicação da Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001, que também alterou o artigo 25 da Lei nº 8.870 (produtor rural pessoa jurídica), de modo a deixar claro ser o empregador rural pessoa jurídica, igualmente, sujeito passivo das contribuições em vergasta. Sobremais, o novo texto da Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 1998, possibilitou a base de cálculo ser a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural do empregador rural, inclusive a pessoa jurídica.

Veja-se que os fatos geradores destes autos estão sob a égide da Lei nº 10.256, de 2001, já amparada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, que alargou a base de custeio da Seguridade Social. Ademais, a constitucionalidade da tributação com base na Lei nº 10.256 não foi analisada pelo STF e nem teve repercussão geral reconhecida no *RE 596.177 ED*.

O caso deste capítulo é do **produtor rural pessoa jurídica (Lei nº 8.870)** que comercializou a sua produção rural própria. O contribuinte sequer se manifesta quanto a base de cálculo inserida em relação a suas receitas brutas da comercialização de produção rural.

Consta dos autos que os fatos geradores das contribuições lançadas (*contribuição patronal sobre comercialização da produção rural do produtor rural pessoa jurídica e SAT/GILRAT*) foi o auferimento de receitas nas operações de comercialização realizadas pela empresa, no mercado interno, da produção rural própria. Exclusivamente isso. Lado outro, o contribuinte não consegue infirmar essa base de cálculo.

Aliás, a fiscalização apurou diferenças de base de cálculo relativas à receita da comercialização da produção rural própria, nas competências autuadas, inclusive elaborou planilha. Consta a descrição detalhada dos fatos no Relatório Fiscal, informando que se trata de diferença de recolhimento das contribuições incidentes sobre as vendas efetuadas. Consta, inclusive, demonstrativo dos totais da base de cálculo e contribuições apurados, os valores recolhidos e as diferenças lançadas.

Doutro lado, o contribuinte não aponta claramente os pontos de discordância e as suas razões e provas, apenas alega, de forma genérica, que as contribuições não incidem sobre o valor da receita bruta da comercialização da sua produção rural própria.

É de conhecimento geral que no âmbito do Processo Administrativo Fiscal cabe a quem alega fazer a prova do direito ou do fato afirmado e que não se pode declarar inconstitucionalidade em caráter primário, via controle difuso. No caso em apreço, verifica-se que o contribuinte se limitou a aduzir, sem, contudo, apresentar quaisquer documentos que possam fazer prova para afastar o lançamento. Assim, as ponderações não servem para modificar o entendimento do julgamento de piso.

De mais a mais, não cabe realização de diligência quando desnecessárias ou quando a prova compete ao recorrente.

Adicionalmente, repita-se que os fatos geradores destes autos estão sob a égide da Lei nº 10.256, de 2001, já amparada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, que alargou a base de custeio da Seguridade Social, além do mais não se insere no âmbito de discussão e aplicação dos RE nºs 363.852, 596.177 (Tema 202) e 718.874 (Tema 669), pois tratam do produtor rural pessoa física, seja o empregador rural pessoa física ou o segurado especial. Aqui tem-se caso do produtor rural pessoa jurídica (Lei nº 8.870), o qual vai ser tratado no *leading case* do RE 700.922 (Tema 651).

Neste diapasão, importa consignar que o STF no RE 700.922 (Tema 651) assentou tese segundo a qual: *“I - É inconstitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/1994, na redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/1998; II - É constitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001; III - É constitucional a contribuição social destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), de que trata o art. 25, § 1º, da Lei nº 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001”* (grifei).

A tese foi firmada pela solver questão atinente ao Recurso extraordinário fulcrado no art. 102, III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, em que se discutia a constitucionalidade do art. 25, I e II, e § 1º, da Lei nº 8.870, de 1994, com suas alterações, que instituiu as contribuições devidas à seguridade social pelo **empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural** incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Sustentava-se que não haveria impedimento a que a exação tivesse a mesma base de cálculo da COFINS, pois ambas teriam fundamento no art. 195, I, alínea “b”, da Constituição, e não no § 4º do referido artigo.

O caso dos autos são fatos geradores sob a égide da Lei nº 10.256/2001, portanto o lançamento é hígido.

A ementa do RE 700.922 (Tema 651) assenta:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL. TEMA 651 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. ANTES DA EC 20/1998, A CONSTITUIÇÃO FEDERAL PREVIA O FATURAMENTO COMO UMA DAS BASES DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DO EMPREGADOR PARA A SEGURIDADE SOCIAL, MAS NÃO A RECEITA. ART. 25, I e II, DA LEI 8.870/1994, REDAÇÃO ANTERIOR À EC 20/1998. BASE DE CÁLCULO SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 25, I e II, DA LEI 8.870/1994, DADA PELA 10.256/2001. BASE DE CÁLCULO SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO; E CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SENAR.

ART. 25, PARÁGRAFO 1º, DA LEI 8.870/1994, INCLUSIVE NA REDAÇÃO DADA PELA 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela UNIÃO, no qual sustenta a compatibilidade com o art. 195, I, da CARTA MAGNA, na redação anterior à EC 20/1998, da contribuição previdenciária incidente sobre a produção rural, produtor rural pessoa jurídica; e da contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, ambas previstas no artigo 25, incisos I e II, e parágrafo primeiro, da Lei 8.870/1994.

2. É pacífica a jurisprudência desta CORTE no sentido de que as contribuições sociais podem ser instituídas por lei ordinária, desde que se insiram nas hipóteses do artigo 195 da Constituição Federal. É imprescindível lei complementar somente para a criação de nova fonte de custeio não prevista constitucionalmente.

3. Antes da EC 20/1998, a Constituição Federal previa o faturamento como uma das bases de cálculo da contribuição do empregador para a seguridade social, mas não a receita. Dessa forma, em relação ao período anterior à EC 20/1998, é inconstitucional o art. 25, I e II da Lei 8.870/1994, que estabelecia como base de cálculo a receita bruta proveniente da comercialização da produção do produtor rural pessoa jurídica. Ressalva, no ponto, do entendimento do redator para o acórdão.

4. A EC 20/1998 passou a prever com uma das bases de cálculo da contribuição do empregador para a seguridade social, além do faturamento, também a receita. Assim, é constitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei 10.256 /2001.

5. É prescindível o regramento por meio de lei complementar, pelo que não se vislumbra contrariedade ao art. 195, I, b, e § 4º, com a remissão feita ao art. 154, I, ambos da CF. Esta CORTE já reconheceu que, quando há autorização constitucional para a instituição da contribuição, inexistente violação aos artigos 154, I e 195, § 4º, da Carta da República.

6. O art. 195, § 4º, com a remissão feita ao art. 154, I, ambos da CF, vedam a cumulatividade e o bis in idem, quando da criação de novos impostos ou contribuições sociais. No presente caso, não se trata de nova fonte de custeio para a seguridade social, uma vez que está assentada no art. 195, I, da CARTA MAGNA, na redação da EC 20/1998.

7. Ainda que assim não fosse, a vedação constitucional impede a criação de imposto ou contribuição social novos com fato gerador ou base de cálculo próprios de imposto ou contribuição social já existentes, não sendo vedada, porém, a criação de uma contribuição social prevista no texto constitucional com fato gerador ou base de cálculo idênticos aos de imposto já existente.

8. Do mesmo modo, o princípio da não cumulatividade dos novos tributos alude tão somente àquela cumulatividade que resulta da tributação de operações em cadeia, decorrente da sobreposição de incidências, não se referindo tal proibição à cumulação de dois tributos já previstos na Constituição, incidentes sobre o mesmo fato gerador.

9. Em síntese, tanto a contribuição prevista no 25, I e II, da Lei 8.870/1994, na redação da Lei 10.256/2001, devida pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, como a COFINS, já estavam autorizadas pela Constituição Federal, respectivamente pelos artigos 195, I, da CF, na redação posterior à EC 20/1998, e 56 do ADCT. Esse último preceito, que expressamente recepcionou o FINSOCIAL, veio a ser substituído pela COFINS. Não há portanto, bis in idem não autorizado pela Constituição Federal.

10. Por mais forte razão, o parágrafo 1º do art. 25 da Lei 8.870/1994, que destina contribuição para o SENAR, compatibiliza-se com a Constituição Federal, que, no ponto, expressamente autoriza a superposição tributária sobre fatos geradores idênticos. inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256 /2001.

11. Em acréscimo, o art. 62 do ADCT remete a legislação do SENAR aos mesmos aos moldes do regramento das demais entidades de serviço social e formação profissional. A contribuição para o SENAR não se submete aos ditames do art. 195, § 4º, com a remissão ao art. 154, I, da Constituição, uma vez que seu fundamento de validade reside no art. 149 da CF, e não no art. 195 da CF, razão pela qual inaplicáveis as vedações previstas naqueles dispositivos constitucionais.

12. Recurso Extraordinário a que se dá provimento. Tema 651, fixada a seguinte tese de repercussão geral: *“I - É inconstitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/1994, na redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/1998; II - É constitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001; III - É constitucional a contribuição social destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), de que trata o art. 25, § 1º, da Lei nº 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001”*.

(RE 700.922, Relator MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 15-03-2023, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 15-05-2023 PUBLIC 16-05-2023)

Após interposição de embargos de declaração pelo contribuinte e pela União, houve modulação de efeitos exclusivamente favorável para a Fazenda Nacional, nos termos do

Acórdão: “Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Virtual do Plenário, sob a Presidência do Senhor Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO, em conformidade com a certidão de julgamento, por unanimidade, acordam em rejeitar os embargos de declaração da Sociedade Rural Brasileira e acolher em parte os declaratórios da União, para modular os efeitos do item I da tese de repercussão geral, estabelecendo que sejam produzidos apenas a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito deste recurso paradigma, ficando ressalvadas as ações judiciais em curso, nos termos do voto do Relator.”

Os itens II e III não foram modulados, de modo que restou assentado: “II - É constitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001; III - É constitucional a contribuição social destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), de que trata o art. 25, § 1º, da Lei nº 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001”.

A ementa dos aclaratórios tem o seguinte conteúdo:

DOIS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DIREITO CONSTITUCIONAL. TEMA 651 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. ANTES DA EC 20/1998, A CONSTITUIÇÃO FEDERAL PREVIA O FATURAMENTO COMO UMA DAS BASES DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DO EMPREGADOR PARA A SEGURIDADE SOCIAL, MAS NÃO A RECEITA. ART. 25, I e II, DA LEI 8.870/1994, REDAÇÃO ANTERIOR À EC 20/1998. BASE DE CÁLCULO SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 25, I e II, DA LEI 8.870/1994, DADA PELA 10.256/2001. BASE DE CÁLCULO SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO; E CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SENAR. ART. 25, PARÁGRAFO 1º, DA LEI 8.870/1994, INCLUSIVE NA REDAÇÃO DADA PELA 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA SOCIEDADE RURAL BRASILEIRA. REJEITADOS. DECLARATÓRIOS DA UNIÃO PARCIALMENTE PROVIDOS PARA MODULAR OS EFEITOS DA DECISÃO A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DA ATO DO JULGAMENTO DO MÉRITO, RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS EM CURSO.

1. A SOCIEDADE RURAL BRASILEIRA sustenta omissão no julgado que teria desconsiderado o caráter provisório da contribuição para o FINSOCIAL prevista no art. 56 do ADCT, a qual teria sido substituída pela COFINS, com a edição da LC 70/1991.

2. Ficou claro no acórdão recorrido que a Lei 8.870/1994 trouxe apenas um adicional à contribuição para a seguridade social imposta pela LC 70/1991. Desse modo, inexistente a alegada omissão suscitada pela Sociedade Rural Brasileira embargante.

3. A UNIÃO alega omissão e contradição no acórdão embargado em relação à jurisprudência desta CORTE que, no seu entender, fora fixada no sentido de que, mesmo antes da EC 20/1998, o conceito de faturamento já englobava a noção de receita bruta como a totalidade dos ganhos provenientes das vendas de mercadoria e serviços, a totalidade dos ganhos provenientes das vendas de mercadoria e serviços.

4. Requer também a modulação dos efeitos do acórdão embargado para ressaltar da aplicação da tese de inconstitucionalidade todos os fatos geradores ocorridos sob a vigência do art. 25, I e II, da Lei nº 8.870/1994, na redação anterior à EC nº 20/98, ao argumento de que cobrança da contribuição prevista naqueles dispositivos amparava-se na jurisprudência desta CORTE anterior à edição da lei supracitada.

5. A jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL consolidou-se no sentido de que, antes da EC 20/1998, a expressão faturamento restringia-se à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, o que não abarcava o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

6. O conceito de faturamento, anterior à EC 20/1998, restringe-se à receita bruta auferida pela venda de mercadorias, de serviços, ou de mercadorias e serviços, e não aquela proveniente da comercialização da produção rural.

7. Na ADI 1.103-1, DJ de 25/4/1997, o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL afastou, apenas, o § 2º do art. 25 da Lei 8.870/1994, mantendo a constitucionalidade dos demais dispositivos da lei, em especial, dos incisos I e II, do referido artigo.

8. Como aponta a UNIÃO, a cobrança da contribuição prevista no art. 25, I e II, da Lei 8.870/94, na redação anterior à EC 20/98, estava amparada na jurisprudência desta CORTE.

9. A ausência de modulação dos efeitos da decisão provocaria o ajuizamento de inúmeras ações de repetição de indébito tributário por parte dos contribuintes que recolheram a contribuição cobrada com pelo ente federal na certeza da higidez da norma questionada.

10. Assim, há razões de segurança jurídica que amparam a modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade do art. 25, I e II, da Lei 8.870/1994, na redação anterior à EC 20/1998.

11. Lado outro, em situações semelhantes a presente, a jurisprudência desta CORTE tem resguardado o direito daqueles que já ajuizaram ações.

12. Embargos de Declaração da Sociedade Rural Brasileira rejeitados. Declaratórios da União providos, em parte, para modular os efeitos produza efeitos apenas a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito

deste recurso paradigma [10/01/2023], ficando ressalvadas as ações judiciais em curso.

(RE 700.922 ED-segundos, Relator ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 09-09-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 13-09-2024 PUBLIC 16-09-2024)

Por conseguinte, o lançamento é correto sob a égide da Lei nº 10.256 e EC nº 20 e só seria irregular se fosse do período anterior a EC nº 20, de 1998, ainda assim o item I do Tema 651 de repercussão geral não surtirá efeitos retroativos em virtude da modulação deferida em sede de embargos declaratórios da União (e sequer é o caso dos autos). Ou seja, apesar de reconhecida a inconstitucionalidade da contribuição prevista no art. 25, I e II, da Lei nº 8.870, de 1994, na redação anterior à Emenda Constitucional nº 20, de 1998, este reconhecimento opera efeitos tão somente a partir de 10 de janeiro de 2023 (data da publicação da ata de julgamento de mérito), ficando resguardados os fatos geradores ocorridos, de maneira que não serão possíveis questionamentos administrativos ou judiciais para fins de repetição de indébito, à exceção de ações judiciais que já estavam em curso.

Logo, após a EC nº 20 e diante da Lei nº 10.256, de 2001, que alterou o art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, a exação estabelecida em substituição à contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários é plenamente válida e exigível do produtor rural pessoa jurídica, destarte a receita decorrente da comercialização da produção rural própria integra a base de cálculo das contribuições, por expressa disposição legal, sendo correto o lançamento neste particular ao constatar o não oferecimento à tributação de base tributável de venda de produção rural própria do contribuinte **produtor rural pessoa jurídica**.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- SENAR do produtor rural pessoa jurídica nas competências 01/2011 a 12/2012 exigida sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural

O recorrente aduz, em síntese, ser indevida a contribuição ao SENAR no período lançado, considerando inexistir fundamento de validade para a exação.

O caso deste capítulo é do **produtor rural pessoa jurídica** (Lei nº 8.870) que comercializou a sua produção rural própria.

Neste diapasão, em relação a base de cálculo, tudo quanto aplicada no capítulo anterior aqui se aproveita. Demais disto, quanto a específica irresignação em relação à contribuição ao SENAR, que é devida pelo produtor rural pessoa jurídica sobre a comercialização da sua produção rural própria, tem-se que a sua instituição não consta em decreto, mas sim em lei. Vale dizer, ela é legal e regular.

O caso não é de SENAR em contexto de sub-rogação de aquisição de pessoas físicas (empregador rural pessoa física ou segurado especial). Trata-se de SENAR devido pelo produtor rural **pessoa jurídica** sobre a comercialização da sua produção rural própria, repita-se.

A legalidade da contribuição ao SENAR, criado pela Lei nº 8.315, de 1991, paga pelo produtor rural pessoa jurídica consta expressa no §1º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, com a redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, pelo que é plenamente eficaz.

Em adição, o STF no **RE 700.922 (Tema 651)** assentou tese segundo a qual: *“III - É constitucional a contribuição social destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), de que trata o art. 25, § 1º, da Lei nº 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001”*.

A questão submetida a julgamento na ocasião do produtor rural pessoa jurídica era exatamente Recurso extraordinário fulcrado no art. 102, III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, em que se discutia a constitucionalidade do art. 25, I e II, e § 1º, da Lei nº 8.870, de 1994, com suas alterações, que instituiu as contribuições devidas à seguridade social pelo **empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural** incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Sustentava-se que não haveria impedimento a que a exação tivesse a mesma base de cálculo da COFINS, pois ambas teriam fundamento no art. 195, I, alínea “b”, da Constituição, e não no § 4º do referido artigo.

Por isso, a contribuição ao SENAR é devida no contexto do produtor rural pessoa jurídica sobre a comercialização da sua produção rural própria.

Aliás, apenas para argumentar e por analogia, tem-se, igualmente, regularidade do SENAR em relação ao produtor rural pessoa física (segurado especial e empregador rural pessoa física), não se estando em contexto de sub-rogação. A legalidade da contribuição ao SENAR consta do art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997, com redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, pelo que também é plenamente eficaz e, outrossim, no Tema nº 801 (RE 816.830) do STF, tem-se assentado que: *“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”*.

A questão submetida a julgamento na ocasião do produtor rural pessoa física (segurado especial e empregador rural pessoa física) era exatamente Recurso Extraordinário no qual se discutia, à luz dos arts. 150, II, e 240, da Constituição Federal, e do art. 62, do ADCT, a constitucionalidade da Contribuição para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, que incidia sobre a folha de salários (Lei nº 8.315/1991, art. 3º) e, posteriormente, passou a ser cobrada sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, por força do art. 2º da Lei 8.540/1992, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/1997 e do art. 3º da Lei 10.256/2001.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de apreciar pedido de reconhecimento de inconstitucionalidade e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto ao pedido de reconhecimento de inconstitucionalidade; no mérito, na parte conhecida, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros