



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14098.000237/2009-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-009.881 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de maio de 2021  
**Recorrente** IPP DE CARVALHO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/05/2007

SENAR. CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO ESPECIAL E DO PRODUTOR RURAL. PESSOA FÍSICA. ADQUIRENTE PESSOA JURÍDICA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcio Augusto Sekeff Sallem, Gregorio Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Francisco Ibiapino Luz, Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de acórdão que julgou improcedente impugnação apresentada contra auto de infração para a constituição de crédito tributário de contribuições ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural — SENAR do período de 08/2004 a 05/2007 devidas pelo contribuinte na condição de substituto tributário do produtor rural pessoa física e do segurado especial.

Relata a autoridade fiscal no Relatório do Auto de Infração (fls. 27 ss.), que

1. Este relatório é parte integrante do AI — Auto de Infração, DEBCAD n.º 37.240.780-3, de contribuições devidas às Outras Entidades e Fundos (Terceiros: Senar) incidentes nas Aquisições da Produção Rural com Sub-Rogação, realizadas no período de 08/2004 a 05/2007. Na condição de sub-rogado, o sujeito passivo não reteve a contribuição para o SENAR, calculadas sobre o valor bruto da produção rural adquirida dos produtores rurais pessoa física.

(...)

3. Constituem objeto do presente crédito tributário as contribuições devidas originadas pela aquisição da produção rural de pessoas físicas (nos termos dos incisos III e IV, do art. 30, da Lei 8.212/91), **não declaradas em GFIP — Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social e não recolhidas**, apuradas através das Notas Fiscais de Produtor Rural constantes do anexo Relatório de Lançamentos (RL), conforme Levantamentos: A49 (1112005 a 0212007) e Z49 (08/20 a 03120 ; 05 a 1012005; e 03 a 0512007) — Compras de Produtos Rurais de Pessoas Físicas - C ódigo de Operações Fiscais (COF) 1949.

(...)

Relata, ainda, que as contribuições lançadas não foram declaradas em GFIP, fato que configura, em tese, a prática de crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no art. 337-A, I do Código Penal, com a redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/2000, de modo que foi formalizada representação fiscal para fins penais.

Por fim, informa que com base no art. 106, II, “c” do CTN, considerando as alterações promovidas no cálculo da multa pela MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09, foi aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte no momento do lançamento.

Notificado do auto do infração, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva, bem sintetizada no relatório da decisão recorrida, nos seguintes termos:

...após relatar os motivos da autuação, alegou a inconstitucionalidade do tributo exigido, apresentando os fundamentos a seguir resumidamente elencados:

Fez um relato histórico das legislações da contribuição previdenciária do setor rural, citando sua criação pela Lei 2.613/55, a posterior instituição do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural — PRORURAL pela Lei Complementar 11/71, argumentando, ao final, que essas legislações não foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, dada sua incompatibilidade com a nova ordem constitucional, que unificou os sistemas previdenciários do setor rural e urbano, proibiu a adoção do mesmo fato gerador e da mesma base de cálculo para tributos diferentes, salvo as exceções previstas na própria CF. Ainda que se entendesse que a Lei Complementar 11/71 foi recepcionada pela CF, de qualquer forma ela não é mais vigente, tendo sido revogada pela Lei 8.212/91, e não existe, no ordenamento jurídico, a hipótese de repristinação.

A CF/88 estipula as fontes de financiamento da Seguridade Social, cabendo, às empresas, arcar com contribuições incidentes sobre a receita, o faturamento, o lucro e sobre a folha de salários e demais valores por elas pagos aos trabalhadores (art. 195

CF/88, na redação da EC 20/98). A contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural foi instituída, na CF/88, somente para os segurados especiais (art. 195 § 8º CF/88 na redação da EC 20/98, art. 12 a VII da Lei 8.212/91).

A Lei 8.540/92 instituiu a contribuição a cargo do produtor rural pessoa física incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural e a Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97 (art. 25 e 30) atribuiu a responsabilidade do recolhimento dessa contribuição ao adquirente pessoa jurídica; a Lei 8870/94, por sua vez, estende a mesma base de cálculo ao produtor rural pessoa jurídica. Entretanto, a Constituição Federal não previu essa fonte de financiamento, eis que a contribuição em questão não se enquadra nos conceitos de folha de pagamento, faturamento e lucro. Ressalta que o legislador não pode pretender conceituar circulação de mercadoria como faturamento. Também não pode instituir valor da produção como base de cálculo da contribuição sobre a folha de pagamento, o que, inclusive, foi reconhecido pelo STF (ADIN 1.103-DF que declarou inconstitucional o § 2º do art. 25 da Lei 8.870/94). Na realidade, já existem contribuições para cada uma dessas fontes (contribuição previdenciária sobre a folha de salários da Lei 8.212/91, COFINS da Lei Complementar 11/71 e CSLL da Lei 7.689/88).

A instituição da exação por meio de lei infraconstitucional não é viável porque trata-se da mesma base de cálculo do ICMS, para quem vende mercadoria, e do ISS, para quem contrata serviço, o que é vedado pelo art. 154 inc. I da CF/88. Além disso, não foi instituída por Lei Complementar, o que também contraria o art. 154 inc. I da CF/88.

Por fim, esclarece que a Justiça Federal vem acatando a tese de ilegalidade I. da contribuição questionada, conforme excerto de decisão citada.

#### **Pedido**

Com base no exposto, requer o provimento da impugnação e conseqüente improcedência do lançamento.

A DRJ/CGE julgou a impugnação improcedente, em decisão assim ementada:

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/05/2007

SENAR. CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO ESPECIAL E DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. ADQUIRENTE PESSOA JURÍDICA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE.

A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção conforme art. 6º da Lei 9.528/97, na redação da Lei 10.256/2001 e não cabe à autoridade administrativa declarar a inconstitucionalidade da lei.

MULTA MAIS BENÉFICA.

É devida a comparação entre a multa de ofício de 75 %, instituída pelo art. 35-A da Lei 8.212/91, incluído pela MP 449/08, convertida na Lei 11.941/2009 e as multas do art. 35 da Lei 8.212/91 e 32 §5º da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, prevalecendo a mais favorável ao contribuinte. Aplicação do art. 106 inc. II "c" do Código Tributário Nacional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dessa decisão aos 30/03/10 (fls. 152), a empresa apresentou recurso voluntário aos 23/04/10 (fls. 153 ss.), no qual reproduziu as razões de defesa constantes de sua impugnação apresentada em primeira instância de julgamento.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Conforme brevemente relatado, trata-se de recurso voluntário interposto em face de acórdão que julgou improcedente impugnação apresentada contra auto de infração para a constituição de crédito tributário de contribuições ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural — SENAR do período de 08/2004 a 05/2007 devidas pelo contribuinte na condição de substituto tributário do produtor rural pessoa física e do segurado especial.

Essa matéria já foi enfrentada diversas vezes por este tribunal, razão pela qual adoto neste caso, com algumas pequenas adaptações, os fundamentos do voto recentemente proferido pelo conselheiro Leonam Rocha de Medeiros em julgamento ocorrido aos 05 de agosto de 2020 em caso extremamente semelhante (autos do processo de n.º 13688.001130/2008-95, acórdão de n.º 2202-007.105), para que venham integrar o presente como razões de decidir:

Como informado em linhas pretéritas, à controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e refere-se à contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural realizada pelo produtor rural pessoa física, cuja responsabilidade pelo recolhimento é sub-rogada à adquirente do produtor rural pessoa física, industrializada ou não, devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

O recorrente em sua peça recursal... afirma[entre outras coisas,]que o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 10 da Lei n.º 8.540, de 1992, que prevê o recolhimento de contribuição para o FUNRURAL sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores, pessoas naturais/pessoas físicas.

Neste diapasão, passo a analisar o tema em revisão.

Pois bem. Em processo conexo, julgado nessa mesma sessão, houve o lançamento de contribuições para a seguridade social incidente sobre (i) a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural realizada pelo produtor rural pessoa física, cuja responsabilidade pelo recolhimento é sub-rogada à adquirente do produtor rural pessoa física, industrializada ou não e o (ii) GILRAT1, sobre a mesma base, destinado a financiar a aposentadoria especial e os benefícios (acidentes do trabalho e doenças ocupacionais) concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa (GIIL) decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT) – GIIL-RAT.

O presente caderno processual, em sua especialidade, trata da contribuição ao SENAR, de qualquer modo, as razões de decidir destes autos caminham em sintonia com o mencionado Processo n.º 13688.001129/2008-61, julgado em primeiro momento que o presente, antecedendo estes e fixando tese bem reportada na ementa a seguir (Acórdão n.º 2202-007.104):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2005 a 30/04/2007, 01/06/2007 a 31/12/2007

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÕES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO HISTORICAMENTE DENOMINADA FUNRURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA**

**FÍSICA. LEI N.º 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE. NORMA DE SUBROGAÇÃO. VALIDADE. SÚMULA CARF N.º 150.**

A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a descontar a contribuição social substitutiva do empregador rural pessoa física destinada à Seguridade Social, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, que por fatores históricos se convencionou denominar de FUNRURAL, no prazo estabelecido pela legislação, contado da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física. Elas ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física produtora rural, nos termos e nas condições estabelecidas pela legislação, obrigando-se ao desconto e, posterior, recolhimento, presumindo-se efetivado oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável.

São constitucionais as contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas, instituídas após a publicação da Lei n.º 10.256/2001, bem assim a atribuição de responsabilidade por sub-rogação a pessoa jurídica adquirente de tais produtos.

A Resolução do Senado Federal n.º 15/2017 não se prestou a afastar exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas instituídas a partir da edição da Lei n.º 10.256/2001, tampouco extinguiu responsabilidade do adquirente pessoa jurídica de arrecadar e recolher tais contribuições por sub-rogação.

Súmula CARF n.º 150. A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei 10.256/2001.

Também incidem contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à rubrica SAT/RAT, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, sobre os valores da comercialização de produção rural referentes às operações de aquisição de produtores rurais pessoas físicas.

**IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF N.º 2.**

A Súmula CARF n.º 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Das teses fixadas no Processo n.º 13688.001129/2008-61 apreende-se que a contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física é recolhida com base no art. 25 da Lei n.º 8.212, com a redação da Lei n.º 10.256, de 2001, cuja constitucionalidade não foi apreciada pelo STF (no RE n.º 363.852), tendo em vista que excepcionou a sua aplicação ao período anterior à Emenda Constitucional (EC) n.º 20, de 1998, de modo que a superveniência de lei ordinária, posterior à EC n.º 20, é suficiente para afastar a suposta inconstitucionalidade.

Entende-se que com a edição da Lei n.º 10.256, de 2001, sanou-se eventual vício e, em acréscimo, a irresignação específica contra a contribuição ao SENAR se apresenta equivocada, vez que a sua instituição está posta em lei. Deveras, a legalidade da contribuição ao SENAR consta da Lei n.º 8.315, de 1991, assim como do art. 6.º da Lei n.º 9.528, de 1997, com redação dada pela Lei n.º 10.256, de 2001.

De fato, a atribuição de responsabilidade tributária por sub-rogação a adquirente pessoa jurídica da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas e segurados especiais, no que diz respeito ao recolhimento da contribuição ao SENAR, encontra amparo no § 3.º do art. 3.º da Lei n.º 8.315, de 1991. O Decreto n.º 790, de 1993, não criou obrigação tributária não prevista em lei, mas prestou-se exclusivamente a regulamentar o § 3.º do art. 3.º da Lei n.º 8.315/1991.

Deste modo, a contribuição ao SENAR (Terceiros) é plenamente eficaz. Logo, se a administração tributária aplicou a lei de ofício, nada há para reparar, ademais o caso dos autos é de mera sub-rogação desta disciplina que se mostra válida e efetiva. As contribuições Patronal e SAT/RAT/GILRAT seguem a mesma premissa, portanto reputadas válidas.

Aliás, para as contribuições Patronal e SAT/RAT/GILRAT, substitutivas, que incidem sobre a comercialização da produção rural, este Conselho enunciou a Súmula CARF n.º 150, nestes termos: “*A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei n.º 10.256, de 2001.*”

Os Precedentes da referida súmula são os Acórdãos ns.º 2401-005.593, 9202-006.636, 2201-003.486, 2202-003.846, 2201-003.800, 2301-005.268, 9202-005.128, 9202-003.706 e 9202-004.017, todos seguindo o mesmo racional desta decisão.

Aliás, a Resolução do Senado Federal n.º 15/2017 não se prestou a afastar exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas instituídas a partir da edição da Lei n.º 10.256/2001, tampouco extinguiu responsabilidade do adquirente pessoa jurídica de arrecadar e recolher tais contribuições por sub-rogação.

De mais a mais, em 24/09/2019, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através de sua 2.ª Turma, decidiu o seguinte conforme ementa que transcrevo (Acórdão 9202-008.164):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS** Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011 **LEI OU DECRETO. AFASTAMENTO. FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO.**

É vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. **CONTRIBUIÇÕES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. EMPREGADORES PESSOAS FÍSICAS. LEI N.º 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE.**

São constitucionais as contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas, instituídas após a publicação da Lei n.º 10.256/2001, bem assim a atribuição de responsabilidade por sub-rogação a pessoa jurídica adquirente de tais produtos.

A Resolução do Senado Federal n.º 15/2017 não se prestou a afastar exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas instituídas a partir da edição da Lei n.º 10.256/2001, tampouco extinguiu responsabilidade do adquirente pessoa jurídica de arrecadar e recolher tais contribuições por sub-rogação.

**CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. VALIDADE.**

A atribuição de responsabilidade tributária por sub-rogação a adquirente pessoa jurídica da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas e segurados especiais, no que diz respeito ao recolhimento da contribuição ao SENAR, encontra amparo no § 3.º do art. 3.º da Lei n.º 8.315/1991.

O Decreto n.º 790/1993 não criou obrigação tributária não prevista em lei, mas prestou-se exclusivamente a regulamentar o § 3.º do art. 3.º da Lei n.º 8.315/1991.

**AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL DE EMPREGADOR PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO DE TERCEIROS – SENAR. STF. RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INOCORRÊNCIA.**

A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial, destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), não foi objeto

de reconhecimento de inconstitucionalidade nos Recursos Extraordinários n.º 363.852 e n.º 596.177.

Assim, conclui-se que o recorrente não tem razão em sua irresignação.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini