



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.000240/2009-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.883 – 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

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 à Seguridade Social, incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção conforme art. 25 da Lei 8.212/1991, com as alterações da Lei 10.256/2001, cabendo ao adquirente arrecadá-las na forma do art. 30 incisos III e IV da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97 e alterações posteriores, e não cabe à autoridade administrativa declarar a inconstitucionalidade da lei.

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, 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 imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória por ter o contribuinte deixado “de arrecadar, em época própria, na condição de sub-rogado, a contribuição social para a Seguridade Social, a contribuição GILRAT e a contribuição para o SENAR, calculadas sobre o valor bruto da produção rural comercializada com os produtores rurais pessoa física, conforme previsão no artigo 25, inciso I e II, da Lei 8.212, de 24.07.1991”, infringindo, dessa forma, o art. 30, II e IV dessa mesma lei.

Relata a autoridade fiscal que “As respectivas aquisições foram identificadas nas Notas Fiscais relacionadas no Anexo AI 99, cujos Levantamentos foram denominados "AO1", "ZO1", "A49" e "Z49" - COMPRAS DE PRODUTOS RURAIS DE PESSOAS FÍSICAS, correspondentes ao período de 08/2004 a 05/2007”.

Notificado do auto de 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 consequente 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

RURAL. 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 à Seguridade Social, incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção conforme art. 25 da Lei 8.212/1991, com as alterações da Lei 10.256/2001, cabendo ao adquirente arrecadá-las na forma do art. 30 incisos III e IV da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97 e alterações posteriores, e não cabe à autoridade administrativa declarar a inconstitucionalidade da lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dessa decisão aos 30/03/10 (fls. 93), a empresa apresentou recurso voluntário aos 23/04/10 (fls. 94 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 imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória por ter o contribuinte deixado “de arrecadar, em época própria, na condição de sub-rogado, a contribuição social para a Seguridade Social, a contribuição GILRAT e a contribuição para o SENAR, calculadas sobre o valor bruto da produção rural comercializada com os produtores rurais pessoa física, conforme previsão no artigo 25, inciso I e II, da Lei 8.212, de 24.07.1991”, infringindo, dessa forma, o art. 30, II e IV dessa mesma lei.

O recorrente, em seu recurso, não contesta a prática da infração em si, mas sim questiona a constitucionalidade da exigência da própria obrigação principal, transportando para cá as razões de defesa deduzidas nos autos dos processos que têm por objeto a cobrança das

contribuições sociais para a seguridade social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GIILRAT) e para o SENAR calculadas sobre o valor bruto da produção rural comercializada com os produtores rurais pessoa física, nos quais argúi a inconstitucionalidade dessas contribuições.

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 nº 13688.001129/2008-61, acórdão de nº 2202-007.104), 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 às 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) GILRAT, 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.

Em síntese, a temática de fundo relaciona-se a exigência de contribuições (acima pontuadas), todas elas incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de produção rural, em substituição às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento. Referida forma de tributar, sobre receita bruta de produção rural, passou a ser denominada, hodiernamente, por fatores históricos, de FUNRURAL, tendo em vista à antiga contribuição para o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural incidente sobre o valor comercial dos produtos rurais, que naquela época tinha sido instituída pela Lei Complementar n.º 11, de 1971, para assegurar uma seguridade social rural, inclusive com a previsão de benefícios concebendo uma verdadeira previdência social rural. O histórico FUNRURAL resta superado pelo atual regime Constitucional de 1988, o qual prevê o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), somado a disciplina posta na Lei n.º 8.212, de 1991.

O caso dos autos trata, especialmente, das contribuições do produtor rural pessoa física, a qual é recolhida por sub-rogação pelo adquirente dos produtos rurais, na forma do art. 30, III e IV, da Lei n.º 8.212.

O recorrente em sua peça recursal... afirma 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.

Veja-se que o art. 30, III e IV, combinado com o art. 25, ambos da Lei n.º 8.212, em outras palavras, afirma que a empresa adquirente de produtos rurais fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física produtora rural (empregadora rural pessoa física/natural) pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção.

Nos autos consta que a recorrente adquiriu produção rural de pessoa física produtora rural, porém ela afirma que as pessoas físicas não são contribuintes, ou que a norma é inconstitucional ou, ainda, que a sub-rogação não é válida.

Ocorre que, a contribuição em espécie é constitucional, ao contrário do que afirma o contribuinte, e, de toda sorte, na forma da Súmula CAREF n.º 2 “O CAREF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” [Destaquei]

Veja-se que os fatos geradores destes autos estão sob a égide da Lei n.º 10.256, de 2001, já amparada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998, que alargou a base de custeio

da Seguridade Social, pelo que não se insere no âmbito de aplicação dos RE ns.º 363.852 e 596.177.

Deveras, o Plenário do STF, no RE n.º 718.874 (Repercussão Geral, Tema 669), entendeu pela validade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural, pessoa física, sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, nos termos do art. 1.º da Lei 10.256/2001, o que válida igualmente as contribuições para o GILRAT e para o SENAR, conforme a ementa:

Ementa: TRIBUTÁRIO. EC 20/98. NOVA REDAÇÃO AO ARTIGO 195, I, DA CF. POSSIBILIDADE DE EDIÇÃO DE LEI ORDINÁRIA PARA INSTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO DE EMPREGADORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI 10.256/2001.

1. A declaração incidental de inconstitucionalidade no julgamento do RE 596.177 aplica-se, por força do regime de repercussão geral, a todos os casos idênticos para aquela determinada situação, não retirando do ordenamento jurídico, entretanto, o texto legal do artigo 25, que, manteve vigência e eficácia para as demais hipóteses.

2. A Lei 10.256, de 9 de julho de 2001, alterou o artigo 25 da Lei 8.212/91, reintroduziu o empregador rural como sujeito passivo da contribuição, com a alíquota de 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; espécie da base de cálculo receita, autorizada pelo novo texto da EC 20/98.

3. Recurso extraordinário provido, com afirmação de tese segundo a qual: "É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/01, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção." (RE 718.874, Relator Min. Edson Fachin, Relator p/ Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 30/03/2017)

Pelo relato acima é constitucional a contribuição social do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção, a partir da edição da Lei n.º 10.256, de 2001, que alterou o art. 25 da Lei 8.212, de 1991, demais disto o caso destes autos é de mera sub-rogação da empresa pela aquisição de produtos rurais de pessoas físicas, na forma do art. 30, III e IV, combinado com o art. 25 da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação da Lei n.º 10.256, de 2001.

Neste âmbito de análise, igual sorte assiste as contribuições para o GILRAT e para o SENAR, este último tratado no processo anexo. [Destaquei]

(...)

Sendo assim, em resumo, 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 o RE 363.852 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.

Demais disto, entende-se que com a edição da Lei n.º 10.256, de 2001, sanou-se eventual vício, 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 e as contribuições para o GILRAT e para Terceiros – SENAR (esta última tratada no Processo n.º 13688.001130/2008-95), seguem as mesmas premissas, portanto reputadas válidas.

Por fim, recentemente, 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 nº 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.

No que diz respeito à multa pelo descumprimento da obrigação instrumental, embora esse ponto não tenha sido questionado pelo recorrente em seu recurso, importante mencionar que a contribuição ao SENAR está prevista no art. 6º da Lei nº 9528/97, nos seguintes termos:

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do [inciso V](#) e no [inciso VII do art. 12 da Lei no](#)

[8.212, de 24 de julho de 1991](#), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela [Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991](#), é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural. ([Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001](#))

Parágrafo único. A contribuição de que trata o **caput** deste artigo será recolhida: ([Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018](#))

I - pelo adquirente, consignatário ou cooperativa, que ficam sub-rogados, para esse fim, nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, independentemente das operações de venda e consignação terem sido realizadas diretamente com produtor ou com intermediário pessoa física; ([Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018](#))

II - pelo próprio produtor pessoa física e pelo segurado especial, quando comercializarem sua produção com adquirente no exterior, com outro produtor pessoa física, ou diretamente no varejo, com o consumidor pessoa física. ([Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018](#))

Já a contribuição devida pelo produtor rural pessoa física e pelo segurado especial deve ser recolhida pela empresa adquirente de produtos rurais, por força do disposto nos incisos III e IV do art. 30 da Lei 8.212/91, que dispõe que

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o dia 2 do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; ([Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97](#))

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; ([Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97](#)) ([Vide decisão-STF Petição nº 8.140 - DF](#))

(...).

O art. 92 e 102 da mesma Lei 8212/91, por sua vez, dispõem o seguinte:

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento. ²⁴

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. ([Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001](#)).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#)).

§ 2º O reajuste dos valores dos salários-de-contribuição em decorrência da alteração do salário-mínimo será descontado por ocasião da aplicação dos índices a que se refere o caput deste artigo. ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

Portanto, por força dos dispositivos acima transcritos, a empresa está obrigada a arrecadar as mencionadas contribuições sob pena de multa, de modo que o recorrente, tendo deixado de arrecadar, em época própria, na condição de sub-rogado, a contribuição social para a Seguridade Social, a contribuição GILRAT e a contribuição para o SENAR, calculadas sobre o valor bruto da produção rural comercializada com os produtores rurais pessoa física, infringiu obrigação legalmente imposta.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini