



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14098.720013/2020-23
ACÓRDÃO	2102-004.276 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGROCAT DISTRIBUIDORA DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/10/2017

MANDADO DE SEGURANÇA. ACÓRDÃO. AÇÃO IMPROCEDENTE. EFEITO SUBSTITUTIVO.

Nas obrigações tributárias de trato sucessivo, o acórdão que julga improcedente a ação de segurança, ainda que em juízo de retratação, possui eficácia retroativa, por força do efeito substitutivo consagrado na legislação processual.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DE PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. FALTA DE RETENÇÃO.

O desconto da contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física se presume feita oportuna e regularmente pela empresa adquirente, na condição de sub-rogada, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de arrecadar em desacordo com a lei.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DO EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. FATOS GERADORES SOB A ÉGIDE DA LEI Nº 10.256, DE 2001. EMPRESA ADQUIRENTE. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO. SUB-ROGAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 150.

Para fatos geradores sob a égide da Lei nº 10.256, de 2001, é devida a contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. A lei atribuiu à empresa adquirente a responsabilidade pelo recolhimento desta contribuição, na condição de sub-rogada pelas obrigações do produtor rural. Inteligência do enunciado da Súmula CARF nº 150.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DE PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. INCONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. REGIMENTO INTERNO DO CARF. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que determina a responsabilidade da empresa adquirente pelo recolhimento da contribuição previdenciária, na condição de sub-rogada pelas obrigações do produtor rural pessoa física.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O patamar mínimo da multa de ofício, no percentual de 75%, é fixo e definido objetivamente pela lei, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o órgão julgador administrativo afastar ou reduzi-la.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que fixe a multa de ofício no patamar de 75% do tributo devido.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/10/2017

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA AO SENAR SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DE PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. VIGÊNCIA.

A obrigação de retenção da contribuição devida ao Senar pelo empregador rural pessoa física, com fundamento na sub-rogação do adquirente da produção rural, é válida tão somente a partir do dia 10/01/2018, data da vigência da Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir o lançamento da contribuição devida ao Senar.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonça (substituta integral) e Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 106-011.604, de 25/03/2021, prolatado pela 15ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 (DRJ06), cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, mantendo parcialmente o crédito tributário (fls. 680/708).

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2017 a 30/10/2017

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo em vigor.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

RESOLUÇÃO DO SENADO. SUSPENSÃO DA APLICAÇÃO. EFEITOS. LEI N.º 10.256, DE 2001. CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA.

A suspensão promovida pela Resolução do Senado n.º 15, de 2017, da legislação declarada inconstitucional pelo RE n.º 363.852/MG, não afeta a contribuição do empregador rural pessoa física reinstituída pela Lei n.º 10.256, de 2001, que teve a sua constitucionalidade confirmada no RE n.º 718.874/RS, sendo válidos os incisos do art. 25, assim como a sub-rogação prevista no inciso IV do art. 30, ambos da Lei n.º 8.212, de 1991.

Conforme esclarecido pelo próprio STF, no RE nº 363.852/MG (bem como no RE nº 596.177/RS), não houve o reconhecimento da inconstitucionalidade da responsabilidade por sub-rogação, nem se declinou qualquer fundamento que pudesse torná-la eivada desse vício.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PARTE PATRONAL. AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PESSOA FÍSICA. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE PESSOA JURÍDICA. AÇÃO JUDICIAL MOVIDA PELO PRODUTOR RURAL.

É devida, pelo produtor rural pessoa física, contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização da sua produção. A empresa adquirente da produção de produtores rurais pessoas físicas fica sub-rogada nas obrigações de tais produtores e está obrigada a arrecadar, mediante desconto, a contribuição previdenciária por ele devida, conforme determina o art. 25, I e II c/c o art. 30, IV, ambos da Lei 8.212/1991.

Na situação em que a empresa adquirente da produção rural encontra-se impedida de realizar a retenção das contribuições, por força de decisão em ação judicial movida pelo produtor rural, a adquirente fica desobrigada do cumprimento da obrigação principal, que é o recolhimento da contribuição.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE.

A arrecadação das contribuições ao SENAR deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições previdenciárias na forma da Lei nº 8.315/1991, art. 3º, § 3º e art. 3º, § 3º da Lei 11.457/2007.

INAPLICABILIDADE DE MULTA DE 20%.

A limitação de multa ao percentual de 20% somente se aplica a débitos não incluídos em lançamentos de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

(i) Lançamento de Ofício

Extrai-se do Relatório Fiscal que o processo administrativo é composto de 2 (dois) Autos de Infração (AI), relativamente a fatos geradores ocorridos no período de 01/2017 a 10/2017, nos seguintes termos (fls. 19/24):

(i) lançamento referente às contribuições para a Previdência Social incidentes sobre a comercialização da produção rural adquirida de pessoas físicas, devidas por sub-rogação (art. 25, incisos I e II, c/c art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991) - fls. 02/12; e

(ii) lançamento referente à contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) incidente sobre a comercialização da produção rural adquirida de pessoas físicas, devidas por sub-rogação (art. 6º da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997) - fls. 13/18.

A base de cálculo do lançamento foi apurada a partir das notas fiscais eletrônicas de entrada emitidas pela pessoa jurídica (NF-e), referentes à aquisição de produção rural (Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável, às fls. 25).

Segundo o relato fiscal, o sujeito passivo adquiriu produtos rurais de produtor rural pessoa física e, na condição de sub-rogado pelas obrigações tributárias do vendedor, deixou de reter e recolher nas épocas próprias as contribuições devidas em lei, tampouco informou, mensalmente, os valores no campo próprio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

No que tange ao mandado de segurança nº 0005055-74.2013.4.01.3600/MT, o Tribunal Federal Regional da 1ª Região (TRF/1ª Região), no julgamento da apelação, reformou a sentença de 1º grau e concedeu a segurança par afastar a obrigação de retenção da contribuição previdenciária incidente sobre a aquisição da produção rural de produtores e empregadores rurais pessoas físicas.

Entretanto, ao apreciar os embargos de declaração opostos em face da decisão na apelação, o TRF/1ª Região proferiu juízo de retratação, em reexame da causa, com efeitos modificativos, para negar provimento ao recurso de apelação. O acórdão transitou em julgado (fls. 33/43).

(ii) Impugnação

A empresa tomou ciência dos autos de infração no dia 09/09/2020, por meio do domicílio tributário eletrônico, tendo apresentado impugnação tempestiva em 07/10/2020 (fls. 49/51 e 55/57).

Em síntese, a pessoa jurídica impugnante aduziu os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, acompanhados de elementos de prova (fls. 58/86 e 87/614):

(i) a atuada impetrou mandado de segurança, sob o nº 5055-74.2013.4.01.3600, com o objetivo de reconhecer a inexistência de relação jurídica quanto à contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização de produção rural por pessoas físicas, bem como afastar a obrigação de reter a referida contribuição nas aquisições de produtos;

(ii) a concessão da segurança foi confirmada pelo acórdão publicado em 02/05/2014, data a partir da qual a empresa se encontrava acobertada por decisão judicial;

(iii) o produtor rural é o sujeito passivo da contribuição previdenciária exigida no auto de infração, visto que recebeu a totalidade do valor pago sem nenhum desconto/retenção, conforme documentação anexa;

(iv) outrossim, parte dos produtores rurais com quem a atuada manteve relação comercial no período do lançamento estavam vinculados à Associação dos Produtores de Soja e Milho (APROSOJA), cuja entidade obteve liminar para seus associados não sofrerem retenção da contribuição previdenciária;

(v) ao mesmo tempo, outros produtores rurais possuíam liminares que impediam a atuada de fazer a retenção do tributo;

(vi) quando o adquirente está impossibilitado de efetuar a retenção do tributo em virtude de decisão judicial, a responsabilidade se desloca para o contribuinte, no caso o produtor rural pessoa física;

(vii) da mesma forma que não realizou a retenção da contribuição previdenciária, a atuada também deixou de proceder a qualquer desconto em relação à contribuição devida o Senar. Eventuais valores devidos devem ser direcionados às pessoas físicas;

(viii) o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992, que deu nova redação aos art. 12, incisos V e VII, art. 25, incisos I e II, e art. 30, inciso IV, todos da Lei nº 8.212, de 1991, nos julgamentos dos Recursos Extraordinários (RE) nº 363.852/MG e nº 596.177/RS (Tema 202/STF);

(ix) a Resolução nº 15, de 12 de setembro de 2017, do Senado Federal suspendeu a execução do art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, com efeitos retroativos ao julgamento do RE nº 363.852/MG;

(x) no julgamento do RE nº 718.874/RS, realizado em 30/03/2017, o STF reconheceu a constitucionalidade formal e matéria da contribuição sobre a comercialização da produção rural, após a edição da Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001, porém não afastou a inconstitucionalidade do art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991;

(xi) até o momento, inexistente norma jurídica válida para dar lastro à sub-rogação do adquirente da produção rural de produtores rurais pessoas físicas, de modo que o art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, não serve de embasamento legal para a lavratura do auto de infração; e

(xii) o percentual da multa de 75% é abusivo, razão pela qual a multa punitiva deve ser reduzida para 20%.

A decisão de primeira instância julgou parcialmente procedente à impugnação para excluir do lançamento os valores relativos às aquisições de produtores rurais que possuíam liminar em ação judicial para impedir a retenção pela empresa adquirente, associados da APROSOJA ou impetrantes de ações individuais, após comparação com a planilha de apuração da base de cálculo integrante do auto de infração.

Em qualquer caso, na avaliação do órgão julgador, as ações judiciais não alcançam a exigência da contribuição devida ao Senar.

(iii) Recurso Voluntário

A empresa adquirente foi intimada da decisão de piso em 10/05/2021 e apresentou recurso voluntário no dia 09/06/2021 (716/718 e 719/720).

Após breve relato dos fatos, o apelo recursal pugna pela reforma da decisão de piso com base na reiteração dos argumentos da impugnação, sobretudo que (fls. 721/740):

(i) não há substrato legal para manter o auto de infração com fundamento na aplicação do art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991;

(ii) a decisão judicial no mandado de segurança nº 5055-74.2013.4.01.3600 amparava a conduta da recorrente de deixar de reter a contribuição previdenciária;

(iii) o sujeito passivo do lançamento tributário é o produtor rural pessoa física, na medida em que recebeu a totalidade da produção agrícola sem nenhum desconto/retenção;

(iv) da mesma forma que não realizou a retenção da contribuição previdenciária, a autuada também não descontou a contribuição devida o Senar, motivo pelo qual a cobrança do tributo deve ser direcionada aos produtores rurais; e

(v) cabe a redução do percentual da multa de ofício para 20%, dado o caráter confiscatório da penalidade de 75%.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Preliminares

Inicialmente, cumpre analisar os efeitos do mandado de segurança nº 0005055-74.2013.4.01.3600, impetrado perante a 1ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado do Mato Grosso (MT), no dia 15/04/2013.

Extrai-se dos autos que o juízo de 1º grau denegou a segurança pleiteada, razão pela qual a empresa interpôs recurso de apelação ao TRF/1ª Região. Em decisão de 22/04/2014, a apelação foi provida a fim de reformar a sentença e conceder a segurança para afastar a obrigação de retenção da contribuição previdenciária incidente sobre a aquisição da produção rural de produtores e empregadores rurais pessoas físicas (fls. 33/35).

Posteriormente, em reexame da causa, com fundamento no art. 1.030, inciso II, do Código de Processo Civil (CPC), o TRF/1ª Região acolheu os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, com efeito modificativo, para negar provimento à apelação. A decisão foi proferida em sessão de 28/08/2018 (fls. 36/40).

Em despacho de retorno dos autos judiciais do TRF/1ª Região, datado de 12/08/2019, consta a informação do trânsito em julgado do acórdão (fls. 42).

Como se observa, ao tempo do lançamento de ofício, com ciência dos autos de infração em 09/09/2020, a recorrente não se encontrava acobertada por decisão judicial que lhe fosse favorável.

O acórdão do TRF/1ª Região que julgou improcedente a ação de segurança, ainda que em juízo de retratação, possui eficácia retroativa, por força do efeito substitutivo consagrado na legislação processual, a teor do art. 1.008 do CPC:

Art. 1.008. O julgamento proferido pelo tribunal substituirá a decisão impugnada no que tiver sido objeto de recurso.

A perda da proteção judicial que beneficiava o sujeito passivo implica consequências jurídicas, dentre elas a obrigação de recolhimento do tributo que não foi arrecadado e pago ao tempo e modo previstos na lei de regência, acrescido de juros e multa.

Malgrado a decisão desfavorável, a empresa não procurou regularizar o crédito tributário, mantendo a contestação da exigência fiscal.

Em suma, não há irregularidade na lavratura do auto de infração, haja vista a decisão judicial transitada em julgado que considerou inexistir direito líquido e certo amparado por mandado de segurança.

A propósito, tratando-se de relações tributárias de trato sucessivo, significa que a decisão judicial reconheceu a inexistência do direito material desde o momento da impetração do mandado de segurança.

Segundo a recorrente, uma vez reformada a sentença pelo TRF/1ª Região, os seus efeitos devem retroagir à data da propositura do mandado de segurança.

Ao negar provimento à apelação, em grau de retratação, o debate sobre a retroação da decisão proferida no dia 22/04/2014, publicada em 02/05/2014, à data da propositura do mandado de segurança, não se mostra mais relevante para o deslinde do processo administrativo, por causa do efeito substitutivo da decisão proferida em 28/08/2018.

Outrossim, a recorrente alega que não efetuou o desconto das contribuições dos produtores rurais, tendo sido pago o preço total a cada vendedor, ficando as pessoas físicas responsáveis pelo recolhimento.

Sem razão.

Em primeiro lugar, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, são inoponíveis à Fazenda Pública, por força do disposto no art. 123 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

O art. 128 do CTN prescreve que a lei pode atribuir expressamente a responsabilidade tributária pelo crédito tributário a terceiro vinculado ao fato gerador, excluindo a vínculo obrigacional do contribuinte. Cuida-se de sujeição passiva indireta:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a êste em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Particularmente, a Lei nº 8.212, de 1991, trouxe a figura da sub-rogação do adquirente da produção rural, nesses termos:

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

I - 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

(...)

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

(...)

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;

(...)

Por disposição expressa em lei, a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, assumindo integral responsabilidade pela arrecadação das contribuições previdenciárias previstas no art. 25, inciso I e II, com exclusão da responsabilidade do contribuinte (produtor rural pessoa física e segurado especial).

Na sub-rogação ocorre a substituição do sujeito em determinada relação jurídica obrigacional. No direito tributário, a substituição ocorre no conseqüente da regra-matriz de incidência, de modo que a obrigação tributária surge desde logo contra pessoa diferente do contribuinte.

É dizer, a partir da técnica da substituição tributária, o adquirente é o devedor originário e único, responsável pelo cumprimento da obrigação tributária. Na condição de responsável tributário, a empresa adquirente integra a relação jurídico-tributária, salvo quando exista provimento judicial capaz de obstar os efeitos da norma jurídica.

Aliás, o art. 33, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, determina expressamente que o desconto de contribuição sempre se presume feito, de sorte que a falta de desconto/retenção não exime o sujeito passivo da obrigação tributária:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

(...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

(...)

Enfim, cabe rejeitar as questões preliminares.

Mérito

(i) Contribuição Previdenciária sobre a Comercialização Rural

Inicialmente, será feita a análise do lançamento fiscal relativo às contribuições previdenciárias exigidas da empresa adquirente da produção rural, na condição de sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física, com base no art. 25, incisos I e II, e art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991.

Pois bem.

No RE nº 363.852/MG, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, o STF reconheceu a inconstitucionalidade parcial do art. 25, incisos I e II, e do art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada inicialmente pelo art. 1º da Lei nº 8.540, de 1992, e posteriormente, alterada pelo art. 1º da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

Mais adiante, a mesma matéria relativa à incidência da tributação sobre a comercialização da produção do empregador rural pessoa física foi examinada e resolvida em feito com repercussão geral, no RE nº 596.177/RS, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, em que se decidiu pela inconstitucionalidade da contribuição previdenciária sobre a receita bruta da comercialização, havendo necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social.

Em um e outro caso, a Corte Suprema declarou apenas por vício formal a inconstitucionalidade da cobrança da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física sobre a comercialização da produção rural, dado que confrontou a exigência prevista em lei ordinária com o texto do art. 195 da Constituição de 1988 em versão anterior às inovações trazidas pela EC nº 20/1998.

A partir da EC nº 20/1998, o texto constitucional passou a prever como fonte de custeio ordinária da seguridade social não só o faturamento, como também a instituição de contribuições sociais incidentes sobre a receita auferida pelo empregador. Foi nesse cenário a publicação da Lei nº 10.256, de 2001 (art. 195, inciso I, alínea "b").

Quanto ao art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo de lei que prevê a sub-rogação do adquirente de produtos rurais na obrigação da pessoa física, cuja autoridade fazendária dele extrai fundamento para o lançamento fiscal, também foi inserido como contaminado pelo vício de inconstitucionalidade na parte dispositiva no RE nº 363.852/MG.

Nada obstante, a cuidadosa leitura do acórdão do recurso extraordinário revela que não há qualquer argumento de inconstitucionalidade contra a sub-rogação ao longo de todo o julgamento, evidenciando que o instituto em si nada possui de impróprio à norma constitucional, até porque a responsabilidade, como forma de hipótese de sujeição passiva tributária, pode ser validamente instituída por meio de lei ordinária.

Cabe privilegiar interpretação sistêmica entre fundamentação e dispositivo do acórdão do STF, no sentido de que o art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, somente deixou de ser aplicado nos exatos limites da declaração de inconstitucionalidade.

Vale dizer que a obrigação do adquirente de produtos rurais estará afastada quando, e somente quando, referir-se a fatos geradores compreendidos no período da redação do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, anterior à Lei nº 10.256, de 2001, em que a técnica de tributação da receita do produtor rural reconhecidamente destoava da prévia autorização franqueada pelo texto constitucional.

De mais a mais, a obrigação legal da empresa de arrecadar e recolher a contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção rural, adquirida de produtor pessoa física, também encontra amparo no art. 30, incisos III e X, da Lei nº 8.212, de 1991, a partir da interpretação das normas da legislação em conjunto, como um todo.

A propósito, a constitucionalidade da tributação sobre a receita proveniente da comercialização da produção rural com base na Lei nº 10.256, de 2001, não foi discutida e analisada pelo plenário do STF por ocasião do julgamento do RE nº 363.852/MG, tampouco no RE nº 569.177/RS, não constituindo, naquele momento, uma matéria com decisão definitiva pela Corte Constitucional.

Tanto é assim que, por intermédio do RE nº 718.874/RS, julgado no rito da repercussão geral, reconheceu-se, por maioria, a constitucionalidade da contribuição previdenciária exigida do empregador rural pessoa física, com fulcro no art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, após a edição da Lei nº 10.256, de 2001.

O Tribunal Constitucional fixou a seguinte tese (Tema 669/STF):

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.

Com relação aos fatos geradores posteriores a novembro de 2001, como é a hipótese dos autos, não há que se falar em aplicação de inconstitucionalidade de norma tributária com fundamento no decidido pela Corte Suprema.

Por sua vez, conforme bem destacou a decisão recorrida, a Resolução do Senado Federal nº 15/2017 não é capaz de afastar a exigência da contribuição previdenciária incidente sobre comercialização da produção rural das pessoas físicas, instituída a partir da publicação da Lei nº 10.256, de 2001.

Outrossim, o ato privativo do Senado Federal também se mostra ineficaz para extinguir a responsabilidade da empresa adquirente na condição de sub-rogada pelas obrigações do empregador rural pessoa física.

A Resolução nº 15/2017 teve como fundamento as decisões proferidas pelo STF nos RE nº 363.852/MG e 596.177/RS, para as quais se pretendeu atribuir eficácia "erga omnes", de maneira tal que não é hábil para gerar qualquer efeito sobre os fatos geradores ocorridos desde a entrada em vigor da Lei nº 10.256, de 2001.

Em razão das limitações de competência, a suspensão pelo Poder Legislativo, através de resolução, de dispositivos declarados inconstitucionais pelo Poder Judiciário somente é possível nos limites daquelas decisões da Corte Suprema.

Nesse mesmo sentido, o Parecer PGFN/CRJ nº 1.447, de 13 de setembro de 2017, aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, afirma que a Resolução do Senado Federal nº 15/2017 não afetou as contribuições previdenciárias exigidas a partir da Lei nº 10.256, de 2001, inclusive a obrigação de retenção na condição de sub-rogado pelas obrigações do empregador rural pessoa física.

A validade da exigência para os fatos geradores ocorridos a partir da Lei nº 10.256, de 2001, restou expressamente confirmada no verbete sumular nº 150, cuja observância do seu enunciado nos julgamentos é obrigatória no âmbito do CARF:

Súmula CARF nº 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 nº 10.256, de 2001.

Por último, convém reforçar que afastar no âmbito administrativo a presunção de constitucionalidade de lei, aprovada pelo Poder Legislativo, demanda apreciação e decisão vinculante por parte do Poder Judiciário.

Escapa à competência deste Tribunal Administrativo o exame da compatibilidade da norma jurídica em nível de lei ordinária com os preceitos de ordem constitucional, sendo que argumentos dessa natureza são inoponíveis na esfera administrativa.

Não apenas o "caput" do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também o verbete reproduzido por meio da Súmula CARF nº 2, asseguram a mesma orientação interpretativa sobre a matéria:

Súmula CARF nº 2

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

O Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 1634, de 21 de dezembro de 2023 (RICARF/23), veda afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto, salvo em hipóteses específicas ali previstas (art. 98 e art. 99).

No caso da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.395/DF, em que se discute a validade do art. 30, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, não há deliberação definitiva pelo STF,

com proclamação de resultado e publicação de acórdão, capaz de vincular os órgãos de julgamento administrativo ou mesmo obrigar o sobrestamento do feito até o trânsito em julgado (art. 100, do RICARF/23).

É inviável adotar entendimento diverso, neste Tribunal Administrativo, enquanto não declarada a invalidade da sistemática da sub-rogação pela empresa adquirente da produção rural, sobretudo com fundamento no art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, em decisão vinculante emanada pelo Poder Judiciário para os fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 10.256, de 2001.

Cumprido recordar que o ministro Gilmar Mendes determinou a suspensão nacional dos processos judiciais que tratam da sub-rogação, que ainda não transitaram em julgado, até a proclamação do resultado na ADI 4.395/DF. Posteriormente, o Plenário do STF referendou a decisão monocrática.

Não se tem notícia que a suspensão alcance os processos administrativos em curso, razão pela qual não merece reforma a decisão recorrida.

(ii) Contribuição devida ao Senar

Nesse ponto, assiste razão à recorrente.

Explica-se.

O acórdão de primeira instância proferido pela DRJ06, ora recorrido, assim se manifestou sobre a matéria em litígio (fls. 689/690):

(...)

Sobre o SENAR cabe esclarecer que tal contribuição social é devida pelo produtor rural pessoa física e pelo segurado especial e foi instituída pelo art. 3º da Lei 8.315/91, abaixo transcrito:

(...)

Conforme o art. 11 do Decreto n.º 566/1992, a contribuição ao SENAR será recolhida pelo adquirente, consignatário ou cooperativa que ficam sub-rogados, para esse fim, nas obrigações do produtor:

(...)

Por força do art. 3º da Lei nº 11.457/2007, abaixo reproduzida, verifica-se que se estendem às contribuições devidas a terceiros os mesmos prazos, condições, sanções e privilégios das contribuições sociais previdenciárias:

(...)

Portanto, com base no art. 3º da Lei 11.457/2007, a sub-rogação prevista no inciso IV do art. 30 da Lei 8.212/1991, aplicável à contribuição previdenciária patronal, conforme art. 25, I e II da Lei 8.212/1991, é aplicável à contribuição ao SENAR, daí, conclui-se que as contribuições lançadas nos períodos de 01/2017 a

10/2017, por sub-rogação, sob responsabilidade da impugnante, nos termos do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, tem respaldo em legislação válida e vigente, devendo-se tanto a autoridade lançadora quanto a julgadora observá-la, uma vez que a atividade da autoridade administrativa é vinculada, nos termos do artigo 142 do CTN.

(...)

Do ponto de vista jurídico, inviável utilizar o art. 30, inciso IV, da Lei 8.212, de 1991, para fundamentar a sub-rogação da contribuição devida ao Senar, pois a exação não tem natureza de contribuição previdenciária.

Na condição de órgão consultivo do Ministério da Fazenda, a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu parecer jurídico com relação à substituição tributária da Contribuição ao Senar prevista no art. 6º, “caput”, da Lei nº 9.528, de 1997.

Por meio do Parecer SEI nº 19443/2021/ME, aprovado por despacho da Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, o tema foi incluído na lista de dispensa de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, devido à sua pacificação em ambas as turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Eis a ementa do Parecer SEI nº 19443/2021/ME:

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.

O art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, serve de fundamento para a sub-rogação da contribuição previdenciária instituída no art. 25 da mesma Lei, mas não para a contribuição devida ao Senar prevista no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Carece de amparo legal a obrigação de retenção da contribuição pelo adquirente da produção rural, prevista no art. 11, § 5º, alínea “a”, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, por violar os dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN), que

determinam a responsabilidade tributária como decorrente de expressa disposição de lei, obstáculo que foi superado a partir da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018.

Assim, a obrigação de recolhimento da contribuição devida ao Senar pela empresa adquirente, com fundamento na substituição tributária, expressamente prevista em lei, é válida tão somente a partir da data de publicação da Lei nº 13.606, de 2018, que acrescentou o parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997:

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.

Parágrafo único. A contribuição de que trata o caput deste artigo será recolhida:

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;

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.

Não há racionalidade para a atuação divergente da administração tributária com respeito ao tema, com decisões que possam impulsionar a sucumbência nas ações judiciais. Aliás, no contexto do controle da legalidade do ato administrativo, convém manter coerência com a conduta que seria adotada pela Fazenda Nacional caso o interessado optasse por levar a questão controvertida à apreciação do Poder Judiciário.

Para os conselheiros que entendem que se está afastando ou deixando de aplicar dispositivo de lei ou decreto, a aceitação do Parecer SEI nº 19443/2021/ME é resguardada pelo art. 98, parágrafo único, inciso II, alínea “c”, do RICARF/23.

Os precedentes mais recentes da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) possuem a mesma linha de raciocínio, decididos por unanimidade de votos a favor do sujeito passivo.

A título exemplificativo, a ementa do Acórdão nº 9202-011.145, de 29/02/2024, de relatoria do conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 1999, 2001

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

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

A Lei nº 13.606, de 2018, foi publicada no Diário Oficial da União no dia 10/01/2018. No presente processo, o auto de infração específico compreende as competências 01/2017 a 10/2017.

Enfim, cabe excluir do lançamento fiscal a exigência da contribuição devida ao Senar e, em decorrência disso, cancelar integralmente o auto de infração relativo à contribuição para outras entidades e fundos (fls. 13/18).

(iii) Multa de Ofício

Quanto à multa de ofício, foi aplicada no patamar mínimo de 75%, nos termos da legislação em vigor (art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, c/c art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A lei determina que a penalidade deve incidir de maneira proporcional sobre o tributo não declarado/recolhido espontaneamente, em que o patamar básico de 75% é fixo e definido objetivamente pela lei.

Nas regras de aplicação da multa, o legislador ordinário não deu liberdade a ponderações sobre graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador afastar ou reduzir o percentual no caso concreto.

Os órgãos julgadores administrativos não detêm competência para análise de questões sobre o caráter ilegal e confiscatório da penalidade prevista em lei, tampouco cabe examinar a alegação de desproporcionalidade do percentual aplicado tendo em conta o dano causado pela ação ou omissão.

A alegação de falta de compatibilidade do dispositivo de lei, que impõe a penalidade, com a Constituição da República de 1988 é questão não-aponível na seara administrativa.

Nesse mesmo sentido a Súmula nº 2 do CARF, acima já reproduzida.

Por último, cumpre esclarecer que os precedentes e/ou jurisprudência trazidos na peça recursal não são dotados de efeito vinculante para a decisão administrativa.

Conclusão

Pelo exposto, voto por REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir o lançamento relativo à contribuição devida ao Senar.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess