



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14120.720004/2016-21
ACÓRDÃO	2302-004.173 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANDERSON BOGADO FERREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2013

EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE.

De conformidade com decisão tomada no julgamento do Recurso Extraordinário 718.874/RS, com repercussão geral reconhecida, é constitucional 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Roberto Carvalho Veloso Filho.

RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório da decisão de piso, que bem descreve a autuação (e-fls. 99/104):

O presente processo tem por objeto Autos de Infração lavrados para apuração de contribuições sociais previdenciárias e contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – Senar devidas pelo contribuinte acima identificado. Os valores totais apurados nos Autos de Infração foram os seguintes:

Auto de Infração relativo às contribuições previdenciárias (fls. 2 a 10):

CONTR PREV S/ A REC COM RURAL PJ/PF/SE – LANÇ OF	R\$ 581.933,43
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2016)	R\$ 183.177,29
MULTA PROPORCIONAL	R\$ 436.449,99
CONTRIB RISCO AMBIENT/APOSENT ESPEC LANÇA OF	R\$ 29.096,60
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2016)	R\$ 9.158,73
MULTA PROPORCIONAL	R\$ 21.822,38
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (TOTAL)	R\$ 1.261.638,42

Auto de Infração relativo às contribuições do Senar (fls. 12 a 17):

CONTRIB TERC – SENAR – LANÇAMENTO DE OFÍCIO	R\$ 58.193,26
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2016)	R\$ 18.317,58
MULTA PROPORCIONAL	R\$ 43.644,85
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (TOTAL)	R\$ 120.155,69

As contribuições apuradas foram calculadas sobre os valores da receita bruta obtida pelo sujeito passivo com a comercialização de sua produção rural. As bases de cálculo e alíquotas utilizadas no lançamento estão discriminadas nos Demonstrativos de Apuração constantes do Auto de Infração.

O detalhamento dos fatos relacionados às infrações apuradas consta do Relatório Fiscal de fls. 26 a 28, cujo conteúdo pode ser resumido da seguinte forma:

- O sujeito passivo desenvolve atividades de exploração da pecuária na condição de contribuinte individual – produtor rural e, nessa condição, comercializou sua produção rural com outros produtores rurais pessoas físicas, deixando, entretanto, de recolher as contribuições incidentes e de declarar em GFIP os respectivos fatos geradores.
- A isenção da contribuição rural sobre a venda de produto animal destinado a reprodução ou criação pecuária que constava do § 4º do art. 25 da Lei nº 8.212/91, foi revogada com a publicação da Lei 11.718/2008. Assim, na

comercialização de produção rural de um produtor rural pessoa física para outro produtor rural pessoa física ocorre a incidência da contribuição prevista no art. 25 da Lei 8.212/91. A responsabilidade pelo recolhimento não é sub-rogada ao comprador, tendo em vista o disposto no art. 30, inciso X, alínea “c”, da Lei 8212/91.

● Nos Autos de Infração foram lançadas como base de cálculo os valores mensais de comercialização discriminados nas planilhas anexas intituladas “Relação de Notas Fiscais de Produtor Referentes à Comercialização de Produção Rural com Produtores Rurais Pessoas Físicas – Base de Cálculo Apurada no Livro Caixa da Atividade Rural do Exercício de 2012” e “Relação de Notas Fiscais de Produtor Referentes à Comercialização de Produção Rural com Produtores Rurais Pessoas Físicas – Base de Cálculo Informada pelo Sujeito Passivo – Termo de Intimação Fiscal nº 01”.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 5a Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificada do acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 112/127), alegando, em breve síntese:

- a) devem ser *“afastados os argumentos apresentados no acórdão recorrido de que se deve esperar um novo posicionamento do Supremo no RE nº 718.874/RS para afastar a incidência da exação sobre a receita bruta da comercialização da produção rural do recorrente, tendo em vista que a presunção de legalidade é relativa e não basta a mera existência da lei para inferir sua validade”*;
- b) *“A disposição do artigo 26-A do Decreto 70.235/72, por tudo o que foi aqui apresentado precisa ser interpretado com temperamento e não de forma literal, pois, á toda evidência, não se está buscando a declaração de inconstitucionalidade, mas tão somente a restrição do sentido da norma impugnada, (art. 25, I e II da Lei 8.212/91)”*;
- c) *“A inconstitucionalidade dos artigos 12, V e VII e 25, I e II da Lei 8.212/91 com a redação dada pelas leis nº 10.256/2001, no entanto, basta fazer uma breve análise sobre as leis reguladoras e a sua cronologia para se verificar, que o vício persiste”*;
- d) *“De início, por ofensa ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF), que exige definição legal exaustiva dos aspectos essenciais do fato gerador e da consequência da norma tributária. Não houve nova disposição acerca da reara matriz do tributo e nem instituição dos seus elementos mínimos de existência. Apenas a Lei 8.540/91 (reiterada pela Lei 9.528/97) desempenhou esta missão quanto á contribuição sobre a receita bruta do empregador rural pessoa física.*

A Lei 10.256/2001 se limitou a definir o sujeito passivo da exação, aproveitando, para todos os outros aspectos, as regras veiculadas pelas leis anteriores, todavia, invalidadas para esta categoria de contribuintes.

Repita-se: para o empregador rural pessoa física não havia - porque anuladas pelo STF - regras definindo a base de cálculo e a alíquota da contribuição em tela. E continuou não havendo, ante a omissão da Lei 10.256/2001 a respeito desses elementos.

Assim, a referida alteração, mesmo posterior à Emenda Constitucional nº20/98 não teve o condão de criar novamente a contribuição ou restabelecê-la, como pretendeu a União Federal, o que deveria ter sido feita por meio de lei complementar, nos moldes do artigo 195, inciso 4 da CF”;

e) “Não bastasse a ofensa à legalidade, tem-se ainda que a Lei nº 10.256/2001 não poderia ter instituído contribuição substitutiva da incidente sobre a folha de salários, técnica só autorizada dois anos e meio mais tarde pela Emenda Constitucional 42/2003, que inseriu o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição.

A invalidade dessa substituição antes da edição da Emenda foi atestada pelo STF no Recurso Extraordinário 603.191/MT9.

As duas causas de invalidade referidas até agora poderiam ser sanadas por uma pronta e precisa atuação do legislador federal.”;

f) “Há uma terceira, contudo, que só poderia ser superada através da alteração na própria Constituição.

De fato, a base de cálculo do tributo em foco é a receita bruta proveniente da comercialização da produção do empregador rural pessoa física.

E o termo receita bruta, bem como a sua espécie faturamento, refere-se exclusivamente às pessoas jurídicas, como atestam, entre outros, os votos dos ministros Cezar Peluso e Eros Grau no já referido Recurso Extraordinário 346.084/PR.

Bem por isso, o PIS e a Cofins, tanto na modalidade cumulativa (faturamento) quanto na não cumulativa (receita bruta) limitam-se a onerar as pessoas jurídicas, como resulta claro da leitura dos artigos 2º da Lei 9.718/98 e Iº das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Tanto é que a Constituição, para aludir aos ingressos financeiros obtidos pela pessoa física com a sua atividade empresarial, lançou mão de expressão diversa (resultado da comercialização da produção; artigo 195, parágrafo 8º), o que teria sido desnecessário caso a pessoa física tivesse faturamento ou receita - hipótese em que, como precisamente anotado pelo ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário 363.852/MG, a tributação poderia fundar-se diretamente no inciso I do dispositivo constitucional.

Por essas razões é que o STF, nos dois processos que discutem o tema (ADI 4.395/DF e RE 718.874/RS, com repercussão geral já reconhecida), ainda

pendentes de julgamento definitivo, declarará a inconstitucionalidade do Funrural para os empregadores rurais pessoas físicas mesmo após a Lei 10.256/2001, mantendo-os sujeitos às contribuições sobre a folha de pagamentos dos incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/91, sob pena de configurar bis in idem”;

g) “Se for mantida a jurisprudência tradicional do STF, que rejeita o fenômeno da constitucionalização superveniente, o tribunal terá que definir se a Lei 10.256/2001, ao reintroduzir, no ordenamento jurídico, a contribuição do empregador rural pessoa física, após a EC 20/98, já declarados inconstitucionais pelo Tribunal.

Enquanto isso, pelo que foi acima demonstrado, o resultado da comercialização da produção rural só pode figurar como base de cálculo da contribuição devida pelo segurado especial, nos termos do artigo 195, inciso 8, da Constituição Federal.”;

h) “Assim, o acórdão recorrido precisa ser reformado para, restringindo o sentido do artigo 25, I e II da Lei 8.212/91 de acordo com a Constituição, afastar a exação imposta ao recorrente.”.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Conforme relatado, o lançamento é referente à (i) contribuição previdenciária substitutiva do produtor rural pessoa física -FUNRURAL (art. 25 da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 10.256/01), (ii) contribuição do produtor rural pessoa física destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR (art. 6º da Lei n. 9.528/97, com a redação dada pela Lei n. 10.256/01), incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção rural.

No presente caso, o sujeito passivo enquadra-se na condição de segurado contribuinte individual - produtor rural pessoa física que possui empregados. Estando sujeito ao recolhimento das contribuições incidentes sobre o resultado da comercialização de sua produção rural (contribuição previdenciária e contribuição destinada ao SENAR) nos termos da legislação supracitada, como ele não efetuou o recolhimento dessas contribuições, nem as declarou em GFIP, foram lavrados os autos de infração pela fiscalização.

O recorrente defende, em suma, a impossibilidade de utilizar a comercialização da produção do produtor rural da pessoa física como base de cálculo de contribuições sociais devidas à Previdência Social e ao Senar. Pretende afastar a aplicabilidade do artigo 25, incisos I e II, da Lei 8.212/91, por motivo de inconstitucionalidade.

O recorrente repisa que os referidos artigos não devem ser aplicados porque (i) trata-se de matéria reservada a lei complementar, nos termos do art. 195, I, § 4º, c/c o art. 154, I, da Constituição Federal, (ii) a contribuição instituída tem a mesma base de cálculo do PIS e da COFINS, o que é vedado pelo art. 154, I, da Constituição Federal; (iii) a lei não estabeleceu com detalhes o fato gerador da obrigação tributária, o que implica afronta ao princípio constitucional tributário da legalidade; (iv) a Lei nº 10.256/2001 não poderia ter instituído contribuição substitutiva da incidente sobre a folha de salários, técnica só autorizada dois anos e meio mais tarde pela Emenda Constitucional 42/2003, que inseriu o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição.

Pois bem.

A cobrança prevista no art. 25 da Lei n. 8.212/1991 refere-se à contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial, à época no percentual atual de 2,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, sendo: 2 % destinado à previdência social e 0,1% para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

O recolhimento dessa contribuição é, em regra, sub-rogado à empresa ou cooperativa adquirente, consumidora ou consignatária da produção rural. Não ocorre a sub-rogação apenas quando o empregador rural pessoa física e segurado especial comercializem a sua produção no exterior, diretamente no varejo, ao consumidor pessoa física, a outro produtor rural ou segurado especial.

A atual redação do art. 25 foi dada pela Lei n. 10.256/2001 (com modificações na alíquota em 2018 pela Lei n. 13.606), mas antes disso as Leis n. 8.540/1992 e n. 9.528/1997 já haviam promovido alterações em sua redação original. Essas modificações ensejaram intensas discussões judiciais acerca da constitucionalidade da contribuição em tela, ocasionando o reconhecimento de repercussão geral em quatro Recursos Extraordinários que culminaram na instituição de 3 temas no STF.

O primeiro deles, o Tema 202, mencionado na decisão de piso, referiu-se ao julgamento dos RE 363.852 e 596.177 que discutia a contribuição do FUNRURAL devida pelo empregador rural pessoa física durante a vigência das Leis nº 8.540/1992 e n. 9.528/1997, ou seja, de 03/1993 até 06/2001. O STF decidiu pela inconstitucionalidade dessa contribuição, em virtude da ofensa ao art. 150, II, da Constituição Federal (CF), ao exigir dupla contribuição do produtor rural empregador, já que estaria sujeito ao pagamento do FUNRURAL e da COFINS sobre a mesma base de cálculo. Além disso, o texto constitucional da época permitia o cálculo das contribuições sociais incidentes apenas sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, não abrangendo a receita que foi a espécie de base de cálculo utilizada para a instituição dessa cobrança.

Posteriormente, no julgamento do RE 718.874, Tema 669, em que se discutia a cobrança do FUNRURAL devido pelo empregador rural pessoa física após as alterações da Lei n. 10.256/2001, o Plenário do STF decidiu pela constitucionalidade dessa contribuição.

O Supremo Tribunal Federal examinou a constitucionalidade da Lei nº 10.256/2001, que alterou o artigo 25 da Lei n. 8.212/91, e reintroduziu o empregador rural como sujeito passivo da contribuição social, no julgamento do RE 718.874/RS, fixando a seguinte tese (Tema 669):

“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”.

Como bem explicado pelo Relator do Ac n. 2302-003.772, Conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti, o voto do Ministro Alexandre de Moraes que foi o redator da tese vencedora, de forma bastante didática dividiu a cronologia da contribuição do produtor rural em quatro momentos, a saber:

- 1 No texto original o produtor rural sem empregados estava sujeito à contribuição mediante a aplicação de uma alíquota incidente sobre o resultado da comercialização da produção (195, §8º da CF). Enquanto o produtor rural empregador estava submetido ao caso geral, sujeito à base de cálculo da contribuição incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
2. A Lei nº 8.540/1992 alterou o artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, ampliando o rol de sujeitos passivos do tributo. O produtor rural com empregados foi equiparado ao segurado especial e passou a ser tributado mediante a aplicação de uma alíquota incidente sobre a receita bruta da comercialização da sua produção. As alterações do citado artigo 25 trazidas pela Lei nº 9.528/1997 mantiveram a inconstitucionalidade formal da legislação. A inconstitucionalidade formal foi reconhecida no RE 363.852/MG, cujo julgamento ocorreu após a edição da EC nº 20/1998 e da Lei nº 10.256/2001;
3. A partir da EC nº 20/1998 foi possível que a contribuição previdenciária do produtor rural empregador tivesse como base de cálculo a sua receita. A Lei nº 10.256/2001 reintroduziu o empregador rural como sujeito passivo da contribuição, da mesma forma que os segurados especiais. Outras questões constitucionais como o bis in idem não autorizado e o desrespeito à isonomia foram afastados nos RE 363.853 e RE 596.177;
4. A nova redação do Inciso I do art. 195, dada pela EC nº 20/1998 e a Lei nº 10.256/2001 passam a dispor o empregador rural pessoa física como sujeito passivo da contribuição previdenciária, mediante a aplicação da mesma alíquota destinada aos segurados especiais, cuja constitucionalidade formal e material foi reconhecida no RE 718.874/RS.

Nesta tese, prevaleceu o entendimento de que a contribuição poderia ser cobrada nos termos da Lei n. 10.256/2001, pois a base de cálculo utilizada estava autorizada pelo novo texto Constitucional a partir da Emenda n. 20/1998, que previu a receita como base de incidência das contribuições sociais. A cobrança da contribuição ao FUNRURAL nos moldes da Lei n. 10.256/01 iniciou-se em 07/2001 e vigora até os dias atuais. A norma é o fundamento legal do presente lançamento.

Em seguida, o STF julgou o RE 761.263, Tema 723, que tratou da constitucionalidade da contribuição devida pelo segurado especial nos termos do artigo 25 da Lei n. 8.212/1991, desde sua redação originária, diante da ausência de identidade de sua base de cálculo (receita bruta) com a prevista no art. 195, § 8º, da Constituição Federal (resultado da comercialização). Os segurados especiais referem-se a trabalhadores que exploram atividade rural em regime de economia familiar, sem utilização de mão de obra assalariada, o que não é o caso dos autos.

O Tribunal, por maioria de 6x4 votos, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a tese da constitucionalidade da contribuição em 15/04/2020 no sentido de que “*é constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do segurado especial prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212/1991*”.

Por fim, no que tange à contribuição ao SENAR, observa-se que, em 2023, foi concluído o julgamento do Tema 801 do STF, confirmando a constitucionalidade da Contribuição para o SENAR: Na oportunidade, assentou-se a seguinte tese: “*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*”.

Nessa linha, o Regimento Interno do CARF (art. 98) preceitua que é vedado ao julgador afastar a aplicação ou deixar de observar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade (no mesmo sentido, a Súmula CARF n. 2), salvo se tiver sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do STF; ou se o fundamento do crédito tributário for objeto de Súmula Vinculante ou decisão definitiva do STF ou STJ, em sede de julgamento de recursos repetitivos.

Além disso, nos termos do art. 99 do RICARF as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral conhecida, devem ser obrigatoriamente reproduzidas e aplicadas pelos Conselheiros, visando a segurança jurídica.

Diante do arrazoadado jurisprudencial citado, resta claro que o lançamento encontra-se hígido e deve ser mantido, não merecendo prosperar as inconstitucionalidades e incongruências apontadas pelo recorrente.

1 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo