



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	14751.720140/2019-38
ACÓRDÃO	2401-012.028 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA ACUCAREIRA CENTRAL SUMAUMA – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A prova produzida em processo administrativo tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de

observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÕES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO HISTORICAMENTE DENOMINADA FUNRURAL. LEI N.º 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE. NORMA DE SUB-ROGAÇÃO. 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.

AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO.

A contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A RECEITA BRUTA DECORRENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa é responsável pela arrecadação, mediante desconto, e pelo recolhimento das contribuições do produtor rural pessoa física - contribuinte individual e do produtor rural pessoa física - segurado especial incidentes sobre a comercialização da produção, quando adquirir ou comercializar o produto rural recebido em consignação, independentemente dessas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO INDIRETA. UTILIZAÇÃO DE “TRADING COMPANIES”. IMUNIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 759.244/STF E ADI Nº 4735/STF.

A receita decorrente da venda de produtos ao exterior, por meio de “trading companies”, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção.

IMUNIDADE. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. SENAR.

As contribuições destinadas ao SENAR classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da

Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VERBAS INDENIZATÓRIAS. IMPUGNAÇÃO GENÉRICA.

Resta impossibilitado de analisar a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas trabalhistas supostamente pagas quando da constituição do crédito previdenciário quando a impugnação deixa de mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir.

ERRO DE CÁLCULO OU DE APURAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO DO FATOS.

A alegação de erro de cálculo ou de apuração deve ser específica, sendo o fato objetivamente demonstrado, sob pena de se tornar genérica a alegação, insuscetível, portanto, de ser verificada.

EXCLUSÃO DO ICMS/IPI DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O VALOR DA RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação vigente não contempla a exclusão da base de cálculo das contribuições substitutivas, que é o valor da receita bruta da comercialização da produção. Nos termos do Tema 1048, do STF, é constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir da base de cálculo da contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, prevista no art. 22-A, da Lei nº 8.212/91, as receitas decorrentes da venda de produtos ao exterior, por meio de comerciais exportadoras ou “trading companies”; e b) excluir do lançamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação).

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Elisa Santos Coelho Sarto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

De acordo com o relatório já elaborado em ocasião anterior pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 5043 e ss), trata-se de Autos de Infração – AI, lavrados contra o contribuinte em epígrafe, conforme segue (informações contidas nos formulários de autuação de fls. 2/93 e no relatório fiscal de fls. 668/691):

AI (formulário de fls. 2/9) no valor de R\$ 1.402.178,44, de 10/9/2019, referente a **contribuições para a previdência social, incidentes sobre a comercialização da produção rural adquirida de pessoas físicas**, códigos de receita 4863 e 2158, relativas às competências de 01/2015 a 06/2015, de 11/2015 a 12/2015, de 01/2016 a 05/2016, de 10/2016 a 12/2016;

AI (formulário de fls. 11/20) no valor de R\$ 3.749.739,75, de 10/9/2019, referente a **contribuições para a previdência social, incidentes sobre a comercialização da produção rural própria de agroindústria** (identificada como destinada ao **mercado interno**), códigos de receita 4863 e 2158, relativas às competências de 01/2015 a 12/2015, de 01/2016 a 12/2016;

AI (formulário de fls. 21/29) no valor de R\$ 7.182.019,38, de 10/9/2019, referente a **contribuições para a previdência social, incidentes sobre a comercialização da produção rural própria de agroindústria** (identificada pelo contribuinte como destinada ao **mercado externo**), códigos de receita 4863 e 2158, relativas às competências de 01/2015 a 07/2015, de 09/2015 a 12/2015, de 01/2016, 07/2016, 10/2016, de 11/2016 a 12/2016;

AI (formulário de fls. 30/35) no valor de R\$ 133.540,70, de 10/9/2019, referente a **contribuições para o Senar incidentes sobre a comercialização da produção rural adquirida de pessoas físicas (devidas por sub-rogação)**, código de receita 2187, relativas às competências de 01/2015 a 06/2015, de 11/2015 a 12/2015, de 01/2016 a 05/2016, de 10/2016 a 12/2016;

AI (formulário de fls. 36/42) no valor de R\$ 357.117,92, de 10/9/2019, referente a **contribuições para o Senar, incidentes sobre a comercialização da produção rural própria de agroindústria** (identificada como destinada ao **mercado interno**), código de receita 2187, relativas às competências de 01/2015 a 12/2015, de 01/2016 a 12/2016;

AI (formulário de fls. 43/49) no valor de R\$ 690.578,63, de 10/9/2019, referente a **contribuições para ao Senar, incidentes sobre a comercialização da produção rural própria de agroindústria** (identificada pelo contribuinte como destinada ao **mercado externo**), código de receita 2187, relativas às competências de 01/2015

a 07/2015, de 09/2015 a 12/2015, de 01/2016, 07/2016, 10/2016, de 11/2016 a 12/2016;

AI (formulário de fls. 50/70) no valor de R\$ 2.248.817,53, de 10/9/2019, referente a **contribuições para outras entidades e fundos (Sesi, Senai, Incra, Salário-Educação- FNDE e Sebrae, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados do setor industrial**, códigos de receita 2323, 2317, 2249, 2164, 2369, relativas às competências de 01/2015 a 13/2016 (FPAS 833);

AI (formulário de fls. 71/80) no valor de R\$ 2.248.817,53, de 10/9/2019, referente a **contribuições para outras entidades e fundos (Incra e Salário Educação), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados do setor rural/agrícola**, códigos de receita 2249 e 2164), relativas às competências de 01/2015 a 13/2015 e de 02/2016 a 12/2016 (FPAS 604);

AI (formulário de fls. 81/87) no valor de R\$ 3.491.662,05, de 10/9/2019, referente a **contribuições para a previdência social, parte dos segurados, incidentes sobre a remuneração de segurados vinculados ao setor industrial**, código de receita 2096), relativas às competências de 02/2015 a 13/2016 (FPAS 833);

AI (formulário de fls. 88/93) no valor de R\$ 2.983.634,57, de 10/9/2019, referente a **contribuições para a previdência social, parte dos segurados, incidentes sobre a remuneração de segurados vinculados ao setor agrícola/rural**, código de receita 2096), relativas às competências de 02/2015 a 12/2016 (FPAS 604).

Consta no relatório fiscal de fls. 668/691 conforme segue.

Trata-se de sociedade anônima de capital fechado, que tem por principal objeto as seguintes atividades: fabricação de álcool; cultivo de cana-de-açúcar; criação de outros animais não especificados anteriormente; depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis; comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificados anteriormente; comércio atacadista de açúcar; comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (T.R.R.).

A atuada é afiliada à Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Álcool de Alagoas – CRPAAA, cooperativa de comercialização de produtos da indústria sucroalcooleira, e realiza, através desta (em regime de exclusividade) todas as operações de venda de sua produção agroindustrial, quer seja dirigida ao mercado interno ou destinada ao exterior.

Para constituição dos créditos tributários tratados nos autos de infração, além das informações extraídas dos sistemas informatizados utilizados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, foram examinados os seguintes documentos: notas fiscais de venda/saída de produto rural; notas fiscais de aquisição/compra/entrada do produtor rural pessoa física; Mapa de rateio da comercialização de produtos emitido pela Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Álcool de Alagoas – CRPAAA, CNPJ nº 12.277.646/0001-08, da qual a Usina Sumaúma é afiliada; Registros Contábeis da empresa; Folhas de Pagamento; comprovantes de Recolhimento GPS –

Guia da Previdência Social; Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP; documentos constantes no Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF) e nos Termo(s) de Intimação Fiscal (TIF), além dos documentos disponibilizados pelo contribuinte em meio magnético (Arquivos Digitais) e/ou em meio papel.

Constituíram fatos geradores/bases de cálculo das contribuições lançadas conforme segue:

a) O valor da aquisição da produção rural de produtor rural pessoa física e/ou segurado especial (compras) e não declaradas em GFIP (na condição de sub-rogada nas obrigações do produtor rural, pessoa física, e/ou do segurado especial).

A identificação das bases de cálculo, no caso das contribuições devidas por sub-rogação, ocorreu através da apreciação dos valores informados, via SPED_NF-e (Sistema Público de Escrituração Digital – Nota Fiscal eletrônica), pelo contribuinte, devidamente comparados com os valores de aquisição identificados pela verificação das notas fiscais disponibilizadas pela empresa (em arquivos magnéticos em formato “PDF”) e por seus registros contábeis.

Uma vez apurado o valor total das notas fiscais de compra/entrada emitidas pelo contribuinte relativamente às aquisições de produtores rurais pessoa física e/ou emitidas pelos próprios produtores rurais que realizaram a venda (notas fiscais e contabilidade), ele foi comparado, por competência, com os valores declarados no campo da GFIP “Comercialização de Produto Rural – Pessoa Física” (considerando o determinado no Manual da GFIP/Sefip para usuários do Sefip 8.4, no item: “2.12.2 -Pessoa Física.”).

Constatou-se (conforme demonstrado na “Planilha 01.b_GFIP_WEB_ValoresInformados_Sumaúma”, que, no campo “Comercialização de Produto Rural – Pessoa Física” das GFIP enviadas no período fiscalizado, não há qualquer valor declarado por parte do sujeito passivo).

Portanto os valores de aquisição de produção rural de pessoa física identificados foram considerados como base de cálculo das contribuições respectivas para a Previdência Social e para o Senar. Foram elaborados os seguintes demonstrativos para evidenciar o modo de apuração dos valores lançados de ofícios:

- 1) “Planilha 01.b_GFIP_WEB_ValoresInformados_Sumauma” contém as principais informações constantes nas declarações em GFIP do sujeito passivo, notadamente, no campo “Comercialização de Produto Rural – Pessoa Física”;
- 2) “Planilha01.c_NotasFiscais_Entrada_Sumauma” contém os valores das compras de produtor rural PF/segurado especial (nf de entrada/compra);
- 3) “Planilha 03.a_ComparativoNF_entrada x GFIP_Sumauma” contém um comparativo entre os valores das notas fiscais de entrada (aquisição de pessoa física), com os valores constantes em GFIP, no campo

"Comercialização de Produto Rural – Pessoa Física" (obtendo-se, assim, a diferença representando os valores não declarados, que serviram como base de cálculo das contribuições previdenciárias e para a Previdência Social e para o Senar;

4) "Planilha_demonstrativo das GPS_2015 e 2016_Sumauma" que contém a lista das GPS com os recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo no período fiscalizado.

b) Valor da receita bruta oriunda da comercialização da produção rural (vendas) no mercado interno não declarada em GFIP.

A identificação do crédito tributário incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção agroindustrial própria, ocorreu através da análise de planilha demonstrativa fornecida pelo contribuinte após solicitação da fiscalização por meio do Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 02. Tal planilha foi denominada "Planilha 04.a_Receita Bruta Mensal Declarada_2015 e 2016_Sumauma". De posse desses valores que foram comparados e atestados com os contidos nas notas fiscais eletrônicas (por meio de informações do SPED_NF-e - Sistema Público de Escrituração Digital – Nota Fiscal eletrônica) foi realizada um cotejamento com os valores de vendas registrados na contabilidade e no "Mapa do rateio da comercialização de produtos rurais - Coop. Reg. Prod. Açúcar e álcool de Alagoas CRPAAA".

De posse dos valores da receita bruta mensal reconhecida e declarada pelo contribuinte, por intermédio de planilhas demonstrativas fornecidas (conforme planilha "Receita bruta mensal_2015 e 2016") a fiscalização efetuou a consolidação desses valores no demonstrativo "Planilha 04.a_Receita Bruta Mensal Declarada_2015 e 2016_Sumauma" e identificou os valores mensais das vendas no mercado interno (receita bruta/base de cálculo), apurando as bases de cálculo para esse tipo de receita na coluna "Vendas de Produção Própria (Mercado Interno) (A)" do referido demonstrativo.

Essas receitas não foram declaradas por meio de GFIP, conforme demonstrado nos documentos que integram o relatório fiscal denominados "Planilha 04.a_Receita Bruta MensalDeclarada_2015 e 2016_Sumauma" e "Planilha 04.b_Comparativo Receita Bruta xGFIP_Apurção_Mercado Interno_Sumauma".

c) Valor da receita bruta oriunda da comercialização da produção rural (vendas) que ao final eram destinadas ao mercado externo não declarada em GFIP.

A partir da documentação apresentada pela empresa (Mapas de Rateio da Comercialização de Produtos e planilhas "Receita Bruta Mensal_ 2015 e 2016", constatou-se que a ela industrializa produtos rurais que são, ao final, destinados ao mercado externo. Contudo, verificou-se que todas as vendas da empresa, inclusive a com destino ao exterior (exportação), são realizadas para a Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Alcool de Alagoas-CRPAAA, Inscrição Estadual nº 240.01506-1, CNPJ nº 12.277.646 0001 08 (situada à Rua

Engenheiro Mário de Gusmão nº 988, 3º Andar, Ponta Verde – Maceió (AL), “<http://www.crpaaa.com.br>”.

Verificou-se que o sujeito passivo repassa sua produção, primeiramente CRPAAA e esta, por sua vez, repassa à segunda pessoa jurídica a Coopertrading Comércio, Exportação e Importação S. A., estabelecida na Rua Engenheiro Mário de Gusmão, nº 988, Sala 306, Ponta Verde, Maceió (AL), CNPJ nº 08.426.389/0001-43. Apenas essa última é que realiza a comercialização ao exterior. Segundo informes da Cooperativa, uma pequena quantidade, foi exportada por outras empresas comerciais exportadoras.

Estas informações foram prestadas através de Declaração (juntada aos autos), “Declaração_Coop. Reg. Prod.Açúcar e Álcool de AL” enviada pela CRPAAA, por intermédio do Sr. Fernando Farias - Departamento de Contabilidade – “fernando.farias@crpaaa.com.br”.

A autoridade tributária então, considerando que as exportações realizadas por meio de Empresas Comerciais Exportadoras - ECE e/ou através de Trading Company, como se observou, são consideradas exportações indiretas; ainda que o produto rural seja, desde o início, concluiu que não havia imunidade em relação as vendas em comento (conforme determina o artigo 170, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009) e considerou que tais valores são fatos geradores de Contribuição Previdenciária e efetuou de ofício o lançamento.

Apontando que a imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Constituição da República – CR de 1988, ainda que as vendas tivessem sido efetuadas diretamente com adquirente domiciliado no exterior, não se aplicaria à contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), por possuir natureza jurídica de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas e não de contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico; conforme § 3º do artigo 170, da IN RFB nº 971/2009. Por essa razão, sobre os valores de comercialização identificadas pelo sujeito passivo como destinada ao exterior foram lançadas de ofício contribuições para o Senar.

Assim, tomando-se como base os valores da receita bruta mensal declarada pela empresa, por intermédio de planilhas demonstrativas (demonstrativo “Receita Bruta Mensal_2015 e2016”) que foram consolidados pela fiscalização na “Planilha 04.a_Receita Bruta MensalDeclarada_2015 e 2016_Sumauma”, a fiscalização apurou como base de cálculo de contribuições previdenciárias os valores contidos nesse demonstrativo indicados na coluna “Vendas de Produção Própria (Mercado Externo) (B)”.

Para demonstrar a apuração dos valores lançados a fiscalização elaborou demonstrativas:

- a) “Planilha 01.b_GFIP_WEB_ValoresInformados_Sumauma” que contém as principais informações constantes nas declarações em GFIP do contribuinte,

notadamente, no campo "Comercialização de Produto Rural – Pessoa Jurídica”;

1) “Planilha 04.a_Receita Bruta MensalDeclarada_2015 e 2016_Sumauma” que contém os valores das receitas brutas mensais informadas;

2) “Planilha04.b_Comparativo Receita Bruta x GFIP_ Apuração_Mercado Externo_Sumauma” com o comparativo entre os valores das receitas brutas mensais, com os valores constantes em GFIP, no campo "Comercialização de Produto Rural – Pessoa Jurídica”, identificando a diferença que representa os valores não declarados e que serviram como base de cálculo das contribuições previdenciárias e para oSenar incidentes sobre a receita bruta de produção;

3) “Planilha_demonstrativo das GPS_2015 e 2016_Sumauma”.Listagem das GPS recolhidas pelo contribuinte, no período fiscalizado;

d) O valor da remuneração auferida dos segurados empregados do setor industrial e do setor rural (folha de pagamento), não declaradas em GFIP.

Foram lançados créditos tributários referente às folhas de pagamento, decorrente das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados (inclusive férias e rescisões de contrato) vinculados ao setor industrial e ao setor rural. Os valores devidos às Outras Entidades e Fundos – Terceiros, bem como à contribuição própria dos segurados empregados não foram declarados através da GFIP.

Durante a ação fiscal, após cotejamento entre os valores das bases de cálculo constantes nas folhas de pagamento e nas GFIP correspondentes, segregadas por FPAS; foi constatado que o contribuinte não declara, em GFIP, em algumas competências, todas as informações relativas a alguns segurados constantes nas folhas de pagamento.

Foram apurados os resumos das folhas de pagamento do setor industrial (FPAS 833) e do setor Rural (FPAS 604), para possibilitar o devido cotejamento/comparação com seus respectivos correspondentes em GFIP, estas, também declaradas e segregadas por FPAS (833 e 604).

De posse dos resumos de folhas de pagamento disponibilizados pelo contribuinte (anexados aos autos), devidamente segregados por setor (“Resumo Folha_FPAS604_Usina_rescisão_2015 e 2016”; “Resumo Folha_FPAS 604_Usina_Salários e Férias_2015 e 2016”; “Resumo Folha_FPAS 833_Escritório_2015 e 2016”; “Resumo Folha_FPAS 833_Usina_rescisão_2015e 2016”; e “Resumo Folha_FPAS 833_Usina_Salários e Férias_2015 e 2016”, a fiscalização totalizou, por setor, Rural (FPAS 604) e Industrial (FPAS 833), os valores de remuneração na “Planilha 02.a_FPAS 604_Sumaúma” e na “Planilha 02.a_FPAS833_Sumaúma” que integram o relatório fiscal.

A fiscalização também segregou as GFIP declaradas pelo contribuinte por setor Rural (FPAS 604) e Industrial (FPAS 833), conforme “Planilha 01.a_FPAS604_Trabalhadores_Sumaúma” e “Planilha 01.a_FPAS 833_Trabalhadores_Sumaúma” que integram o relatório fiscal.

De posse das informações contidas nos Resumos de Folha e nas GFIP, segregadas e totalizadas por cada setor/FPAS comparou-se os valores de remuneração constantes nas folhas de pagamento com seus respectivos declarados em GFIP, tendo sido identificadas diferenças. Assim, a diferença entre as bases de cálculo das folhas de pagamento e das correspondentes declaradas em GFIP foi apurada e considerada como fato gerador para o lançamento de ofício.

O batimento/cotejamento entre os valores constantes nas folhas de pagamento comparados com seus equivalentes declarados em GFIP foi demonstrado em planilhas que integram o relatório fiscal:

- 1) “Planilha01.a_FPAS 604_Trabalhadores_Sumauma e Planilha 01.a_FPAS 833_Trabalhadores_Sumaúma”, contém a identificação dos trabalhadores e seus valores de remuneração constantes nas GFIP segregadas por FPAS;
- 2) “Planilha 02.a_FPAS 604_Sumauma e Planilha 02.a_FPAS 833_Sumaúma” contém a composição do somatório das folhas de pagamento, segregadas por setor (industrial e rural);
- 3) “Planilha 02.b_FPAS 604_Sumaumae Planilha 02.b_FPAS 833_Sumaúma”, contém a demonstração dos valores constantes nas folhas de pagamento e seus respectivos declarados nas GFIP segregadas por setor (industrial e rural);
- 4) “Planilha 02.c_FPAS 604_Sumauma e Planilha 02.c_FPAS 833_Sumaúma” demonstra o batimento/cotejamento (apuração) entre os valores constantes nas folhas de pagamento comparados com seus equivalentes declarados em GFIP, segregadas por setor (industrial e rural)

Não constam, nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB - Conta-corrente da empresa, para o período fiscalizado, valores recolhidos através das Guias de Recolhimento da Previdência Social – GPS que possam ser vinculadas/apropriadas. Por exemplo, não constam GPS com os códigos de pagamento “2607= Comercialização da Produção Rural – CNPJ” (somente constam GPS com código de pagamento 2100 e 2909), conforme “Planilha_demonstrativo das GPS_2015 e 2016_Sumauma” que integra o relatório fiscal.

O autuado teve ciência da autuação na data de 27/9/2019 (conforme Aviso de Recebimento – AR de fl. 698 e documento de fls. 692/696) e apresentou impugnação em 25/10/2019 e em 7/11/2019 (conforme Termos de fls. 701/703 e fls. 806/808). Em sua impugnação (fls. 704/739 e fls. 809/844) essencialmente:

1. Aponta que, no caso dos autos, existe apenas controvérsia de direito entre ele e a fiscalização, tendo os lançamentos refletidos exatamente o que

consta na contabilidade da empresa (SPED, ECD, etc) no que diz respeito à base de cálculo das contribuições supostamente devidas. Diz que não há que se falar em sonegação, fraude ou simulação, nem em qualquer prática, ainda que em tese, represente crime tributário.

Resolução do Senado Federal nº 15/2017. Artigo 30, inciso IV da Lei nº 8.212/1991. Inexistência de sub-rogação. Funrural e Senar devidos pelo produtor rural pessoa física.

2. Observa que a decisão do STF proferida no RE nº 718.874/RS, reconhecendo a validade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.256/2001, em nada afeta a inexistência de base legal para a responsabilização, por sub-rogação, das empresas adquirentes, nas obrigações do produtor ou empregador rural pessoa física.
3. Aduz que isso se deve ao fato de que a atribuição da sub-rogação ao adquirente era prevista no inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212/1991, mas que esse artigo foi expurgado do ordenamento jurídico, não tendo ocorrido o seu restabelecimento pela Lei nº 10.256/2001 (ou qualquer norma outra posterior).
4. Tece considerações sobre a decisão do STF no referido RE nº 718.874/RS, transcrevendo trecho da decisão.
5. Assevera que, antes do julgamento do RE nº 718.874, as decisões proferidas pelo STF e a Resolução do Senado nº 15/2017, relativamente ao “Funrural”, consignaram a inconstitucionalidade formal das Leis nº 8.540/1992 e nº 9.528/1997. Aponta que, desse modo, os incisos V e VII do artigo 12, I e II do artigo 25 e IV do artigo 30, todos da Lei nº 8.212/1991 perderam sua aplicação. Aduz que as alterações feitas pela Lei nº 10.256/2001 dizem respeito aos artigos 22-A, 22-B, 25, 25-A e 33, não afetando o inciso IV do artigo 30 dessa Lei.
6. Aponta que, no julgamento dos oitavos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 718.874/RS, o STF assentou que a Resolução do Senado nº 15/2017 e os RE nº 363.853 e nº 596.177, por tratarem de legislação anterior à EC nº 20/1998, em nada afetavam a decisão embargada e, igualmente, esclareceu que a decisão embargada tratava, apenas do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, não fazendo retornar ao ordenamento jurídico, os dispositivos julgados inconstitucionais. Transcreve trechos de decisão dos referidos embargos.
7. Conclui que a decisão do STF, que julgou constitucional a Lei nº 10.256/2001, não trata de adquirente de produção rural já que não discute

o inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212/1991. Diz que inexistente qualquer divergência entre a Resolução do Senado nº 15/2017 e o julgado no RE nº 718.874/RS-RG.

8. Cita a Resolução do Senado nº 15/2017 e afirma que, em homenagem ao Princípio da Legalidade, até a presente data, inexistente previsão legal para se impor, ao adquirente, a sub-rogação da contribuição devida pelo produtor rural pessoa física, tendo em vista a ausência do pressuposto do artigo 128 do Código Tributário Nacional – CTN.

O inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212/1991 não prevê sub-rogação do adquirente relativamente ao Senar devido pelo produtor rural pessoa física. Responsabilidade criada pela redação do art. 6º da Lei nº 9.528/1997, alterada pela Lei nº 13.606/2018.

9. Diz que o inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212/1991 não prevê sub-rogação, do adquirente de produção rural, relativamente à contribuição para o Senar devida pelo produtor rural pessoa física. Tece considerações sobre a evolução legislativa que trata da contribuição para o Senar.
10. Afirma que houve erro na autuação quando nos fundamentos de direito se afirma que o inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212/1991 prevê a responsabilidade tributária do adquirente pelo recolhimento da contribuição ao Senar, porque tal dispositivo trata de outro tributo, a contribuição prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212/1991.
11. Diz que a redação do artigo 6º da Lei nº 9.528/1997, alterada pela Lei nº 13.606/2018, sanou a omissão antes existente, passando a prever de forma expressa a responsabilidade tributária do adquirente pelo recolhimento da contribuição ao Senar. Aduz que o deslinde da presente demanda passa necessariamente pelo enfrentamento da nova redação do artigo 6º da Lei nº 9.528/1997 dada pela Lei nº 13.606/2018, já que não é juridicamente possível interpretar que a substituição tributária da aludida contribuição foi instituída por duas normas distintas. Afirma que a responsabilidade do adquirente só surgiu recentemente com o advento Lei nº 13.606/2018, razão pela qual os valores exigidos anteriormente da empresa, na condição de substituta tributária, devem ser declarados indevidos.
12. Cita decisões judiciais de processos dos quais não é parte para fundamentar seu entendimento.

Inconstitucionalidade da CPRB/Senar.

13. Assevera que são improcedentes os lançamentos da contribuição previdenciária e para o Senar, da agroindústria, exigida sobre a receita bruta

da comercialização de produção (prevista na Lei nº 10.256/2001) porque seriam também inconstitucionais. Diz que o questionamento sobre a constitucionalidade está sob apreciação do STF com repercussão geral.

14. Conclui que os lançamentos mencionados devem ser cancelados, por exigir tributos inconstitucionais, devendo a DRJ seguir a jurisprudência dos Tribunais Superiores que trata da matéria, nos termos do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002.

Inconstitucionalidade de tributação de receitas de exportação.

15. Argumenta que merecem ser julgados improcedentes os autos de infração,
16. pois foram incluídas nas bases de cálculo das contribuições, notas fiscais referentes à exportação e que tais receitas são imunes segundo a Constituição da República - CR de 1988. Diz que segundo o Auditor Fiscal, deve ser respeitada a Instrução Normativa e não à CR de 1988.
17. Alega ser incontroverso que realiza a comercialização de seus produtos, por meio de cooperativa centralizadora de vendas (Cooperativa Regional dos Produtores de Açúcar e Alcool de Alagoas, CNPJ nº 12.277.646/0001-08), emitindo nota fiscal de remessa. Aduz que a operação entre ele e a Cooperativa não representa ato comercial, nem transferência de propriedade, por se tratar de ato cooperativo (conforme artigo 79 da Lei nº 5.764/1971) e que, por ficção jurídica, a cooperativa atua como se fosse um estabelecimento de comercialização da própria empresa cooperada.
18. Cita o artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24/3/2006, que regula a matéria em relação às contribuições securitárias do Pis/Cofins não-cumulativo para corroborar seu entendimento. Diz que as instruções normativas citadas devem ser lidas à luz do disposto na CR de 1988, artigo 149, § 2º, inciso I, e não o contrário.
19. Assevera que, no caso, ao comercializar a produção das cooperadas, entre as quais ela se inclui, a Cooperativa destina para o mercado externo e para o mercado interno, comunicando a cada uma das cooperadas o seu quinhão do faturamento resultante e que a nota fiscal de venda e o registro de exportação (quando for o caso) são emitidos em nome da Cooperativa, responsável pela totalidade da comercialização.
20. Diz que, no período considerado, a totalidade das exportações ocorreu por meio da Coopertrading - Comércio, Exportação e Importação S. A., CNPJ nº 08.426.389/0001- 43, que se trata de uma trading company, com registro especial no CACEX (atual SECEX), regulada pelo Decreto nº 248/1972. Aduz que nos termos do artigo 3º do Decreto nº 1.248/1972, as operações com

trading company (diversamente do que ocorre com as comerciais exportadoras comuns) asseguram ao produtor-vendedor (no caso, à “usina”) “os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação”, entre os quais se inclui a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a receita de exportação.

21. Afirma que a CR de 1988, artigo 149, § 2º, inciso I, confere a imunidade às contribuições sociais (gênero no qual se incluem as contribuições securitárias) das receitas de exportação, sem distingui-la em direta ou indireta.
22. Afirma que o Supremo Tribunal Federal - STF reconheceu a repercussão geral do tema (imunidade das contribuições sociais sobre receitas de exportação via trading em geral), no Recurso Extraordinário - RE nº 759.244/SP. Diz que está em curso, perante o STF, o julgamento da ADI nº 4735, que trata da aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas sobre as receitas decorrentes das exportações, quando intermediadas por comerciais exportadoras ou trading companies. Relata a situação do julgado até a data de apresentação da peça de defesa.
23. Conclui que também merecem ser julgados improcedentes os lançamentos que não observaram a sobredita imunidade.

Cobrança em excesso. Inclusão indevida do ICMS na base de cálculo do Funrural/Senar e da CPRB/Senar.

24. Diz que o AI padece de ilegalidade. Assevera que a contribuição ao “Funrural”/Senar é uma contribuição substitutiva, e que ao invés de incidir sobre a folha de pagamentos, incide sobre a receita bruta da comercialização da produção da pessoa física. Aduz que, assim como o ICMS compõe o preço da mercadoria, essas contribuições, ao incidirem sobre a receita bruta advinda da venda da produção, acabam por incidir também sobre o valor referente ao ICMS incidente na operação. Afirma que o mesmo ocorre em relação as contribuições sobre a receita bruta proveniente da comercialização por ela auferida.
25. Assevera que o STF já decidiu, com repercussão geral reconhecida (RE nº 574.706/PR, Tema nº 69), que o ICMS não deve integrar a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social (Pis) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), porque o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, pois será entregue ao respectivo estado para pagamento do imposto.

26. Cita decisão judicial em processo do qual não é parte, no qual se reconheceu a possibilidade da exclusão do ICMS da base de cálculo do “Funrural”.
27. Diz que, no que diz respeito à contribuição sobre a receita bruta com a produção rural para a Previdência Social e para o Senar, a 1ª Seção do STJ, em 26/4/2019, apreciando os REsp nº1.624.297, Resp nº 1.629.001 e Resp nº 1.638.772 (firmados em sob o rito dos recursos repetitivos) propalou a impossibilidade jurídica da inclusão do ICMS na “BC da CPRB”. Cita trecho da ementa de decisão.
28. Aponta que, caso mantida a cobrança, deve ser excluída da base de cálculo a parcela do ICMS e de todos tributos destacados na nota fiscal de aquisição do produto rural, bem como tributos destacados nas suas notas fiscais de venda, de modo a reduzir as contribuições respectivas que foram lançadas.

Revogação das contribuições de terceiros incidentes sobre a folha de salários pela EC nº 33/2001.

29. Diz que não podem prosperar os lançamentos de contribuições de terceiros (adicional ao Incra, salário-educação, Sesi, Senai e Sebrae), incidentes sobre a folha de salários, na medida em que tais tributos foram revogados pela EC nº 33/2001. Tece considerações para levar a conclusão de que com a referida EC os dispositivos normativos que tratam dos terceiros referido foram revogados.
30. Aponta que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 559.937/RS, adotou o entendimento de que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico podem ter alíquotas específicas ou ad valorem, mas, caso haja a opção pela previsão de alíquotas ad valorem, a base de cálculo deverá ser necessariamente “o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”. Cita decisão de tribunal para fundamentar seu entendimento.
31. Requer a nulidade dos lançamentos das contribuições para terceiros.

Revogação do adicional de 0,2% vertido ao Incra.

32. Alega que, no que diz respeito ao adicional de 0,2% ao Incra, incidente sobre a folha “industrial” e “rural” da empresa, antes mesmo de ter sido revogado pela EC nº 33/2001, como defendido no tópico anterior, tal tributo já fora revogado, pois as normas que o fundamentavam teriam sido revogadas pelo sistema de Seguridade Social criado pela CR de 1988 (Lei nº 7.787/1989 e Lei nº 8.212/1991) em razão das novas espécies contributivas que atendem ao trabalhador rural e urbano equitativamente (tema com repercussão geral nos autos do RE nº 630.898/RS). Diz que o STF entende que esta exação foi

recepcionada pela Constituição vigente, justamente, pelo fato de se tratar de contribuição previdenciária. Cita trechos de decisões judiciais e número de decisões de tribunais superiores para fundamentar sua conclusão.

33. Conclui que, quando foi regulamentado o sistema contributivo da Seguridade Social, pela Lei nº 7.787/1989 e Lei nº 8.212/1991, sem ressaltar a contribuição previdenciária adicional de 0,2% vertido ao Incra, é certo que ocorreu manifesta revogação dessa antiga exação.

34. Diz que, em face da unidade do ordenamento jurídico, não é possível considerar o adicional de 0,2% direcionado ao Incra, uma contribuição de intervenção no domínio econômico para fins de considerá-la não revogada pela legislação infraconstitucional e, ao mesmo tempo, considerá-la contribuição securitária para fins de recepção pela CR de 1988.

35. Conclui que o lançamento de relativo ao Incra sobre a remuneração em folha é improcedente.

Atividade agroindustrial não se sujeita ao Sesi, Senai, Sebrai. Interpretação não pode criar tributo.

36. Diz que outra ilegalidade que seria existente no lançamento é alusiva a cobrança do Sesi/Senai/Sebrae sobre a folha de salário “industrial” da agroindústria, porque, na qualidade de agroindústria, a empresa deve recolher apenas a contribuição no interesse a categoria profissional em prol do Senar. Tece considerações sobre a evolução da legislação que trata dessas contribuições.

37. Aduz que a contribuição ao Senar repete a fórmula da legislação anterior da contribuição de 2,5% ao Incra, mantendo a dispensa ao recolhimento do Sesi/Senai das “atividades agroindustriais”. Afirma que, de acordo com a lei, as pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam “atividades agroindustriais” (isto é, agrícola mais indústria), se submetem ao Senar (alínea “a” do inciso I do artigo 3º da Lei nº 8.315/1991).

38. Assevera que sem que ocorresse qualquer modificação legislativa, a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB mudou seu entendimento para impor às agroindústrias, o recolhimento das contribuições ao Sesi/Senai/Sebrae (que atualmente está encartado no da IN RFB nº 971/2009, artigo 111-F, inciso III, a partir da interpretação de que não existe atividade agroindustrial, mas, sim, que haveria duas atividades, a saber: atividade agrícola mais atividade industrial. Diz que esse entendimento colide com o que dispõe as normas que citou e a legislação reconhece a atividade agroindustrial como um todo que não pode ser cindido para fins de recolhimento das contribuições em prol de categoria profissional.

39. Afirma que, por opção legal, os trabalhadores da agroindústria são trabalhadores agroindustriais, com necessidades próprias a serem atendidas pelo Senar, inconfundíveis daquelas desenvolvidas por empresas exclusivamente rurais ou industriais e que dessa forma, o deslinde da presente demanda passa necessariamente pelo enfrentamento da norma prevista no § 1 do artigo 32 da Lei nº 8.315/1991, o qual dispõe que a contribuição da agroindústria ao Senar não será cobrada concomitantemente com Senai e pelo mesmo motivo o Sesi e o Sebrae.
40. Conclui que deve ser acolhida a impugnação para julgar improcedente o auto de infração, na parte em que cobra Sesi/Senai/Sebrae sobre a folha de salário "industrial" da agroindústria.
41. Junta documentos das fls. 740/744 e fls. 845/5.041.

Excesso de cobrança das contribuições sobre a folha de salários. Trabalho Sazonal. Verbas indenizatórias e não habituais.

42. Assevera que a autoridade fiscal também cometeu excessos na cobrança de contribuições incidentes sobre a folha de salários, pois teria incluído verbas indenizatórias e não habituais e que, no RE nº 565.160, o STF fixou o entendimento de que "a contribuição social a cargo do empregador incide sobre os ganhos habituais do empregado".
43. Aponta que o STJ entende que os valores pagos aos empregados a título de adicional de férias, aviso prévio indenizado, nos primeiros 15 dias que antecedem o auxílio-doença ou acidente e adicional de tempo de serviço têm natureza indenizatória e não salarial, assim, não há incidência de contribuição previdenciária, conforme entendimento firmado em julgamento de recurso repetitivo.
44. Diz que para demonstrar que a fiscalização incluiu verbas indenizatórias e ganhos não habituais, juntou toda a folha de salários do período, identificando as verbas recebidas por cada trabalhador individualmente no período do lançamento. Aduz que, quando se compara o lançamento impugnado com a folha de salários da empresa no período, percebe-se que foram incluídas verbas não habituais dos trabalhadores.
45. Assevera que são verbas não habituais todas aquelas que não foram recebidas pelo trabalhador, individualmente considerado, em todos os meses objeto do lançamento ou pelo menos não foram recebidas em 70% do período. Conclui que tais valores devem ser excluídos da base de cálculo.
46. Aponta que, no caso dos trabalhadores do campo, é preciso observar ainda, para efeito de identificação de verbas não habituais, que grande parte deles

desempenha trabalho sazonal, no corte da cana-de-açúcar, na época da colheita

47. Afirma que teriam sido incluídas as seguintes verbas indenizatórias na base de cálculo do lançamento: 15 (quinze) primeiros dias de afastamento dos seus empregados doentes ou acidentados; na hipótese em que houve a concessão do benefício de auxílio-doença, auxílio-creche ou auxílio-acidente pelo INSS; sobre as férias indenizadas; horas extras; adicional insalubridade, periculosidade e noturno; aviso prévio indenizado; feriados, férias gozadas, décimo terceiro, descanso semanal remunerado e hora in itinere. Diz que por ter “indicado” o excesso de base de cálculo devem ser anulados os lançamentos.
48. Reafirma que os documentos que instruem a presente impugnação (folhas de salários) permitem verificar que a fiscalização incluiu na base de cálculo verbas não destinadas a retribuir o trabalho de seus empregados ou avulsos.
49. Assevera que nenhum dos documentos anexos à autuação indica as rubricas que compõem a base de cálculo das contribuições lançadas e que, por isso, para que a empresa possa corroborar que foram incluídos valores de natureza indenizatória na base de cálculo considerada pela fiscalização faz-se necessária e é justificável a realização de perícia/diligência, nos termos do Decreto nº 70.235/1972, para determinar o quantum da base de cálculo refere-se a verbas que não se destinam a retribuir o trabalho.
50. Apresenta quesitos e dispensa a indicação de assistente técnico para indicá-lo quando da realização da perícia/diligência.

Conclusão e pedidos.

51. Requer seja julgada procedente a impugnação, extinguindo o lançamento tributário, por quaisquer dos argumentos ora articulados ou outros aplicáveis por dever de ofício.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 5043 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E PARA O SENAR. SUB-ROGAÇÃO.

A pessoa jurídica adquirente de produção rural de pessoa física, em razão da sub-rogação, é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias e para o Senar, incidentes sobre a receita bruta de comercialização auferida pelo produtor rural nessas transações.

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. AGROINDÚSTRIA.

A agroindústria é o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é representada pela industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

RECEITA BRUTA DE PRODUÇÃO RURAL PARA FINS DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Considera-se receita bruta o valor recebido ou creditado ao produtor rural pela comercialização da sua produção rural com adquirente ou consumidor, pessoas físicas ou jurídicas, com cooperativa ou por meio de consignatário, podendo, ainda, ser resultante de permuta, compensação, dação em pagamento ou ressarcimento que represente valor, preço ou complemento de preço.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E PARA O SENAR DA AGROINDÚSTRIA.

A agroindústria é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias e para Senar incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RELATIVA A EXPORTAÇÃO.

A imunidade tributária relativamente à contribuição previdenciária aplica-se, exclusivamente, quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

É vedado ao Fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 5099 e ss), reiterando os argumentos trazidos em sua impugnação, bem como inserindo comentários pontuais acerca da decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Nesse sentido, enquanto o recorrente tiver a oportunidade de discutir o débito em todas as instâncias administrativas, até decisão final e última, o crédito tributário em questão não deve ser formalizado pela Administração Pública, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Portanto, neste momento, em razão do recurso tempestivamente apresentado, o presente crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa, o que torna desnecessária a solicitação do recorrente neste sentido.

2. Preliminar.

Preliminarmente, o recorrente suscita a nulidade do lançamento, sob a alegação genérica de que o auto de infração não destacou, separadamente, o *quantum* representava cada um dos fatos geradores e o método de cálculo, impedindo que a empresa pudesse examinar a correção ou não da apuração realizada pela auditoria fiscal, no que diz respeito a inclusão de verbas indenizatórias na base de cálculo das contribuições.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

Além de o sujeito passivo ter trazido a preliminar apenas em sede de Recurso Voluntário, pelo que se percebe, o contribuinte busca transferir o ônus da prova para a fiscalização, adota uma postura confortável, de entender que a fiscalização não comprovou que os valores lançados deveriam integrar o salário-de-contribuição, quando o ônus de demonstrar o contrário lhe pertence.

Ao contrário do que arguido pelo recorrente, vislumbro que o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento. O convencimento fiscal está claro, aplicando a legislação que entendeu pertinente ao presente caso, procedeu a apuração do tributo devido com a demonstração constante no Auto de Infração.

No presente caso, a autoridade agiu em conformidade com os dispositivos legais que disciplinam o lançamento, discriminando no Relatório Fiscal os dispositivos legais aplicáveis ao caso, além de descrever, minuciosamente, o fato gerador da obrigação em comento, além de mencionar os valores dos acréscimos legais a título de juros e multa, com a correspondente fundamentação legal.

Para além do exposto, entendo que não houve nos autos em momento algum cerceamento do direito de defesa da recorrente ou violação ao contraditório e ao devido processo legal, tendo em vista que lhe foi oportunizado a prática de todos os atos processuais inerentes ao processo administrativo-fiscal, contidos no Decreto no 70.235/1972.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Dessa forma, não procede o argumento acerca da nulidade do lançamento, eis que não se vislumbra ofensa à ampla defesa, tendo em vista estarem descritos todos os motivos para constituição do crédito; os fatos geradores; as bases de cálculos; os fundamentos legais; o Relatório fiscal e os seus relatórios de lançamentos, além da certeza de que foram oferecidas totais condições para que o contribuinte pudesse compreender perfeitamente os procedimentos adotados pela auditoria fiscal.

E, ainda, entendo que foram oferecidas ao recorrente todas as informações relevantes para apresentar sua defesa. Tanto o foi que, tempestivamente, o sujeito passivo impugnou o lançamento, demonstrando conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

A meu ver, o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado da descrição dos fatos, tudo conforme a legislação.

Constato que o presente lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Entendo, portanto, que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada. Portanto, entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos os requisitos legais estabelecidos no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Nesse sentido, tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o Auditor Fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

Por fim, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Portanto, não há de se falar em nulidade do auto de infração, tendo em vista que este foi devidamente instituído com base no Decreto nº 70.235/1992 e na Lei nº 8.212/91, bem como foi assegurado ao Recorrente o exercício de seu direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, razões pelas quais afastou a preliminar arguida.

Para além do exposto, rejeito o pedido para realização de perícia ou conversão do julgamento em diligência, eis que tais instrumentos não servem para fins de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Em outras palavras, pretende o contribuinte, por via da prova pericial, que sejam produzidas as provas que embasam as informações, cujo ônus cabe a ele próprio.

Assim, o pedido de prova pericial técnica ou mesmo a conversão do julgamento em diligência, não servem para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

A propósito, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada.

2. Mérito.

Inicialmente, cumpre pontuar que boa parte dos argumentos trazidos pelo recorrente se limitam a questionar a ilegalidade/inconstitucionalidade das exigências objeto do

presente lançamento, sendo que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no Regimento Interno do CARF, bem como no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não sendo essa a situação em questão.

Apenas a título de esclarecimento, cabe consignar que a constitucionalidade das contribuições já existentes é corroborada pela jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, exaradas após o início da vigência da EC 33/2001: em relação às contribuições ao INCRA (RE 630.898/RS, Tema 495), contribuição ao SEBRAE (RE nº 603.624/SC, Tema 325 e RE 635.682/RJ, Tema 227) e salário-educação (Súmula nº 732 do STF e RE 660933/SP).

De acordo com o entendimento consolidado nos Tribunais Superiores, a contribuição ao Sistema S – que inclui Sesi, Senai, Sesc, Senac, Senat, Sebrae e Incra – continua sendo exigível, mesmo após a promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001. A nova redação do artigo 149, § 2º, da Constituição Federal de 1988 apenas estabelece alternativas para as bases de cálculo das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, sem a intenção de proibir o uso de outras bases de cálculo.

A interpretação da nova redação constitucional indica que as bases de cálculo para as contribuições mencionadas no inciso III do § 2º do artigo 149 da CF, incluído pela EC nº 33/01, são exemplificativas, ou seja, não têm o efeito de invalidar a incidência de contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico que recaiam sobre a folha de pagamento.

Caso fosse aceito o argumento do recorrente, a redação do art. 149, § 2º, que menciona explicitamente as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, impediria até mesmo a cobrança das contribuições sociais para a seguridade social sobre a folha de pagamento das empresas, o que contraria diretamente o disposto no art. 195, I, "a", da Constituição Federal de 1988.

Para além do exposto, já está sumulado no âmbito deste Conselho, o entendimento segundo o qual 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. É de se ver o teor da Súmula CARF nº 150, *in verbis*:

Súmula CARF nº 150**Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019**

A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de subrogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.

Acórdãos Precedentes:

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.

(Vinculante, conforme **Portaria ME nº 410**, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Em relação à discussão sobre a constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 10.256/2001, trata-se de matéria que já foi objeto de julgamento, na data de 30.03.2017, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), quando da análise do RE 718.874, com repercussão geral reconhecida.

Naquela ocasião, por maioria de votos, ficou assentada pelo STF a tese de que “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”.

Vale dizer que, mais recentemente, por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) rejeitou oito embargos de declaração, com efeitos modificativos, apresentados contra decisão proferida no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 718.874, que reconheceu a constitucionalidade da cobrança da contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural) pelos empregadores rurais pessoas físicas¹.

Conforme noticiado no sítio do próprio STF²:

[...] os embargos foram apresentados por produtores rurais e suas entidades representativas, sob o argumento de que há contradição de entendimento entre aquele julgamento e o decidido também pelo Plenário em 2010, quando o STF desobrigou o empregador rural de recolher ao Funrural sobre a receita bruta de sua comercialização (RE 363852).

Os produtores destacaram que a Resolução 15/2017 do Senado Federal suspendeu a execução dos dispositivos legais que garantiam a cobrança do Funrural, declarados inconstitucionais por decisão definitiva do STF no julgamento

¹ Notícias STF: Rejeitados embargos contra decisão sobre contribuição de empregador pessoa física ao Funrural. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=379330>>. Acesso em: 10/09/2018.

² Notícias STF: Rejeitados embargos contra decisão sobre contribuição de empregador pessoa física ao Funrural. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=379330>>. Acesso em: 10/09/2018.

do RE 363852. Assim, pediram a suspensão da cobrança da contribuição ao fundo ou, subsidiariamente, a modulação de efeitos da decisão que considerou a cobrança constitucional, para definir a partir de quando deverá ser cobrada.

Contudo, de acordo com o relator, ministro Alexandre de Moraes, não houve, no julgamento do recurso, declaração de inconstitucionalidade da Lei 10.256/2001 ou alteração de jurisprudência que ensejasse a modulação dos efeitos. Para o ministro, o que se pretende nos embargos é um novo julgamento do mérito. Para o ministro, não procede o argumento dos embargantes de que no julgamento questionado não teriam sido aplicados os precedentes firmados no julgamento dos REs 363853 e 596177. Segundo o relator, os precedentes foram afastados porque tratavam da legislação anterior sobre a matéria, e não da lei questionada no RE 718874.

A respeito do pedido de aplicação da Resolução 15/2017 do Senado Federal, o ministro destacou que a norma não se refere à decisão proferida no RE 718874. O artigo 52, inciso X, da Constituição Federal, só permite a suspensão de norma por parte do Senado quando esta for declarada inconstitucional pelo Supremo. Não é o caso dos autos, uma vez que a Lei 10.256/2001 foi considerada constitucional.

No voto do Ministro Alexandre de Moraes, também foram rechaçados os argumentos do *bis in idem* com a Cofins e da quebra da isonomia. É ver os seguintes trechos:

O RE 596.177 manteve a inconstitucionalidade formal (necessidade de lei complementar), mas reconheceu a inexistência de *bis in idem* não autorizado pela Constituição, uma vez que, enquanto sujeito passivo da contribuição prevista nas Leis 8.540/92 e 9.528/97, o empregador rural pessoa física não era contribuinte da COFINS, como bem destacado pelo voto do Ilustre Relator, Ministro RICARDO LEWANDOWSKI: conforme se verifica dos fundamentos que serviram de base para o *leading case*, ainda que se afastasse a duplicidade de contribuição a cargo do produtor rural pessoa física empregador por inexistência de previsão legal de sua contribuição para a COFINS, não se poderia desconsiderar a ausência de previsão constitucional para a base de incidência da contribuição social trazida pelo art. 25, I e II, da Lei 8.212/1991, a reclamar a necessidade de instituição por meio de lei complementar.

Da mesma maneira, em sede de embargos de declaração, no RE 596.177, expressamente foi afastado o fundamento de quebra de isonomia, tendo sido destacado: por não ter sido servido de fundamento para a conclusão do acórdão embargado, exclui-se da ementa a seguinte assertiva: ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador.

Não bastasse isso, a nova redação do caput do artigo 25 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 10.256/01, expressamente, afastou a possibilidade de maior carga tributária em relação ao empregador rural pessoa física, pois estabeleceu que: A

contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição a contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22....

No mesmo sentido foi o voto do Ministro Luiz Fux:

Com relação à Isonomia, igualmente não vislumbro qualquer inconstitucionalidade, visto que a ideia de submeter o empregador rural pessoa física a uma tributação diferenciada é a mesma do segurado especial, pois reconhece as dificuldades e especificidades das atividades no campo, permitindo a participação dos trabalhadores rurais na Seguridade Social.

Nesse ponto, ao preconizar a igualdade dos cidadãos sob nosso ordenamento jurídico, o legislador constituinte não vedou o tratamento desigual que porventura poderia ser empregado a determinada parcela do corpo social em situações específicas.

Muito pelo contrário. O Princípio da Isonomia, como fundamento legítimo do Estado Democrático de Direito, ao lado da liberdade, comporta duas dimensões, a saber: formal, ao preconizar a impossibilidade de concessão de privilégios na aplicação da lei, e material, ao requerer discriminações positivas na lei voltadas à superação de desigualdades fáticas, natural ou historicamente estabelecidas, como é o caso do trabalho no campo em relação ao trabalho urbano.

O tratamento desigual em circunstâncias específicas milita em prol da própria Isonomia, com o escopo de que sejam alcançados determinados objetivos para toda uma parcela da sociedade. Nessas situações, portanto, a adoção de medidas diferentes para alguns destes indivíduos, não só se faz necessária, como atende ao desígnio constitucional em todas as suas dimensões.

Por fim, em relação à suposta ocorrência de bis in idem na espécie, além de tal argumento já ter sido rechaçado por esta Corte no julgamento do RE 596.177, é preciso novamente frisar que o produtor rural pessoa física não é contribuinte da COFINS, cuja incidência recai tão somente sobre as pessoas jurídicas e as elas equiparadas, nos termos da legislação federal.

Ex positis, acompanho a divergência, no sentido dar provimento ao recurso extraordinário da União, reconhecendo a constitucionalidade da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física, tal como prevista pela Lei 10.256/01.

E, ainda, no dia 23/05/2018, sobreveio decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal no sentido de rejeitar os embargos de declaração, bem como a modulação dos efeitos da declaração de constitucionalidade, tomada por maioria e nos termos do voto do Relator. É ver o seguinte despacho decisório que consta no sítio www.stf.jus.br, em consulta ao andamento processual do RE 718.874/RS:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, rejeitou os embargos de declaração, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio, que os acolhiam para modular os efeitos da decisão de

constitucionalidade. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.5.2018.

Mais recentemente, referido acórdão foi divulgado em 11/09/2018, e publicado no DJE nº 191, com a seguinte ementa:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE OU OMISSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE QUESTÕES DECIDIDAS PARA OBTENÇÃO DE CARÁTER INFRINGENTE. INAPLICABILIDADE DA RESOLUÇÃO 15/2017 DO SENADO FEDERAL QUE NÃO TRATA DA LEI 10.256/2001. NÃO CABIMENTO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS PELA AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. Não existentes obscuridades, omissões ou contradições, são incabíveis Embargos de Declaração com a finalidade específica de obtenção de efeitos modificativos do julgamento.

2. A inexistência de qualquer declaração de inconstitucionalidade incidental pelo Supremo Tribunal Federal no presente julgamento não autoriza a aplicação do artigo 52, X da Constituição Federal pelo Senado Federal.

3. A Resolução do Senado Federal 15/2017 não se aplica a Lei nº 10.256/2001 e não produz qualquer efeito em relação ao decidido no RE 718.874/RS.

4. A inexistência de alteração de jurisprudência dominante torna incabível a modulação de efeitos do julgamento. Precedentes.

5. Embargos de Declaração rejeitados

(STF - OITAVOS EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 718.874 RIO GRANDE DO SUL)

Assim, a Suprema Corte reconheceu que a Lei nº 10.256/2001 afastou a inconstitucionalidade da exação questionada, vez que foi editada posteriormente à Emenda Constitucional nº 20/1998, que deu nova redação ao inciso I do art. 195 da Constituição Federal.

Cabe observar que a contribuição devida na forma do dispositivo legal mencionado deve ser obrigatoriamente recolhida pela empresa adquirente do produto rural, na condição de sub-rogada, para esse fim, nas obrigações do produtor rural pessoa física ou segurado especial, conforme previsão contida no inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212/1991, na redação da Lei 9.528/1997, não desobrigando a empresa urbana.

Dessa forma e conforme já assinalado anteriormente, a constitucionalidade da exigência em epígrafe foi confirmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), tratando-se, portanto, de matéria prejudicada.

Em relação à alegação do recorrente acerca da inconstitucionalidade do Funrural, ante a inexistência de sub-rogação da empresa adquirente nas obrigações do produtor rural pessoa física, acato as conclusões trazidas pelo Parecer RFB COSIT nº 19/2017 e pelo Parecer PGFN/CRJ nº 1.447/2017, ambos convergentes no sentido da regularidade tanto das contribuições

previstas no art. 25, I e II da Lei nº 8.212/1991, quanto da obrigação de retenção contida no art. 30, IV do mesmo diploma:

[...] Diante do contido no Parecer RFB/COSIT n.º 19, de 26/09/2017, e no Parecer PGFN/CRJ nº 1.447/2017, vinculantes para a Administração Pública, nos termos do art. 44 da LC 73/93, combinado com o art. 48 da Lei 11.457/2007, tem-se que a interpretação tanto das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 25, quanto da obrigação das empresas adquirentes de retê-las, conforme inciso IV do art. 30, ambos da Lei nº 8.212/91, são perfeitamente exigíveis desde a vigência da Lei nº 10.256/01.

(...)

Do exposto, conclui-se que as contribuições lançadas nos períodos de 01/2015 a 12/2016, por sub-rogação, sob responsabilidade da impugnante, nos termos do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, 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, a seguir transcrito.

Enquanto vigente, na ausência da revogação de um ato normativo, ou de decisão suspensiva ou anulatória de cunho administrativo ou judicial, sua força cogente impõe a observação obrigatória por parte da autoridade fiscal, com fulcro no art. 142, parágrafo único do CTN.

Acrescente-se que a CSRF também já deliberou e tem assentado o entendimento no sentido da legalidade da sub-rogação. É de se ver:

CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-006.636 – Mar/2018 PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. SUBROGAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE. São devidas pelo produtor rural pessoa física empregador as contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, ficando a pessoa jurídica adquirente responsável pela retenção e recolhimento dessas contribuições em virtude da subrogação a que está legalmente obrigado.

CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-007.846 – Mai/2019 PRODUTOR RURAL. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. A empresa adquirente de produtos rurais fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física produtora rural pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, nos termos e nas condições estabelecidas na legislação previdenciária vigente.

Por oportuno, registre-se o conhecimento deste colegiado acerca da tramitação do ADI nº 4395 no STF, que trata especificamente do tema relativo a constitucionalidade do FUNRURAL e respectivo modelo de sub-rogação do recolhimento aos adquirentes de produtos

rurais de pessoas físicas. Todavia, referido processo ainda não alcançado definitividade típica da coisa julgada.

Ademais, cabe consignar que o Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que “é constitucional o art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, com a redação da Lei nº 10.256/2001, no que instituiu contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição ao regime anterior da contribuição incidente sobre a folha de salários.”. (Repercussão Geral – Tema 281) (Info 1080).

Avançando um pouco mais nas alegações do recorrente, cabe esclarecer que, recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF), apreciando o tema 801 da Repercussão Geral, que versou sobre incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, fixou 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”.

Já no tocante à exigência das contribuições ao SENAR, devida pelo produtor rural, de que trata o artigo 12, inciso V, “a”, da Lei nº 8.212/91, mas que foi sub-rogada ao recorrente, enquanto adquirente da produção comercializada, por imposição legal contida no artigo 30, IV, da referida Lei, **adoto o posicionamento da Câmara Superior deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), externado no Acórdão nº 9202-011.145, em sessão de julgamento realizada no dia 29 de fevereiro de 2024, cujas razões de decidir seguem transcritas abaixo:**

[...] (i) contribuição ao SENAR – sub-rogação

O argumento central da defesa da RECORRENTE é no sentido de que, quando do julgamento do RE 363.852/MG, o STF teria

Apenas desobrigado “as empresas da retenção e do recolhimento da contribuição previdenciária ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores, pessoas físicas, mediante a declaração de inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, (...), sem realizar qualquer menção ao SENAR, ou mesmo à Lei nº 8.315/91” (fl. 1225).

Em contrapartida, o contribuinte defende que somente a lei (em sentido formal) poderia atribuir ao adquirente da produção rural do produtor rural pessoa física a responsabilidade pela retenção da contribuição devida ao SENAR. Neste sentido, afirma que inexistente previsão legal para o regime de substituição tributária fixado pelo art. 11, § 5º, “a”, do Decreto nº 566/92, pois “a instituição da substituição tributária da contribuição devida ao SENAR por decreto regulamentador ofende o princípio da legalidade, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, bem como no art. 97, I, do CTN” (fl. 1288).

Entendo com razão o contribuinte.

Sem maiores digressões, cito o teor do Parecer SEI nº 19443/2021/ME, por meio do qual a Fazenda Nacional analisou a possibilidade de inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos da PGFN, do tema referente à substituição tributária da contribuição ao SENAR prevista no art. 6º, da Lei nº 9.528/97, ante a impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212/91 e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.315/91, como fundamento para a substituição tributária.

Na ocasião, a Procuradora-Geral da Fazenda Nacional concluiu o seguinte:

DESPACHO Nº 66/2023/PGFN-MF

Processo nº 10951.106426/2021-13

APROVO, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, o PARECER SEI Nº 19443/2021/ME (SEI nº 0839085), o qual, considerando o entendimento consolidado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, propõe a seguinte inclusão na lista de temas com dispensa de contestação e recursos da PGFN:

1.45 – Substituição tributária

a) Contribuição ao SENAR. Art. 6º, da Lei nº 9.528, de 1997. Contribuinte pessoa física ou segurado especial.

Resumo: Impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, e do 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, como fundamento para a substituição tributária. A substituição tributária é válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Precedentes: REsp 1839986/AL, REsp 1723555/SC, AgInt no REsp 1910506/RS, AgInt no REsp 1923191/RS, REsp 1651654/RS.

Referência: Parecer SEI nº 19443/2021/ME

Cientifique-se a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, bem como restitua-se o expediente à Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial para as providências cabíveis.

Brasília, 19 de abril de 2023.

Nota-se que o despacho acima foi posterior à interposição do recurso especial da Fazenda Nacional neste processo.

O tema não é novo nesta colenda CSRF, conforme acórdão nº 9202-010.585, de 20/12/2022:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. PARECER PGFN 19443/2021

Substituição Tributária. Contribuição para o SENAR. Pessoa física e seguro 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

Portanto, entendo por negar provimento ao pleito da Fazenda Nacional.

Tem-se, portanto, que 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 da vigência da Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

A propósito, cabe o seguinte esclarecimento: por se tratar de ampliação de responsabilidade tributária e sem criação ou aumento de tributo, as disposições da Lei nº 13.606/2018 (DOU de 10/01/2018) não estão sujeitas à anterioridade tributária nonagesimal (art. 195, § 6º da Constituição), de modo que têm eficácia jurídica desde sua publicação (conforme art. 40, II, dessa lei). Ademais, a contribuição ao SENAR é devida pelos contribuintes antes da Lei nº 13.606/2018, não prejudicada pela controvérsia a respeito do responsável tributário.

Nesse sentido, transcrevo a seguinte ementa de julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

E M E N T A PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SENAR. RESPONSABILIDADE DO AQUIRENTE. FRIGORÍFICO. SUB-ROGAÇÃO. RESERVA ABSOLUTA DE LEI. SUB-ROGAÇÃO. ART. 30, III e IV, DA LEI Nº 8.212/1991. ART. 3º, § 3º DA LEI Nº 8.315/1991. LEI Nº 13.606/2018. - O adquirente da produção rural é parte legítima para discutir a incidência de contribuições para as quais a lei ordinária (amparada no art. 121, II e no art. 128, ambos do CTN) lhe atribui a qualidade de sujeito passivo da obrigação (responsável tributário), exceto em se tratando de devolução do indébito cujo ônus foi exclusivamente suportado pelo contribuinte vendedor - Quanto à invalidade da sub-rogação em razão de a Resolução do Senado Federal nº 15/2017 ter se referido ao art. 25, II, e ao art. 30, IV, ambos da Lei nº 8.212/1991, no julgamento do RE nº 718.874 (Tema 669), foram processados e julgados oito

embargos de declaração, e em vista de petição da União Federal (Pet. nº 8.140), o E.STF notificou a Presidência da Câmara dos Deputados e a Subchefia para Assuntos Jurídicos (SAJ) da Casa Civil da Presidência da República para retificarem as informações constantes nos sítios eletrônicos da Câmara dos Deputados e da Presidência da República, excluindo-se a referência à suspensão do art. 25, II, e art. 30, III e IV, da Lei nº 8.212/1991. Portanto, tratando-se de contribuição previdenciária (e não da exigência devida ao SENAR por sub-rogação antes da Lei nº 13.606/2018), essa técnica de arrecadação (atribuída ao adquirente como responsável por substituição) é plenamente válida nos moldes do art. 30, III e IV, da Lei nº 8.212/1991 - Na opinião relator, porque é válida a regra de sub-rogação do art. 30, III e IV, da Lei nº 8.212/1991 (para contribuições previdenciárias), e porque art. 3º, § 3º, da Lei nº 8.315/1991 determina a extensão das mesmas regras para a arrecadação do SENAR, a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa também é responsável tributário (por sub-rogação) dessa contribuição no interesse de categoria profissional econômica devida por pessoa jurídica empregadora rural (inclusive agroindústrias). Pelos mesmos motivos, desde o art. 2º, caput, da Lei nº 8.540/1992, seguido pelo art. 6º da Lei nº 9.528/1997 (alterado pela Lei nº 10.256/2001), essa responsabilidade por sub-rogação também é aplicável para o SENAR devido por empregador rural pessoa física ou segurado especial, pois esses atos legislativos integram o mesmo regime de tributação da Lei nº 8.315/1991. Do contrário, o sistema tributário teria disfuncionalidade, fragmentando a unificação procedimentos de cálculo e recolhimento das múltiplas incidências sobre a folha de pagamento ou receita bruta (contribuição previdenciária e as exações devidas ao Sistema S) - Contudo, a despeito da opinião do relator e em favor da segurança jurídica, deve prevalecer os entendimentos do E.STJ e deste E.TRF, segundo os quais a responsabilidade por sub-rogação quanto ao SENAR somente se deu com a edição do art. 16 da Lei nº 13.606/2018 (que acrescentou o parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528/1997), de modo que não se impõe essa técnica de arrecadação apenas com o art. 3º, § 3º da Lei nº 8.315/1991 combinado com o art. 30, III e IV, da Lei nº 8.212/1991. Por consequência, são ilegais os atos infralegais que preveem essa responsabilidade em se tratando do SENAR (seja devido por pessoa física, segurado especial ou pessoa jurídica), notadamente pelo art. 11 art. 11, § 5º, a, do Decreto nº 566/1992 (incluído pelo Decreto n. 790/93)- **Por se tratar de ampliação de responsabilidade tributária e sem criação ou aumento de tributo, as disposições da Lei nº 13.606/2018 (DOU de 10/01/2018) não estão sujeitas à anterioridade tributária nonagesimal (art. 195, § 6º da Constituição), de maneira que têm eficácia jurídica desde sua publicação (conforme art. 40, II, dessa lei). E, à evidência, a contribuição ao SENAR é devida pelos contribuintes antes da Lei nº 13.606/2018, não prejudicada pela controvérsia a respeito do responsável tributário** - No caso dos autos, frigorífico busca declaração de inexistência da retenção da contribuição previdenciária (art. 25, Lei nº 8.212/1991) e daquela devida ao SENAR (art. 3º, Lei n. 8.315/1991 e art. 6º, Lei nº 9.528/1997) pelo adquirente da produção rural, em regime de substituição tributária. De rigor o

reconhecimento da inexigibilidade da contribuição ao SENAR por sub-rogação até o início da vigência da Lei 13.606/2018 -Agravo interno do impetrante parcialmente provido.

(TRF-3 - ApCiv: 50001905120174036113 SP, Relator: Desembargador Federal JOSE CARLOS FRANCISCO, Data de Julgamento: 10/11/2022, 2ª Turma, Data de Publicação: DJEN DATA: 18/11/2022)

Assim, deve-se excluir do lançamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação), antes da vigência da Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Já em relação à imunidade nas operações de exportação, é preciso pontuar o que segue.

As receitas decorrentes de exportação, pela própria definição da Carta Magna (art. 149, § 2º), são imunes à incidência das contribuições sociais, tratando-se, portanto, de imunidade tributária objetiva em razão da sua aplicação sobre toda e qualquer receita decorrente de exportação, não subjetivando determinado passivo ou o próprio modo de viabilização da operação. Trata-se de verdadeira imunidade tributária, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, que acrescentou o § 2º ao art. 149, da CF/88, *in verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

No tocante à abrangência da operação pela imunidade estampada no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, cabe consignar que o Supremo Tribunal Federal (STF), em decisão unânime, decidiu que a exportação indireta de produtos - realizada por meio de *trading companies* (empresas que atuam como intermediárias) - não está sujeita à incidência de contribuições sociais, tendo sido produzida a seguinte tese de repercussão geral (Tema 674):

Tema 674 - Aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação intermediada por empresas comerciais exportadoras (“trading companies”).

Tese: A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de

exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.

A análise da questão foi concluída no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4735 e do Recurso Extraordinário (RE) 759.244.

Dessa forma, cabe excluir da base de cálculo da contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, prevista no art. 22-A, da Lei nº 8.212/91, as receitas decorrentes da venda de produtos ao exterior, por meio de comerciais exportadoras ou “trading companies”.

Contudo, no que diz respeito à aplicabilidade da imunidade referente às contribuições ao SENAR, **cabe pontuar que as contribuições destinadas ao SENAR classificam-se como contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, o que impõe concluir que a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, não lhes alcança, porquanto se refere expressamente às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico.**

Em outras palavras, a contribuição para seu custeio não tem natureza de contribuição social ou de intervenção no domínio econômico, mas sim a de interesse das categorias profissionais ou econômicas, espécie de contribuição que não se inclui na não incidência qualificada do § 2º, inc. I, art. 149, da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

Para além do exposto, em relação aos vícios incorridos pela fiscalização, no levantamento do crédito tributário, ao alegar “erro na apuração da base de cálculo”, entendo que, além de se tratar de alegação genérica, o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus de demonstrar que a diferença, de fato, tem origem na inclusão de verbas não tributáveis na base de cálculo das contribuições lançadas. Além de se tratar de alegação genérica, o contribuinte não combate os lançamentos apurados, de forma pontual, o que não só dificulta, mas impossibilita o exame de sua pretensão. A esse respeito, adoto os seguintes fundamentos utilizados pela decisão recorrida:

[...] Possibilidade de compreensão dos valores que foram apurados. Não ocorrência de inclusão de valores pagos a título de aviso prévio indenizado para fins de apuração de diferenças de contribuição para a Previdência Social. Não ocorrência de valores pagos a título de férias indenizadas para apuração das diferenças lançadas.

Ao contrário do que alega a defesa, pela apreciação dos documentos juntados às fls. 151/427, constata-se que seria possível à defesa apurar e recompor os valores que compuseram as diferenças lançadas.

A uma porque todas as informações contidas nesses demonstrativos foram obtidas a partir de documentos/informações prestadas pelo próprio contribuinte. Documentos que continuam sob sua guarda, tais como as GFIP identificadas pela fiscalização e as folhas de pagamento. A duas porque pela apreciação dos valores

é possível recompor qual a origem dos valores de remuneração, desconto de segurados, valores abatidos, importâncias que foram consideradas como contidas nas folhas de pagamento e quais os valores foram declarados nas GFIP pelo próprio contribuinte (a fiscalização indicou nesses demonstrativos qual a GFIP foi considerada na comparação para apuração das diferenças).

Por exemplo, pela apreciação dos demonstrativos elaborados pela fiscalização de fl. 420 para permitir ao contribuinte a compreensão das diferenças apuradas, constata-se que foi identificada, pela fiscalização, uma base de cálculo (valor de remuneração) para a competência 01/2015, referente à folha de pagamentos identificada como “Usina – Recisões”, de R\$ 12.964,04. Na mesma competência, a fiscalização apontou no mesmo demonstrativo que identificou um valor de R\$ 1.226.700,07, para a Folha denominada “Usina Salários e Férias”. A soma dessas duas bases de cálculo apontadas pela fiscalização perfaz um total de R\$ 1.239.664,11 (conforme inclusive consta no demonstrativo à fl. 421).

Pela apreciação dos demonstrativos (fls. 422/423) que evidencia a comparação dos valores contidos nas folhas de pagamento com os valores de remuneração informados na GFIP por código de FPAS (no caso FPAS 604), constata-se que foram esses os montantes de remuneração que originaram a diferença de base de cálculo não declarada por meio de GFIP que perfaz a quantia de R\$ 12.964,02.

Percebe-se que a diferença é o valor da remuneração identificada na folha de pagamento intitulada “Usina – Recisões”. Esse foi o valor considerado como base de cálculo para o lançamento das diferenças.

Pela apreciação do Resumo de folha de pagamento elaborada pelo contribuinte, de fls. 443/444, verifica-se que o valor de R\$ 12.964,04 é o valor considerado pelo próprio contribuinte como base de cálculo para a Previdência Social que é informado num campo do Resumo da Folha apresentado à fiscalização denominado “Base INSS”.

Estendendo a análise, verifica-se que relativamente aos resumos de folha apresentados pelo contribuinte e relativos à “Usina – Recisões”, todos os valores de remuneração considerados pela fiscalização para apuração de diferenças, de 01/2015 a 13/2016, foram obtidos da mesma forma: são os valores que o próprio contribuinte considerou como base de cálculo para a previdência social, no campo “Base INSS” (isso pode ser visto pela apreciação dos documentos de fls. 446, 448, 450, 452, 453, 454, 456, 458, 460, 462, 464, 466, 468, 470, 471, 472, 474, 476, 478).

Observa-se, ainda, que nos mesmos resumos de folha de pagamento elaborados pelo contribuinte, além da informação dos valores de base de cálculo, há um campo que totaliza as verbas indenizatórias denominado “Verbas Ind.”.

Resta evidenciado, portanto, que os valores que a fiscalização considerou para apuração das diferenças de remuneração são montantes que o próprio contribuinte identificou nas suas folhas de pagamento como integrantes das

bases de cálculo das contribuições para outras entidades e fundos e para a Previdência Social, montantes que não incluem as verbas classificadas como indenizatórias pelo contribuinte.

Assim, em que pesem as alegações da defesa em sentido contrário, é inequívoco que a defesa tinha condições de apontar, inclusive indicando a competência, eventuais equívocos na apuração das bases de cálculo das diferenças lançadas, bem como na apuração das contribuições descontadas de segurados para a Previdência Social. Tem-se, ainda, apesar de suas alegações em sentido contrário, que ela poderia remontar as diferenças apuradas para cada segurado considerado. Não havendo que se falar, portanto, em ocorrência de cerceamento do direito de defesa e do contraditório.

Constata-se, ainda, com base nos mesmos documentos, que na composição de suas bases de cálculo, o contribuinte, ao contrário do alegado pela defesa, não considerava os valores de férias indenizadas. Isso é o que se pode observar, por exemplo, do resumo de folha de pagamento de fl. 461, onde se constata que não há, apesar do pagamento dessa verba, a indicação no resumo em frente à mesma verba de um “sinal” que indica valores que integram a base de cálculo do INSS (“A – Acumula”). Tem-se que tal constatação afasta a possibilidade de inclusão de valores pagos sob esse título nas bases de cálculo e contribuições consideradas pela fiscalização na apuração das diferenças (folha de pagamento x GFIP) que originaram os lançamentos.

Da mesma forma, a apreciação dos resumos de folha de pagamento do contribuinte evidencia que valores pagos a título de auxílio doença não integraram as bases de cálculo do contribuinte, como se observa, por exemplo, pelo resumo de folha de pagamento juntado à fl. 465.

Constata-se, ainda, que não foram encontrados nas folhas de pagamento juntadas pela defesa (fls. 762/771 e fls. 845/5.034) ou pela fiscalização, valores pagos sob o título “auxílio-creche” ou “auxílio-acidente pelo INSS”. Portanto, a alegação de que teriam sido incluídos valores pagos a esses títulos na apuração das diferenças lançadas não se sustenta.

Além disso, a alegação do contribuinte a esse respeito veio desacompanhada de elementos aptos a suportá-la, em desatenção ao disposto no Decreto nº 70.235/1972, fazendo com que suas alegações nesse sentido não possam prosperar.

Quanto à alegação da defesa de que teriam sido incluídos valores pagos a título de Aviso prévio indenizado, nas bases de cálculo, tem-se conforme segue.

Em razão do disposto no artigo 19-A da Lei nº 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014 e na Nota PGFN/CRJ nº 485 de 30/5/2016, aprovada em 3/6/2016, a RFB se encontra vinculada, somente a partir de junho de 2016, ao entendimento do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, segundo o qual não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, os valores pagos a título de

aviso prévio indenizado (tal entendimento foi manifestado, inclusive, em Soluções de Consulta Cosit nº 249, de 23/5/2017 e Solução de Consulta nº 31 – Cosit/RFB, de 23/1/2019).

Esclareça-se que, com base na delimitação dada pela Nota PGFN/CRJ nº 485 de 30/5/2016, a RFB está vinculada a adotar o entendimento contido na decisão tomada no Recurso Especial nº 1.230.957/RS, pelo STJ, apenas em relação às contribuições previdenciárias.

Dessa feita, resta verificar se a defesa logrou demonstrar, em algum ponto de sua peça de defesa ou dos documentos juntados, a ocorrência de inclusão de valores pagos a título de Aviso prévio indenizado nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias.

Pela apreciação da peça de defesa, constata-se que o contribuinte faz (como em relação às demais verbas apontadas como não integrantes da base de cálculo no entendimento da defesa) uma alegação genérica de inclusão indevida de valores, sem apontar, para nenhuma das competências consideradas na autuação, qualquer importância que tenha sido paga a título de Aviso prévio indenizado.

Analisando as cópias de folhas de pagamento juntadas pela defesa, relativas aos pagamentos efetuados após 06/2016 (competência em passou a haver a vinculação da RFB ao entendimento contido no acórdão do Recurso Especial nº 1.230.957/RS), documentos de fls. 2.171/3.562, 4.327/5.034 observa-se que não se encontra nas folhas analíticas (que discriminam os segurados), apresentadas por ocasião da impugnação, qualquer valor pago com esse título (Aviso prévio indenizado).

Sendo assim, considerando-se que restou evidenciado, como visto, que os valores considerados na apuração das contribuições lançadas são aqueles que o próprio contribuinte informou como apurados/descontados em suas folhas de pagamento (sem, contudo declarar integralmente esses valores em GFIP), e uma vez que a alegação do contribuinte (no sentido de que teriam sido incluídos valores pagos a título de aviso prévio indenizado na apuração das contribuições previdenciárias dos segurados lançadas) veio desacompanhada de elementos aptos a fundamentá-las, em desatenção ao disposto no Decreto nº 70.235/1972, artigo 15 e 16, tem-se que não há que se falar em qualquer retificação dos valores de contribuição para a previdência social que foram lançados.

Mais uma vez, como a vinculação da atuação da RFB, por meio de suas autoridades tributárias, ocorre apenas relativamente ao entendimento contido e apreciado no âmbito do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, pelo STJ, em relação às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento, para outras entidades e fundos, aplica-se a regra traçada pela legislação tributária, contida na legislação citada. Por essa razão, em atenção a essa legislação, por tratar-se o lançamento de ato vinculado, não poderia a autoridade tributária deixar de lançar tais contribuições sob pena de responsabilização funcional nos termos do disposto do

CTN, artigo 142, combinado com o disposto na Lei nº 8.112/1990, artigo 116, inciso III.

Por fim, destaco que a base de cálculo das contribuições previstas nos artigos 25, I e II e 22-A, I e II da Lei nº 8.212/1991 é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, cuja definição encontra-se na legislação previdenciária. Eis os dispositivos:

Lei 8.212/91

Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:(Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001)

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

(...).

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:(Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...).

Decreto nº 3.048/1999

Art. 201-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, 13 de outubro de 2016, em substituição às previstas no inciso I do art. 201 e art. 202, é de:

I – dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e

II – zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 64 a 70, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

§ 1º Para fins deste artigo, entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

Instrução Normativa RFB nº 971/2009

Da Base de Cálculo das Contribuições do Produtor Rural

Art. 171. A base de cálculo das contribuições sociais devidas pelo produtor rural é:
(...).

§ 1º Considera-se receita bruta o valor recebido ou creditado ao produtor rural pela comercialização da sua produção rural com adquirente ou consumidor, pessoas físicas ou jurídicas, com cooperativa ou por meio de consignatário, podendo, ainda, ser resultante de permuta, compensação, dação em pagamento ou ressarcimento que represente valor, preço ou complemento de preço.

Do cotejo dos dispositivos, observa-se que a contribuição incide “sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção”, inexistindo indicativo de qualquer exclusão.

Soma-se a esses fundamentos, o recente julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE 1.187.264 (Tema 1048), com a fixação da seguinte tese: “É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)”. Cito a ementa do julgado:

EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. POSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. A Emenda Constitucional 42/2003 inaugurando nova ordem previdenciária, ao inserir o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição da República, permitiu a instituição de contribuição previdenciária substitutiva daquela incidente sobre a folha de salários e pagamentos. 3. Diante da autorização constitucional, foi editada a Lei 12.546/2011 (objeto de conversão da Medida Provisória 540/2011), instituindo contribuição substitutiva (CPRB), com o escopo de desonerar a folha de salários/pagamentos e reduzir a carga tributária. Quando de sua instituição, era obrigatória às empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011; todavia, após alterações promovidas pela Lei 13.161/2015, o novo regime passou a ser facultativo. 4. As empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 têm a faculdade de aderir ao novo sistema, caso conclua que a sistemática da CPRB é, no seu contexto, mais benéfica do que a contribuição sobre a folha de pagamentos. 5. Impossibilidade da empresa optar pelo novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis. 5. Impossibilidade de a empresa aderir ao novo regime,

abatendo do cálculo da CPRB o ICMS sobre ela incidente, pois ampliaria demasiadamente o benefício fiscal, pautado em amplo debate de políticas públicas tributárias, em grave violação ao artigo 155, § 6º, da CF/1988, que determina a edição de lei específica para tratar sobre redução de base de cálculo de tributo. 6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 1.048, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB”. (RE 1187264, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, Relator do acórdão Ministro Alexandre de Moraes, pub. 20/05/2021)

Não desconheço a discussão acadêmica sobre a aplicação desse comando decisório no contexto das agroindústrias. É que a *ratio decidendi* do precedente é a existência de um benefício fiscal específico, e a opção do contribuinte em aderir ou não à contribuição sobre a receita em substituição à contribuição sobre a folha.

Todavia, em tese, a agroindústria não tem essa opção, já que pelo teor da legislação, é vinculada à contribuição incidente sobre a receita bruta. Nesse sentido, nos termos do artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, as empresas que atuam no agronegócio, em geral, devem recolher a contribuição previdenciária sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural em substituição à contribuição previdenciária devida sobre a folha de salários (regime jurídico criado pela Lei nº 10.256/2001).

Não obstante esse atual debate sobre a aplicação do precedente do Tema 1048 nas agroindústrias, em se considerando: (i) a legalidade tributária que as decisões do CARF se vincula; (ii) a tese fixada no RE 1.187.264 (Tema 1048), pelo STF; (iii) que o julgamento do RE 574.706 (Tema 69: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.), refere-se às contribuições do PIS e da Cofins, e não da CPRB; é que mantenho o entendimento do acórdão recorrido sobre a pretensão do Recorrente em excluir da base de cálculo da CPRB o ICMS/IPI.

Dessa forma, em relação às demais alegações, sem razão ao recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de: (i) excluir da base de cálculo da contribuição substitutiva devida pela agroindústria à Previdência Social, prevista no art. 22-A, da Lei nº 8.212/91, as receitas decorrentes da venda de produtos ao exterior, por meio de comerciais exportadoras ou “trading companies”; (ii) excluir do lançamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação), antes da vigência da Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite