



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15868.720140/2014-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.697 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente CLEACO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO. CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. PROCEDÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. PREVISÃO LEGAL. NÃO REPERCUSSÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 1º. DA LEI 8.540/92.

A declaração de inconstitucionalidade do art. 1º. da Lei n. 8.540/1992 não repercute na cobrança da contribuição devida ao SENAR, vez que a base de cálculo do referido tributo é constitucional e encontra-se tipificada no art. 3º. da Lei n. 8.315/91; art. 2º. da Lei n. 8.540/92; e no art. 6º. da Lei n. 9.528/97, com a redação dada pela Lei n. 10.256/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1676/1694) em face do Acórdão n. 12-87.365 - 13ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) - DRJ/RJO (e-fls. 1654/1664) - que julgou improcedente a impugnação (e-fls. 1599/1620) e manteve o lançamento constituído em **06/11/2014** (e-fl. 1595) e consignado nos Autos de Infração de Obrigações Principais (AIOP): a) **DEBCAD n. 51.056.204-3** - lavrado em 03/11/2014 - **valor total de R\$ 5.262.817,78** (e-fls. 03/08); e b) **DEBCAD n. 51.056.205-1** - lavrado em 03/11/2014 - **valor total de R\$ 501.220,72** (e-fls. 09/14) - P.A 01/01/2011 a 31/12/2011 - com fulcro nas contribuições patronais devidas à Seguridade Social, contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), bem como contribuições devidas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), incidentes sobre o valor da receita bruta da comercialização da produção do produtor pessoa física, e devidas pelo sujeito passivo, por sub-rogação, na qualidade de adquirente da produção rural, não declarados em GFIP.

Irresignado com o lançamento, o sujeito passivo apresentou impugnação (e-fls. 1599/1620) em **05/12/2014** (e-fl. 1598), julgada improcedente pela DRJ/RJO, nos termos do Acórdão n. 12-87.365 (1654/1664), com o entendimento sumarizado na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL REALIZADA POR PESSOA FÍSICA EMPREGADORA. SUB-ROGAÇÃO NA EMPRESA ADQUIRENTE. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA DIFERENCIADA. JULGAMENTO.

A propositura de ação judicial antes ou depois do lançamento implica renúncia ao contencioso administrativo no tocante ao objeto coincidente entre os processos administrativo e judicial, devendo o julgamento ater-se à matéria diferenciada.

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL.

A ação judicial proposta pelo sujeito passivo não tem por objeto a discussão da contribuição devida ao SENAR por sub-rogação, razão pela qual sua apreciação no processo administrativo fiscal constitui matéria diferenciada não abrangida pelos efeitos da renúncia.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade.

REQUERIMENTO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Sujeita-se a indeferimento o pedido de produção de provas considerado prescindível à instrução processual.

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE.

Dada a existência de determinação legal expressa no sentido de que as intimações sejam endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao domicílio profissional do procurador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada do teor do Acórdão n. 12-87.365 (1654/1664) em **28/04/2017** (e-fls. 1672/1673), a impugnante, agora Recorrente, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1676/1694) na data de **22/05/2017** (e-fl. 1674), esgrimindo os mesmos argumentos da impugnação (e-fls. 1599/1620), sintetizadas a seguir:

i) Discorre sobre a inconstitucionalidade da cobrança da contribuição social do empregador rural pessoa física, incidente sobre o resultado da comercialização da produção, já reconhecida e declarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 363.852, enfatizando ainda que a criação de nova exação demanda a edição de lei complementar;

*ii) Considera que a Lei 10.256/2001 **não supriu** a inconstitucionalidade reconhecida pelo STF;*

iii) Acerca da contribuição ao SENAR, reconhece sua natureza jurídica distinta da contribuição do FUNRURAL, prevista no art. 25, da Lei n.º 8.212/91, mas a considera igualmente inconstitucional;

iv) Afirma que a validade da norma que institui a contribuição destinada ao SENAR somente poderia subsistir se fosse válida a norma que elege o empregador rural como contribuinte da contribuição previdenciária incidente sobre o resultado da comercialização da produção rural. Logo, retiradas do ordenamento jurídico as normas inseridas pelo art. 1.º da Lei n.º 8.540/92, inexistirá sujeição passiva à referida obrigação tributária, vez que a base de cálculo foi declarada inconstitucional, não havendo sobre o que incidir o tributo;

v) Defende que a contribuição ao SENAR não possui autorização constitucional para incidir sobre outra base de cálculo que não seja a folha de salários, conforme o disposto no art. 240 da CF/88 c/c art. 62 do ADCT. Além disso, a própria Lei 8.315/91 cria e faz incidir o tributo sobre a folha de salários das pessoas jurídicas e não dos empregados contratados por pessoas físicas, de sorte que ainda que houvesse lei autorizando a cobrança sobre o faturamento, a pessoa física não seria alcançada pela cobrança;

vi) Requer, por fim, sejam deferidas todas as provas em direito admitidas, especialmente a conversão em diligência, perícias e prova testemunhal.

É informado nos autos (e-fls. 1709/1745 e 1748/1749) que a Recorrente ajuizou ação ordinária n. 9555-65.2017.4.01.3400 - data de autuação: 07/03/2017 - com objeto idêntico a uma das matérias enfrentadas no Recurso Voluntário (e-fls. 1676/1694), qual seja, o afastamento, por inconstitucionalidade, da contribuição previdenciária nos moldes do art. 25 da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 10.256/2001 (FUNRURAL).

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

De plano, resta caracterizada a concomitância de instâncias (administrativa e judicial), vez que a Recorrente ajuizou ação ordinária n. 9555-65.2017.4.01.3400 - data de autuação: 07/03/2017 - com objeto idêntico a uma das matérias enfrentadas no Recurso Voluntário (e-fls. 1676/1694), qual seja, o afastamento, por inconstitucionalidade, da contribuição previdenciária nos moldes do art. 25 da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 10.256/2001 (FUNRURAL), conforme denunciado nos documentos de e-fls. 1709/1745 e 1748/1749. Assim, não será objeto de apreciação a infração tipificada por não recolhimento das contribuições patronais devidas à Seguridade Social (contribuição do segurado especial sobre a produção rural e do adquirente pessoa jurídica) e das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), por sub-rogação - art. 25 da Lei n. 8.212/1991 - consignada no Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) - **DEBCAD n. 51.056.204-3** (e-fls. 03/08), atraindo, destarte, o enunciado de Súmula CARF n. 1, *verbis*:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (grifos originais)

De observar, entretanto, que a decisão recorrida já havia acusado a concomitância de instâncias administrativa e judicial com fulcro em outra ação judicial ajuizada pela Recorrente, na espécie, mandado de segurança autuado em **14/04/2010** sob **n. 0001943-93.2010.4.03.6107** com o objetivo de afastar, por inconstitucionalidade, a contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física prevista no art. 25, I e II, da Lei n. 8.212/1991, que é idêntico ao objeto da impugnação (e-fls. 1599/1620) em face da infração tipificada no lançamento abrigado no **DEBCAD n. 51.056.204-3** (e-fls. 03/08):

Conforme análise dos autos, e confirmado no sítio eletrônico da Justiça Federal, o contribuinte em epígrafe impetrou mandado de segurança, protocolado em 14/04/2010, sob o nº 0001943-93.2010.4.03.6107 e distribuído à 2ª Vara Federal de Araçatuba/SP, cujo objeto consiste no afastamento, por inconstitucionalidade, da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física, prevista no art. 25, I e II da Lei 8.212/91.

Saliente-se que foi confirmada pelo magistrado a tutela de urgência e julgado procedente o pedido em favor do contribuinte, em primeira instância. Todavia, tal decisão foi reformada pelo TRF-3ª Região, em 31/01/2012, que reconheceu a exação legalmente exigível a partir da edição da Lei nº 10.256/01.

Em nova consulta processual, foi possível constatar que tal decisão desfavorável ao contribuinte já transitou em julgado, tendo em vista que o processo judicial já se encontra baixado definitivamente, desde 29/04/2015, e arquivado, em 07/05/2015.

Considerando que o lançamento preventivo da decadência pressupõe vigência e eficácia de decisão judicial favorável ao contribuinte suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, resta evidenciado que com a conclusão da fase processual no âmbito administrativo inexistem atualmente quaisquer óbices ao prosseguimento de sua cobrança regular.

Por outro lado, segundo dispõe o art. 126, §3º, da Lei nº 8.213/91 e o art. 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80, a propositura, pelo contribuinte, de mandado de segurança, ação anulatória ou declaratória de nulidade de crédito da Fazenda Nacional, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto, desde que a ação proposta tenha idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo.

[...]

Neste sentido, observa-se que a referida demanda não abrange em seu objeto as contribuições devidas ao SENAR, cujo fundamento legal é inteiramente distinto e reside no art. 6º, da Lei nº 9.528, de 1997, na redação dada pelo art. 3º, da Lei nº 10.256, de 2001.

Considerando que os limites objetivos da demanda são fixados pelo pedido formulado na ação ajuizada e informado pela respectiva causa de pedir, não há como estender os efeitos da renúncia ao contencioso a tributo não questionado na ação proposta.

Assim, embora se reconheça a renúncia ao processo administrativo fiscal em relação à matéria arguida em demanda ajuizada pelo sujeito passivo – no caso em exame, a legalidade das contribuições previdenciárias a cargo do empregador rural pessoa física, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, previstas no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.212/91 -, observamos que a peça impugnatória contém matéria diferenciada em relação ao objeto questionado em juízo. Assim sendo, fica garantido o direito à discussão do crédito lançado no que tange à insurgência da impugnante contra a exigência das contribuições destinadas ao SENAR, bem como as exceções processuais de conversão do julgamento em diligência, pedido de perícia, produção de prova testemunhal e intimação do advogado em seu domicílio profissional.

É dizer, o presente litígio encontra-se delimitado pelo **mandado de segurança autuado em 14/04/2010 sob n. 0001943-93.2010.4.03.6107**, denunciado na decisão recorrida, bem assim pela **ação ordinária n. 9555-65.2017.4.01.3400 autuada em 07/03/2017**, informada nos documentos de e-fls. 1709/1745 e 1748/1749.

Assim, remanesce no litígio apenas a infração tipificada por não recolhimento da contribuição devida ao SENAR sobre a comercialização da produção rural - segurado especial, por sub-rogação, período de apuração (P.A) 01/01/2011 a 31/12/2011, consignada no Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) - **DEBCAD n. 51.056.205-1** (e-fls. 09/14).

Nessa perspectiva, o Recurso Voluntário (e-fls. 1676/1694), não obstante ser tempestivo e atender aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/72 e alterações posteriores, é passível de conhecimento parcial, vez que a lide se restringe à matéria tratada no Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) - **DEBCAD n. 51.056.205-1** (e-fls. 09/14).

Ao enfrentar as alegações da impugnante em face da contribuição devida ao SENAR, a decisão recorrida assim se posicionou:

*A pretensão deduzida no mandado de segurança ajuizado pela empresa diz respeito tão somente às **contribuições previdenciárias** incidentes sobre a comercialização da produção rural realizada pela **pessoa física empregadora**, não abrangendo a contribuição destinada ao SENAR, prevista no art. 6º, da Lei nº 9.528, de 1997, na redação dada pelo art. 3º, da Lei nº 10.256, de 2001.*

Todavia, as alegações aduzidas pela defendente, no que concerne à resistência por ela oposta à exação em comento, dizem respeito exclusivamente a aspectos constitucionais do tributo.

Neste passo, cumpre esclarecer que somente ao Poder Judiciário é dado exercer o controle concentrado ou difuso, de caráter repressivo, da constitucionalidade das leis.

Revela-se, assim, inadequada a postulação de matéria dessa natureza na esfera administrativa, estando tal vedação atualmente prevista no Decreto nº 70.235/1972, que trata do processo administrativo fiscal, em seu art. 26-A, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, in verbis:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A questão já foi, inclusive, objeto de súmula em instância administrativa superior, no caso, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, editada através da Portaria CARF de nº 106, de 21 de dezembro de 2009:

***Súmula CARF Nº 2** - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Além disso, infere-se do disposto nos Incisos IV e V do art. 7 da Portaria MF nº 341/2011, que disciplina o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que ao julgador é vedado negar vigência às normas que compõem o ordenamento jurídico pátrio.

Considerando que os dispositivos legais ora atacados encontravam-se em vigor na época da ocorrência dos fatos geradores; considerando, ainda, que tais preceitos não tiveram sua invalidade reconhecida por decisão de tribunal superior, dotada de eficácia erga omnes, nem por qualquer outro juízo ou tribunal, em processo no qual a Interessada figure como parte, rejeito a pretensão deduzida.

*Outrossim, o STF já se manifestou pela inconstitucionalidade da **contribuição previdenciária** que tenha como fato gerador a receita bruta da comercialização da produção rural realizada por pessoa física empregadora (RE n.º 363.852/MG), sendo que essa decisão não abrangeu os fatos geradores ocorridos após o advento da Lei 10.256/2001 nem abrangeu a contribuição destinada a outras Entidades e Fundos, no caso a contribuição social destinada ao SENAR.*

Dessa forma, após a entrada em vigor da Lei 10.256/2001, que é o caso dos autos, não há declaração de inconstitucionalidade pelo STF acerca da contribuição social destinada ao SENAR, mantendo-se os valores lançados.(grifos originais)

Noutro giro, na peça recursal de e-fls. 1676/1694, a Recorrente, no que diz respeito à contribuição devida ao SENAR, desenvolve o seguinte raciocínio:

A contribuição devida ao SENAR é acessória ao FUNRURAL e, por isso, segue a mesma sorte da principal que, como já dito supra, é inconstitucional. Nesse prumo, por ser indevido o FUNRURAL sobre a receita, a contribuição de terceiro SENAR também o será.

É que embora a declaração de inconstitucionalidade debatida supra não tenha se pronunciado quanto à disposição contida no art. 2º da Lei n.º 8.540/1992, que trata da base do SENAR, não restam dúvidas que tal exação é igualmente inconstitucional.

Com efeito, o artigo 2.º da Lei nº 8.212/91 reporta-se à pessoa física de que trata alínea “a” do inciso V do artigo 12 da mesma lei, como sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, o produtor-empregador rural.

Portanto, a validade da norma contribuição destinada ao SENAR somente poderia subsistir se fosse válida a norma que elege o produtor-empregador rural como contribuinte da contribuição previdenciária incidente sobre o resultado da comercialização da produção rural.

Inobstante ao fato de que a contribuição destinada ao SENAR não é uma contribuição previdenciária, é preciso estar atento ao fato de que a eleição do sujeito passivo da contribuição destinada à referida entidade se deu por norma declarada inconstitucional.

De sorte que, retirada do ordenamento jurídico, as normas inseridas pelo art. 1.º da Lei 8.540/1992, inexistirá sujeição passiva à referida obrigação tributária, vez que a base de cálculo foi declarada inconstitucional, não havendo sobre o que incidir o tributo.

Em não sendo este o entendimento deste Douto Julgador, o que se admite somente para fins de argumentação, impende consignar que o SENAR não possui autorização Constitucional para incidir sobre outra base de cálculo que não seja a folha de salários, senão vejamos o art. 240 da CF/88 c/c art. 62 do ADCT.

“Art. 240 - Ficam ressalvadas do disposto no Art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

(...)

Art. 62 - A lei criará o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área.”

A legislação que criou o tributo, na forma da autorização constitucional, assim procede:

Lei nº 8.315/1991:

Art. 3º Constituem rendas do Senar:

I - contribuição mensal compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam atividades:

a) agroindustriais;

b) agropecuárias;

Duas ilações muito simples decorrem do apanhado legislativo exposto supra, quais sejam, a primeira é que a Constituição autoriza criar a contribuição sobre a folha de salários e não sobre a receita bruta, e a segunda é que a própria lei que cria o tributo o faz incidir sobre a folha de salário dos empregados das pessoas jurídicas e não daqueles contratados por pessoas físicas como é o caso em tela.

Em prosseguimento, ainda que houvesse lei autorizando a cobrança sobre faturamento, a pessoa física não seria atingida pela cobrança, já que somente pode incidir sobre pessoas jurídicas, como dito na própria lei.

Ademais, no julgamento do RE 363.852-1, o Ministro Eros Grau, em seu Voto-Vista, levantou questão relevante no sentido de que inexistente base de cálculo para incidência do tributo cobrado, nos seguintes termos:

“22. A Lei n.º 8.212/91 não determina, no entanto, o fato gerador da obrigação tributária. Este elemento da regra matriz de incidência está descrito em textos normativos emanados do Poder Executivo, o que não se pode admitir visto que excede os limites da função regulamentar que lhe fora conferida pela lei.

23. Os arts. 241 a 244 da Instrução Normativa MSP/SRP n. 3, de 14 de julho de 2005, definem o fato gerador da contribuição:

"Art. 241. O fato gerador das contribuições sociais ocorre na comercialização da produção rural:

I - de produtor rural pessoa física e de segurado especial realizada diretamente com:"

a) adquirente domiciliado no exterior (exportação), observado o disposto no art. 245;

c) consumidor pessoa física, no varejo;

d) adquirente pessoa física, não-produtor rural, para venda no varejo a consumidor pessoa física;

e) Outro produtor rural pessoa física;

f) outro segurado especial;

II - de produtor rural pessoa jurídica, exceto daquele que, além da atividade rural, exerce atividade econômica autônoma do ramo comercial, industrial ou de serviços, observado o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 250 ;

III - realizada pelo produtor rural pessoa física ou pelo segurado especial com empresa adquirente, consumidora, consignatária ou com cooperativa;

IV - própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, pela agroindústria, exceto a de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e a de avicultura, a partir de 1º de novembro de 2001."

Parágrafo único. O recebimento de produção agropecuária oriunda de outro país, ainda que o remetente seja o próprio destinatário do produto, não configura fato gerador de contribuições sociais. [transcreve-se os demais dispositivos da IN]

[...]

24. Em matéria tributária – e dessa matéria cuida-se nestes autos – a legalidade prevalece em termos absolutos. Não há espaço, no que concerne à obrigação tributária principal, para o exercício, pelo Poder Executivo, de qualquer parcela de função regulamentar.

25. Nenhum dos preceitos da Lei n. 8.212/91 autoriza ou poderia autorizar o Poder Executivo a determinar, por ato seu, no exercício de função de regulamentar, o fato gerador da contribuição social. O Código Tributário Nacional estabelece, em seu art. 97, III e 114, que somente a lei pode fixar o fato gerador de tributo.

26. Daí porque se torna impossível a exigência do tributo dos empregadores rurais pessoas físicas [...]”

A ausência de fato gerador previsto em lei, por si só é suficiente a afastar a exação, sob pena de ferir de morte preceitos cogentes previstos nos Artigos 97, III e 114 do Código Tributário Nacional, os quais preceituam que somente a lei pode fixar o fato gerador de tributo.

Pelo exposto, refuta-se também a cobrança do SENAR, por absoluta falta de amparo legal.(grifos originais)

Pois bem.

Na espécie, a matéria controvertida é de extrema relevância jurídica, dada a sua complexidade, alcance dos seus efeitos e diferentes interpretações que suscita.

De plano, é de se observar que a contribuição devida ao SENAR destina-se ao financiamento do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei n. 8.315/1991, em cumprimento ao art. 62 do ADCT da CF/88, e regulamentado pelo Decreto n. 566, de 10 de junho de 1992, e tem como objetivo organizar, administrar e executar, em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

A contribuição devida ao SENAR sobre a receita bruta da comercialização da produção, **prevista no art. 3º. da Lei n. 8.315/91; art. 2º. da Lei n. 8.540/92; e no art. 6º. da Lei n. 9.528/97, com a redação dada pela Lei n. 10.256/2001**, é obrigatória, e tem natureza jurídica, base de cálculo e finalidades totalmente distintas da contribuição ao FUNRURAL, esta declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no âmbito do RE 363.852/MG e do RE 596.177/RS, que lhe conferiu repercussão geral. Ou seja, é absolutamente improcedente qualquer ilação de que aquela seja acessória desta, vez que incomunicáveis.

É dizer: qualquer ilação de que a contribuição ao SENAR seja acessória da contribuição ao FUNRURAL, estando assim a esta atrelada, é absolutamente improcedente.

Entretanto, para uma melhor contextualização da presente lide, impõe-se a apreciação dos eventos jurídicos que a norteiam, vez que nela repercutem diretamente.

É o que passo a fazer.

O RE 363.852/SC declarou a inconstitucionalidade do art. 1º. da Lei n. 8.540/92, que deu nova redação aos arts. 12, V e VII; 25, I e II; e 30, IV, da Lei n. 8.212/91, **com a redação atualizada até a Lei n. 9.528/97**, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional n. 20/98, venha a instituir a contribuição.

Posteriormente, o RE 596.177/RS, submetido ao regime da repercussão geral, reafirmou a inconstitucionalidade declarada no RE 363.852/SC.

Por sua vez, o Senado Federal aprovou a Resolução n. 15/2017 suspendendo, nos termos do art. 52, X, da CF/88, a execução do inciso VII do art. 12 da Lei n. 8.212/91, e a execução do art. 1º. da Lei n. 8.540/92, que deu nova redação aos arts. 12, V e VII; 25, I e II; e

30, IV, da Lei n. 8.212/91, **todos com a redação atualizada até a Lei n. 9.528/97**, declarados inconstitucionais por decisão definitiva proferida pelo STF nos autos do RE 363.852/MG.

Prima facie, a Resolução n. 15/2017 induz a um entendimento mais amplo que a declaração de inconstitucionalidade consignada no RE 363.852/MG e no RE 596.177/RS, no sentido de alcançar a contribuição do segurado especial e a contribuição do empregador rural pessoa física restabelecida com fundamento na Lei n. 10.256/2001, conforme reclama a Recorrente.

Na sua argumentação, a Recorrente reconhece que o RE 363.852/SC não se pronunciou sobre o art. 2º. da Lei n. 8.540/92, que trata exatamente da base de cálculo da contribuição da pessoa física para o SENAR, mas conclui que é igualmente inconstitucional, sob a alegação de que a referida contribuição só poderia subsistir se fosse válida a norma que elege o produtor-empregador rural como contribuinte da contribuição previdenciária incidente sobre o resultado da comercialização da produção rural, vez que o retrocitado dispositivo legal reporta-se à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 da Lei n. 8.212/91 como sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, o produtor-empregador rural.

Lei n. 8.540/1992:

Art. 2º A contribuição da pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de um décimo por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

Parágrafo único. As disposições contidas no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplicam à pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

É dizer, de forma transversa, a Recorrente busca impingir a pecha de inconstitucionalidade a dispositivo legal assim não declarado pelo próprio STF, estendendo o alcance do RE 363.852/SC, reafirmado pelo RE 596.177/RS, ao art. 2º. da Lei n. 8.540/92.

Convenhamos, tal entendimento não parece razoável.

De se observar que a matéria apreciada no âmbito do RE 363.852/SC diz respeito a dispositivos da Lei n. 8.212/91 com redações dadas por leis anteriores à Emenda Constitucional n. 20/98, que deu nova redação ao art. 195, § 8º., da CF/88 estabelecendo que o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização de sua produção.

É dizer, o RE 363.852/SC e o RE 596.177/RS não dizem respeito à Lei n. 10.256/2001, que veio a vigorar após a promulgação da Emenda Constitucional n. 20/98.

Nesse sentido, é bastante esclarecedor o Parecer PGFN/CRJ/ n. 1447/2017, *verbis*:

35. Para que se possa identificar o conteúdo sobre o qual incide a Resolução nº 15, de 2015, é indispensável perquirir acerca do **exato alcance** da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF no tocante à **contribuição social do empregador rural pessoa física**.

36. De início, a matéria foi apreciada no RE nº 363.852/MG, ocasião em que restou assentado o seguinte:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da **contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência. Em seguida, o Relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Senhora Ministra Ellen Gracie. (...)**

37. Cabe transcrever, ainda, a ementa do acórdão citado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento. **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRECEDENTE - INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo - considerações. (RE 363852, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/02/2010).**

38. Posteriormente, a questão foi novamente examinada pelo STF no julgamento do RE nº 596.177/RS, desta vez sob o regime da **repercussão geral**, no qual a Corte reiterou a orientação no sentido da inconstitucionalidade da contribuição social do empregador rural pessoa física. Eis a ementa do julgado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE. I – **Ofensa ao art. 150, II,**

da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador. II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social. III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

39. *Contra esse último acórdão foram opostos embargos de declaração pela Fazenda Nacional, os quais restaram parcialmente acolhidos pela Excelsa Corte para fins de exclusão da referência à suposta inconstitucionalidade material da contribuição do produtor rural empregador, já que tal fundamento desbordava dos limites da matéria submetida a julgamento em repercussão geral. Naquela oportunidade, o Plenário consignou expressamente não ter sido objeto de deliberação a constitucionalidade da Lei nº 10.256, de 2001, diploma que, após a edição da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, reinstituiu a contribuição social do empregador rural pessoa física na Lei nº 8.212, de 1991. Confira-se a ementa do acórdão em comento:*

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAMENTO NÃO ADMITIDO NO DESLINDE DA CAUSA DEVE SER EXCLUÍDO DA EMENTA DO ACÓRDÃO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE MATÉRIA QUE NÃO FOI ADEQUADAMENTE ALEGADA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO NEM TEVE SUA REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO EM DECISÃO QUE CITA EXPRESSAMENTE O DISPOSITIVO LEGAL CONSIDERADO INCONSTITUCIONAL.

I – Por não ter 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” (fl. 260).

II – A constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida. III – Inexiste obscuridade, contradição ou omissão em decisão que indica expressamente os dispositivos considerados inconstitucionais. IV – Embargos parcialmente acolhidos, sem alteração do resultado.

40. *Do exame dos julgados em questão, verifica-se que o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540, de 1992 (que deu nova redação aos arts. 12, V, 25, I e II e 30, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528, de 1997), por vício exclusivamente formal e apenas no tocante à cobrança da contribuição social do empregador rural pessoa física.*

[...]

42. *Além do reconhecimento do vício na seara estritamente formal, tem-se que a eiva de inconstitucionalidade declarada pelo STF não recaiu sobre os citados dispositivos legais quando disciplinam a tributação do segurado especial, mantendo-se, em relação a esse sujeito passivo, a incidência do tributo sobre alíquota e base de cálculo previstas nos incisos I e II do art. 25 da Lei 8.212, de 1991 (mesmo no período que antecede a Lei nº 10.256, de 2001). Registre-se que a discussão quanto à constitucionalidade da contribuição social do segurado especial é objeto do Recurso Extraordinário nº 761.263/CS (sic) (tema 723 de repercussão geral12), ainda não julgado pela Corte Suprema. (grifos originais)*

Noutro giro, a i. Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira *apud* i. Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, no voto condutor do Acórdão n. 9202-006.991 - 2ª. Turma - CSRF - Sessão de 20/06/2018 - elucida os efeitos do RE n. 363.852/MG, em apreço, *verbis*:

Ora, caros leitores, o fato de o art. 1º da Lei nº 8.540/92 ter sido declarado, na via difusa, inconstitucional, não implica ipso facto que todas as modificações legislativas por ele introduzidas sejam tidas por inconstitucionais. A pensar assim, seria inconstitucional a fragmentação da alínea 'a' do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91, nas alíneas 'a' e 'b' do mesmo dispositivo legal, sem qualquer modificação em sua essência, assim como a renumeração das alíneas 'b', 'c' e 'd' do mesmo inciso V acima citado para 'c', 'd' e 'e', respectivamente, sem qualquer modificação de texto. (...)

E o que falar, então, sobre a constitucionalidade do Inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91, o qual, embora citado pelo Sr. Min. Marco Aurélio, sequer se houve por tocado pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92. Seria, assim, o Inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91 inconstitucional simplesmente e tão somente porque fora citado pelo Min. Marco Aurélio em seu voto? Não nos parece ser essa a melhor exegese do caso em debate. (...)

Adite-se que o inciso IX do art. 93 da CF/88 determina, taxativamente, que todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário, aqui incluído por óbvio o STF, devem ser públicos, e fundamentadas todas as suas decisões, sob pena de nulidade.

Ora ... No julgamento do RE 363.852/MG inexistente qualquer menção, ínfima que seja, a possíveis vícios de inconstitucionalidade na sub-rogação encartada no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91.

Aliás, o vocábulo “sub-rogação” assim como a referência ao “inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91” somente são mencionados na conclusão do Acórdão, ocasião em que o Sr. Min. Relator desobriga os recorrentes do RE 363.852/MG da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, e que é declarada inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, o qual deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97.

[...]

Ainda acerca da matéria em tela, conclui a ilustre Conselheira:

Ou seja, face aos argumentos colacionados pelo voto condutor no processo acima transcrito, concluo que deve ser julgado procedente o lançamento por sub-rogação em relação a aquisição da produção rural do produtor rural pessoa física sob os seguintes aspectos.(sic)

a) Primeiramente a não apreciação no RE 363.852/MG dos aspectos relacionados a inconstitucionalidade do art. 30, IV da Lei 8212/2001; sendo que o fato de constar no resultado do julgamento “inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97” não pode levar a interpretação extensiva de que fora declarada também a

inconstitucionalidade do art. 30, IV, considerando a ausência de fundamentos jurídicos no próprio voto condutor.

b) Segundo, o próprio dispositivo do Acórdão do RE 363.852/MG que declarou a inconstitucionalidade fez constar: “até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição”. Ou seja, considerando que a lei 10.256/2001, cobriu de legitimidade a cobrança de contribuições sobre a aquisição do produtor rural pessoa física, por derradeiro, não tendo o RE 363.852 declarado a inconstitucionalidade do art. 30, IV da lei 8212/91, a subrogação consubstanciada neste dispositivo encontra-se também legitimada.(sic)

*Ademais a obrigação legal de arrecadar as contribuições descritas no art. 25 não encontra respaldo apenas no art. 30, IV da lei 8212/91, mas também na obrigação legal esculpida no inciso III do mesmo artigo: “III a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o dia 2 do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, **na forma estabelecida em regulamento**; (Redação dada pela Lei 9.528/97) (grifos nossos)*

Quanto a utilização do inciso III do art. 30 da lei 8212/91, como fundamento para legitimação da sistemática de adoção da subrogação, destacamos, que esse critério só precisa ser utilizado, caso se entendesse que realmente o art. 30, IV da lei 8212/91, tivesse sido declarado inconstitucional no RE 363.852, fato, que no meu entender restou superado, pelos argumentos trazidos anteriormente no presente voto.

Especificamente em relação ao período posterior ao advento da Lei n. 10.256/2001, o RE 718.874/RS, sumarizado na ementa abaixo, é esclarecedor:

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

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

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

*3. **Recurso extraordinário provido, com afirmação de tese segundo a qual É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/01, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.** (grifei)*

No mesmo diapasão, o RE n. 585.684/RS:

No julgamento do RE 363.852 (rel. min. Marco Aurélio, DJe de 23.04.2010), o Pleno desta Corte considerou inconstitucional o tributo cobrado nos termos dos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Assim, o acórdão recorrido divergiu dessa orientação. **Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário e dou-lhe parcial provimento, para proibir a cobrança da contribuição devida pelo produtor rural empregador pessoa física, cobrada com base na Lei 8.212/1991 e as que se seguiram até a Lei 10.256/2001.** (RE 585684, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 10/02/2011, publicado no DJe-038 de 25/02/2011). (grifei)

Nessa perspectiva, não restam dúvidas de que com a entrada em vigor da Lei n. 10.256/2001, editada sob o manto constitucional inaugurado pela Emenda Constitucional n. 20/98, passam a ser devidas as contribuições sociais a cargo do empregador rural pessoa física, às alíquotas de 2% e 0,1% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, nos termos assinalados no art. 25 da Lei n. 8.212/91, com a redação que lhe foi introduzida pela Lei n. 10.256/2001.

Destarte, concluo pela improcedência da alegação da Recorrente no sentido de que a retirada do ordenamento jurídico das normas inseridas pelo art. 1º. da Lei n. 8.540/1992 implicou prejuízo à cobrança da contribuição devida ao SENAR, vez que a base de cálculo do referido tributo é constitucional e encontra-se tipificada **no art. 3º. da Lei n. 8.315/91; art. 2º. da Lei n. 8.540/92; e no art. 6º. da Lei n. 9.528/97, com a redação dada pela Lei n. 10.256/2001.**

Outrossim, a alegação da Recorrente de que a contribuição ao SENAR não possui autorização constitucional para incidir sobre outra base de cálculo que não seja a folha de salários não merece prosperar, vez que o art. 240 da CF/88, ao ressaltar do disposto no art. 195 as contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, é taxativo ao delimitar tal ressalva às atuais contribuições, ou seja, existentes na data da promulgação do texto constitucional, excluindo-se, portanto, as que foram posteriormente instituídas.

É nesse sentido a doutrina de Leandro Paulsen (Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: Machado, Hugo de Brito. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2003), verbis:

O art. 240, por delimitação constante expressamente do seu próprio texto, como já frisado, aplica-se às então 'atuais contribuições', já elencadas, de modo que não alcança as contribuições posteriormente criadas, quais sejam: o SENAR, SEBRAE, SEST, SENAT e SESCOOP. [...] (grifei)

Nesse contexto, a previsão do art. 62 do ADCT diz respeito tão-somente à identificação do SENAR com o formato organizacional e operacional do SENAI e SENAC.

De qualquer sorte, ainda que restasse alguma sombra de inconstitucionalidade sobre a definição da base de cálculo da contribuição ao SENAR diversa da folha de salários, conforme prevista no art. 3º. da Lei n. 8.315/91; art. 2º. da Lei n. 8.540/92; e no art. 6º. da Lei n. 9.528/97, com a redação dada pela Lei n. 10.256/2001, tal discussão é

Processo nº 15868.720140/2014-89
Acórdão n.º **2402-006.697**

S2-C4T2
Fl. 1.765

incabível em sede administrativa, vez que falece competência ao CARF para pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER PARCIALMENTE** do Recurso Voluntário (e-fls. 1676/1694), para, na parte conhecida, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima