



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15940.720101/2019-76
ACÓRDÃO	2102-003.819 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ZANCHETTA ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EMPRESA ADQUIRENTE OU CONSIGNATÁRIA. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa adquirente ou consignatária é sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física pelo cumprimento das obrigações incidentes sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural, nos termos da legislação que rege a matéria.

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

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

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. AFASTAMENTO.

É cabível a exigência da multa de ofício em conformidade com o tipo previsto na norma legal que determina a sua aplicação no caso de falta ou insuficiência de recolhimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

YENDIS RODRIGUES COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

CLEBERSON ALEX FRIESS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

1. O presente Processo Administrativo Fiscal trata de lançamentos de créditos tributários relativos a Contribuições Sociais (parte empresa; e, Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - Gilrat), em decorrência das análises contidas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1878/1913), lavrado em 30/10/2019, que concluiu pela existência de divergências (GFIP x Sped) em registros de notas fiscais de entrada oriundas produtores pessoa física rurais e pela necessidade de tributação sobre outras modalidades de produção rural (Termo de Verificação Fiscal; fls. 1906), a partir do qual foram lançados os seguintes valores de tributos, multas e juros (fl. 2533):

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
15940-720.101/2019-76	Auto de Infração	CONT PREV EMPRESA	7.700.529,13
15940-720.102/2019-11	Auto de Infração	CONT ENT E FUNDOS	777.147,82
15940-720.103/2019-65	Auto de Infração	MULTAS PREV	2.411,28
Total do Crédito Tributário:			8.480.088,23

2. O Auto de Infração, por sua vez, consta das fls. 1866 e seguintes.
3. Merecem destaque os seguintes trechos de referido Termo de Verificação Fiscal (fl. 1906):

[...]

70. Já foi dito anteriormente que a fiscalizada declarou em GFIP — a título de comercialização da produção rural da pessoa física — valores inferiores aos apurados nas Notas Fiscais (NF-e) de sua emissão (vide item 28).

71. Também já foram analisados, individualmente, os casos de ações judiciais impeditivas da retenção e recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização da produção rural (vide itens 29 a 61).

72. Houve ainda a análise da pertinência da incidência dos tributos objetos do presente procedimento fiscal relativamente às aquisições de produto animal destinado à criação granjeira (vide itens 58 a 63) e da produção rural da pessoa física decorrente de contrato de parceria rural avícola integrada (vide itens 65 a 70).

[...]

4. A partir disso, foram apuradas as seguintes **bases de cálculo** a serem tributadas (totalizando o montante de R\$ 176.839.408,70):

Mês	NFe Total (Entradas) (A)	NFe-Exclusão-Ação Judicial (B)	Base de Cálculo a ser Tributada (C)	Base de Cálculo Tributada Anteriormente (GFIP) (D)	Base de Cálculo a Tributar (C-D)
01/2015	7.064.612,60	444.465,00	6.620.147,60	1.797.247,60	4.822.900,00
02/2015	8.701.548,79	465.163,46	8.236.385,33	2.213.209,33	6.023.176,00
03/2015	10.541.211,81	764.042,44	9.777.169,37	3.699.869,37	6.077.300,00
04/2015	10.779.001,55	558.845,60	10.220.155,95	3.813.760,95	6.406.395,00
05/2015	10.660.812,48	290.870,00	10.369.942,48	3.277.085,00	7.092.857,48
06/2015	10.054.926,13	222.817,65	9.832.108,48	2.721.468,48	7.110.640,00
07/2015	11.434.674,51	225.900,01	11.208.774,50	4.125.374,51	7.083.400,00
08/2015	11.106.780,81	229.710,00	10.877.070,81	4.172.770,81	6.704.300,00
09/2015	11.534.150,84	336.000,00	11.198.150,84	3.814.250,84	7.383.900,00
10/2015	13.018.039,02	292.950,00	12.725.089,02	4.722.547,00	8.002.542,02
11/2015	12.738.544,71	1.553.876,82	11.184.667,89	3.446.827,89	7.737.840,00
12/2015	14.616.438,00	445.343,66	14.171.094,34	5.731.338,94	8.439.755,40
01/2016	12.950.780,48	157.382,11	12.793.398,37	4.651.528,37	8.141.870,00
02/2016	12.337.982,41	137.136,17	12.200.846,24	3.749.821,92	8.451.024,32
03/2016	15.928.892,87	607.226,70	15.321.666,17	6.578.088,97	8.743.577,20
04/2016	12.997.355,38	864.291,90	12.133.063,48	4.681.255,11	7.451.808,37
05/2016	14.255.503,12	387.339,56	13.868.163,56	5.611.698,09	8.256.465,47
06/2016	13.832.980,28	164.252,84	13.668.727,44	5.712.077,44	7.956.650,00
07/2016	13.241.187,06	412.995,41	12.828.191,65	5.298.991,65	7.529.200,00
08/2016	11.418.758,80	206.883,11	11.211.875,69	3.318.165,70	7.893.709,99
09/2016	12.895.675,76	537.740,15	12.357.935,61	4.841.152,99	7.516.782,62
10/2016	12.118.104,39	308.190,54	11.809.913,85	4.294.789,48	7.515.124,37
11/2016	12.163.359,64	510.578,77	11.652.780,87	4.732.140,40	6.920.640,47
12/2016	12.452.614,84	383.675,93	12.068.938,91	4.491.388,91	7.577.550,00

5. Na fl. 1867, constam ainda a descrição dos fatos e o enquadramento legal, nos termos a seguir indicados:

INFRAÇÃO: COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO

FPAS: 7443 - PESSOA JURIDICA - COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL

O detalhamento da descrição dos fatos relacionados à presente infração e os valores apurados pela fiscalização podem ser verificados no Termo de Verificação Fiscal em anexo o qual é parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA CONSOLIDADA RELATIVA À INFRAÇÃO

Contribuição devida 3.536.788,06

Enquadramento Legal da Infração

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2016:

Artigos 25, I, §§ 30, 10 e 11; 30, IV, X e XII da Lei nº 8.212/1991 e alterações posteriores

Artigos 90, V, "a"; 200, I, §§ 40, 50, 70, I; 216, III do Decreto nº 3.048/1999 e alterações posteriores

INFRAÇÃO: GILRAT DE COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO

FPAS: 7443- PESSOA JURIDICA - COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL

O detalhamento da descrição dos fatos relacionados à presente infração e os valores apurados pela fiscalização podem ser verificados no Termo de Verificação Fiscal em anexo o qual é parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA CONSOLIDADA RELATIVA À INFRAÇÃO

Contribuição devida 176.839,35

Enquadramento Legal da Infração

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2016:

Artigos 25, II, §§ 3º, 10 e 11; 30, IV, X e XII da Lei nº 8.212/1991 e alterações posteriores

Artigos 9º, V, "a"; 201II, §§ 4º, 5º, 70, I; 216, III do Decreto nº 3.048/1999 e alterações posteriores

6. Cientes da lavratura de referidos créditos tributários (fl. 1866), o contribuinte interpôs, impugnação de fls. 2549 a 2604, a qual foi julgada improcedente, por meio do Acórdão DRJ/SPO nº 16-97.581 (fls. 2637/2685), datado de 17/07/2020, nos termos assim ementados:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

LANÇAMENTO. FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO. APLICAÇÃO.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência dos fatos geradores da obrigação e rege-se pela legislação então vigente, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional (CTN).

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. REDUÇÃO DO VALOR. IMPOSSIBILIDADE.

A inclusão de contribuições em lançamento fiscal dá ensejo à incidência, a partir da competência 12/2008, de multa de ofício, capitulada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, ao qual remete o artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, sobre o valor das contribuições lançadas.

A alegação de que a multa é confiscatória e viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em normas às quais o julgador administrativo é vinculado, não lhe sendo permitido reduzir o seu valor estabelecido na legislação.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA. INEFICÁCIA.

As alegações, apresentadas em impugnação, desacompanhadas de prova, não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para elidir o lançamento de ofício.

PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

O pedido de juntada de documentos e outras provas admitidas em direito após a impugnação deve ser indeferido quando não tenha sido demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna da prova documental por motivo de força maior, não se refira esta a fato ou direito superveniente, e nem se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

PEDIDO DE PERÍCIA. DEPOIMENTO PESSOAL. PROVA TESTEMUNHAL. DESCABIMENTO.

É considerado não formulado o pedido de perícia que deixe de atender aos requisitos previstos no inciso IV do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/1972, e no inciso IV do artigo 57 do Decreto n.º 7.574/2011.

Descabe a realização de perícia quando os fatos puderem ser demonstrados por provas documentais que a empresa poderia apresentar por ocasião da impugnação.

Em conformidade com a legislação processual administrativa, não há previsão legal para depoimento pessoal ou oitiva de testemunhas no âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTORES PESSOAS FÍSICAS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SUB-ROGAÇÃO. PERÍODO POSTERIOR À LEI N.º 10.256/2001.

A empresa adquirente da produção rural do produtor pessoa física deve recolher as contribuições previdenciárias por ele devidas, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, previstas no artigo 25 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 10.256/2001, na qualidade de sub-rogada no cumprimento dessas obrigações.

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

CONTRATO DE PARCERIA DE PRODUÇÃO RURAL INTEGRADA. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Na parceria de produção rural integrada também ocorre a comercialização de produção rural, com incidência de contribuição previdenciária e de terceiros, diferenciando-se esta forma de produção apenas no que diz respeito à partilha do resultado, em que uma parte é considerada produção própria do parceiro outorgante e a outra produção adquirida de terceiro.

ISENÇÃO PREVISTA NO PARÁGRAFO 4.º DO ARTIGO 25 DA LEI N.º 8.212/1991. REVOGAÇÃO PELA LEI N.º 11.718/2008.

Houve a revogação da isenção prevista no parágrafo 4.º do artigo 25 da Lei n.º 8.212/1991 pela Lei n.º 11.718/2008, sendo devidas, a partir de então, contribuições previdenciárias sobre a receita proveniente da comercialização de animais para criação granjeira.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

7. O sujeito passivo manifestou ciência do Acórdão da DRJ em 06/10/2020 (fl. 2699/2700) e interpôs o respectivo Recurso Voluntário (fls. 2704/2756) em 28/10/2020 (fl. 2702), argumentando, em síntese, o seguinte:

a) DA ALEGAÇÃO DE INDEVIDA INCLUSÃO DE PRODUÇÃO INTEGRADA NA BASE DE CÁLCULO (DA PRODUÇÃO INTEGRADA – ILEGALIDADE – EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO) (fls. 2708 a 2715): o contribuinte defende o integrado avícola é prestador de serviço, e não produtor rural, e que a NF traz “remuneração de parceria-integrado”, e que a base de cálculo adotada (valor total da NF, incluindo aves) não corresponde à “remuneração” efetiva do serviço, e que o fato não se enquadra no núcleo material dos arts. 25, incs. I e II da Lei nº 8.212/91, por ausência do critério material da regra-matriz; e que os integrados já recolhem CPP segundo o art. 22, inc. I, da Lei nº 8.212/91, o que implicaria violação ao art. 154 da CF/1988;

b) DO PRODUTO ANIMAL DESTINADO À CRIAÇÃO GRANJEIRA (PINTAINHOS DE 1 DIA) – ITEM 50 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (fls. 2716 a 2719): o contribuinte argumenta que o pintainho de 1 dia se enquadra como insumo e por essa razão não poderia ser enquadrado como “produção” do produtor rural pessoa física nem do recorrente, e que não deveriam ser incluídos como base tributável, e que a revogação da isenção de contribuição social sobre o pintainho ocorrida em

2008 ensejaria a redução à alíquota zero, em analogia às regras do PIS e da Cofins, sob fundamento no art. 108, inc. I, do CTN;

c) DO CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO FISCAL POR APLICAÇÃO DO ARTIGO 106, INC. II, LETRA “A”, DO CTN, EM RELAÇÃO AOS PRODUTOS ANIMAIS DESTINADOS À CRIAÇÃO GRANJEIRA (PINTAINHOS DE UM DIA) E À PRODUÇÃO INTEGRADA (fls. 2720 a 2722): o contribuinte argumenta que a Lei nº 13.606/2018, ao incluir o §12 ao art. 25 da Lei nº 8.212/91, excluiu da base de cálculo do FUNRURAL os produtos destinados ao plantio, reflorestamento ou criação, incluindo os pintainhos. Argumenta ainda o contribuinte que como o lançamento ainda não se tornou definitivo, a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “a” do CTN deve ser aplicada, anulando a autuação em relação a esses itens. A recorrente também rebate o entendimento da DRJ acerca da aplicação do art. 144 do CTN, que, via de regra, impede a aplicação retroativa da norma tributária;

d) AUSÊNCIA DE NORMA LEGAL IMPOSITIVA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AO ADQUIRENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTOR RURAL EMPREGADOR – PESSOA FÍSICA (fls. 2731 a 2738): a empresa recorrente sustenta que a cobrança da contribuição sobre o resultado da comercialização da produção (FUNRURAL) por meio do instituto da responsabilidade por sub-rogação atribuída ao adquirente da produção rural não possui mais amparo legal, especialmente após a edição da Resolução do Senado Federal nº 15/2017, e que, historicamente, essa sub-rogação foi prevista no artigo 30, inciso IV, da Lei 8.212/91, incluído pela Lei nº 9.528/1997. Contudo, tal dispositivo foi julgado inconstitucional pelo STF no RE nº 363.852, e, por isso, teve sua eficácia suspensa por ato do Senado, com efeitos ex tunc e erga omnes, conforme estabelece o art. 1º, §§ 2º e 3º do Decreto 2.346/1997. Assim, a recorrente argumenta que, com a suspensão da norma que autorizava expressamente essa responsabilidade, não subsiste qualquer base legal válida, vigente e eficaz que imponha a obrigação ao adquirente de reter e recolher a contribuição previdenciária.

Sustenta ainda que a Lei nº 10.256/2001, que alterou o caput do artigo 25 da Lei nº 8.212/91, não restaurou nem alterou o art. 30, IV, o qual permaneceu com a redação inconstitucional da Lei nº 9.528/97, e que RE nº 718.874/RS, que reafirmou a constitucionalidade da cobrança do FUNRURAL com base na receita bruta, não tratou especificamente da sub-rogação do art. 30, IV, razão pela qual permanece válido o julgamento do RE 363.852, que o declarou inconstitucional;

e) DA ILEGALIDADE E DA INCONSTITUCIONALIDADE DA RESPONSABILIDADE POR SUB-ROGAÇÃO DA AUTUADA RELATIVAMENTE AO FUNRURAL QUANTO AOS DEMAIS PRODUTOS ADQUIRIDOS - ILEGITIMIDADE PASSIVA TRIBUTÁRIA (fls. 2723 a 2731): a empresa recorrente sustenta que a responsabilidade por sub-rogação prevista no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91 foi suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 15/2017, nos termos do art. 52, X, da CF/1988, e que em razão disso não existiria norma vigente que fundamentasse a responsabilidade da empresa. Sustenta ainda a tese de que sub-rogação já foi objeto de reiteradas decisões de inconstitucionalidade pelo STF (RE 363.852, ADI 4395, RE 718.874), e a empresa

alega que a autoridade fiscal aplicou dispositivo suspenso, o que é vedado pelo art. 12, II, “c”, da Lei Complementar nº 95/1998;

f) DA DEFICIÊNCIA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (INCISOS I E II, DO ARTIGO 25 DA LEI 8.212/91) APÓS A EDIÇÃO DA RESOLUÇÃO 15/2017 DO SENADO FEDERAL: AUSÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA (fls. 2739 a 2743): o contribuinte alega que caso não se acolham os argumentos anteriores, há um impedimento jurídico autônomo à exigência do FUNRURAL após a edição da Resolução nº 15/2017 do Senado Federal, porque esta suspendeu a eficácia justamente dos incisos I e II do artigo 25 da Lei nº 8.212/91, os quais contêm os critérios quantitativos da regra matriz de incidência tributária (RMIT): base de cálculo e alíquota, e que, em virtude disso, mesmo que se aceite que o caput do artigo 25 foi reescrito pela Lei nº 10.256/2001 e tenha permanecido válido, o ponto é que os dispositivos que indicam quanto deve ser pago (2% e 0,1% da receita bruta, conforme redação da Lei nº 9.528/1997) foram expressamente suspensos do ordenamento jurídico;

g) DO CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO FISCAL DOS FORNECEDORES OU PRODUTORES RURAIS COM DECISÃO JUDICIAL EXONERANDO-OS DO RECOLHIMENTO DO FUNRURAL (fls. 2731 a 2738): defende ainda o sujeito passivo que diversos produtores rurais fornecedoras da autuada possuíam decisões judiciais liminares ou sentenças que os desoneravam do recolhimento do FUNRURAL, razão pela qual a empresa autuada, na qualidade de sub-rogada, estava impedida de reter e recolher a contribuição, e que, embora a autoridade fiscal alegue que tais decisões foram consideradas no Termo de Verificação Fiscal, produtores como José Carlos Zanchetta, José Augusto de Moraes Pessamilio, Nawfal Assa Mossa Alssabak, Carlos Wagner e Luiz Antonio Bossi Pessamilio, possuíam decisões expressas que impediam a retenção do FUNRURAL. Em razão disso, segundo o sujeito passivo, a própria fiscalização teria reconhecido que os contribuintes estavam impedidos de realizar a retenção e o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural, e que a ausência de norma expressa autorizando a exigência do tributo nesses casos violaria o art. 97 do CTN;

h) DA EXORBITÂNCIA DA MULTA APLICADA (fls. 2748 a 2755): o sujeito passivo defende ainda que a multa de ofício de 75% sobre os valores lançados é excessiva, desproporcional e confiscatória, violando o art. 150, IV, da CF (proibição do confisco), e que seria razoável o patamar de 20%, previsto na Lei nº 11.941/2009.

8. Requer o contribuinte, ao fim (fl. 2756), o provimento total ou parcial de seu recurso voluntário.

9. É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro Yendis Rodrigues Costa, Relator

Juízo de admissibilidade

10. O recurso voluntário é tempestivo, na medida em que interposto em 28/10/2020 (fl. 2702), em face da ciência do Acórdão da DRJ que se deu em 06/10/2020 (fl. 2699/2700), em conformidade, portanto, com o disposto no art. 33, do Decreto Federal nº 70.235/1972.

11. Presentes os demais requisitos de admissibilidade, conheço dos recursos voluntários.

12. Ausentes preliminares suscitadas, passa-se à análise de mérito, **apreciando-se inicialmente argumentos de mérito relacionados à possibilidade de aplicação da sub-rogação da contribuição devida sobre o resultado da comercialização da produção rural (FUNRURAL)**, para ulteriormente serem apreciados argumentos tendentes à redução da base-de-cálculo e redução da multa imposta.

Mérito

Da alegação de ausência de norma legal impositiva da responsabilidade tributária ao adquirente da comercialização do produtor rural empregador – pessoa física. Da alegação de ilegalidade e da inconstitucionalidade da responsabilidade por sub-rogação da autuada relativamente ao Funrural quanto aos demais produtos adquiridos - ilegitimidade passiva tributária. Da alegação de deficiência da regra matriz de incidência tributária (incisos I e II, do artigo 25 da lei 8.212/91) após a edição da resolução nº 15/2017 do senado federal: ausência de base de cálculo e alíquota.

13. O recorrente defende a ausência de norma legal impositiva para a sua responsabilização (por sub-rogação) enquanto adquirente da comercialização de produção rural de pessoas físicas e, ainda que, existente, que tal sub-rogação seria ilegal e inconstitucional.

14. Assim, defende a empresa recorrente (fls. 2731 a 2738) que a cobrança da contribuição sobre o resultado da comercialização da produção (FUNRURAL) por meio do instituto da responsabilidade por sub-rogação atribuída ao adquirente da produção rural não possui mais amparo legal, especialmente após a edição da Resolução do Senado Federal nº 15/2017, e que, historicamente, essa sub-rogação foi prevista no artigo 30, inciso IV, da Lei 8.212/91, incluído pela Lei nº 9.528/1997. Contudo, tal dispositivo foi julgado inconstitucional pelo STF no RE nº 363.852, e, por isso, teve sua eficácia suspensa por ato do Senado, com efeitos ex tunc e erga omnes, conforme estabelece o art. 1º, §§ 2º e 3º do Decreto 2.346/1997.

15. Assim, a recorrente argumenta que, com a suspensão da norma que autorizava expressamente essa responsabilidade, não subsiste qualquer base legal válida, vigente e eficaz que imponha a obrigação ao adquirente de reter e recolher a contribuição previdenciária.

16. Nesse tocante, não assiste razão à recorrente, em virtude de que a sub-rogação das obrigações tributárias relativas às aquisições da comercialização do produtor

rural pessoa física está literalmente prevista em lei, ou seja, prevista no art. 30, inc. IV, da Lei nº 8.212/1991, que assim dispõe (redação vigente à época dos fatos geradores):

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% (dois por cento), no caso da pessoa física, e 2.2% (dois inteiros e dois décimos por cento), no caso do segurado especial, da receita bruta da comercialização da sua produção; [\(Redação dada pela Lei nº 8.861, de 1994\).](#)

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

[...]

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: [\(Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93\)](#)

[...]

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

17. Nesse mesmo sentido são os precedentes do CARF nesse aspecto, a exemplo do seguinte:

Acórdão CARF nº 2301-011.462 (Processo nº 10166.736125/2019-51; sessão de 01/10/2024)

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EMPRESA ADQUIRENTE OU CONSIGNATÁRIA. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa adquirente ou consignatária é sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física pelo cumprimento das obrigações incidentes sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural, nos termos da legislação que rege a matéria.

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

19. Não há que se falar, portanto, de deficiência da regra matriz de incidência tributária nos incisos I e II, do artigo 25 da lei 8.212/91, após a edição da resolução nº 15/2017 do senado federal, como quis fazer crer o recorrente, na medida em que em referidos incisos, conforme supratranscritos, tanto preveem a base de cálculo quanto as alíquotas aplicáveis.

20. De igual modo, a validade da exigência para os fatos geradores ocorridos a partir da Lei nº 10.256/2001 restou expressamente confirmada no âmbito do CARF, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 150

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

21. Por sua vez, em relação aos argumentos do sujeito passivo relativos à ilegalidade e inconstitucionalidade da sistemática da sub-rogação das contribuições sociais incidentes sobre a comercialização da produção de pessoa física, necessário ressaltar a incompetência do CARF para declarar a inconstitucionalidade ou afastar a aplicação de norma, à luz do art. 26-A, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também da Súmula CARF nº 2, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2

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

22. Na mesma linha, o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 (RICARF/23), proíbe, aos Conselheiros, afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto, salvo em hipóteses específicas ali previstas (arts. 98 e 99).

23. Dessa forma, enquanto não declarada a invalidade da sistemática da sub-rogação pela empresa adquirente da produção rural, sobretudo com fundamento no art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, em decisão vinculante do Poder Judiciário para os fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 10.256, de 2001, é inviável adotar entendimento diverso no âmbito deste CARF.

24. Registre-se ainda que, apesar de existir Ação Direta de Inconstitucionalidade em tramitação no âmbito do STF (ADI nº 4395), tratando da matéria, nela não há decisão de mérito no sentido da ilegalidade ou inconstitucionalidade do art. 30, inc. IV, da Lei nº 8.212/1991, o que enseja o não sobrestamento do presente processo administrativo, à luz do parágrafo único do art. 100 do Anexo à Portaria nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF).

25. Nesses aspectos, portanto, não merecem provimento os argumentos do sujeito passivo.

Da alegação de indevida inclusão de produção integrada na base de cálculo (da produção integrada). ilegalidade – exclusão da base de cálculo.

26. O contribuinte defende (fls. 2708 a 2715) que o integrado avícola é prestador de serviço, e não produtor rural, e que a NF traz “remuneração de parceria-integrado”, e que a base de cálculo adotada (valor total da NF, incluindo aves) não corresponde à “remuneração” efetiva do serviço, e que o fato não se enquadra no núcleo material dos arts. 25, incs. I e II da Lei nº 8.212/91, por ausência do critério material da regra-matriz; e

que os integrados já recolhem CPP segundo o art. 22, inc. I, da Lei nº 8.212/91, o que implicaria violação ao art. 154 da CF/1988.

27. Nesse tocante, o acórdão recorrido adequadamente destacou trechos do Termo de Verificação Fiscal que comprovam que a produção integrada foi classificada como remuneração de parceria integrada, nos seguintes termos (fls. 2663/2664):

8.2. Cumpre reproduzir, a propósito, trechos do Termo de Verificação Fiscal, de fls. 1.878 a 1.913, que tratam da matéria em questão, e cujo teor, aqui, se ratifica. [...]

68. Analisando as cópias das notas fiscais de produtor rural, suas correspondentes notas fiscais de entrada (apresentadas pelo contribuinte conforme item 17), e a conta do Razão - 322101013 - REMUNERAÇÃO DE PARCERIA - INTEGRADO, extraído da ECD apresentada pelo contribuinte, vê-se que o valor da remuneração da parceria está expresso nas notas fiscais de entrada, nas notas fiscais do produtor e lançado na contabilidade da empresa. Aliás, na própria DANFE consta como natureza da operação: "compra serviço integração".

69. Essa remuneração, em verdade, é a base de cálculo da contribuição, pois representa o valor da receita bruta da comercialização da produção rural pelo produtor rural pessoa física (parceiro integrado); tanto é assim que consta, inclusive, da contabilidade da fiscalizada – Razão Conta - 322101013 Remuneração de Parceria - Integrado.

[...]

8.3. Cabe destacar, então, que, ao contrário do que entende a autuada, o contrato de integração se enquadra na hipótese de incidência do artigo 25 da Lei 8.212/1991, sendo que, de acordo com os dispositivos normativos a seguir transcritos, a aquisição da produção rural de pessoa física decorrente de contrato de parceria rural avícola integrada se sujeita à incidência das contribuições previdenciárias previstas no referido artigo.

28. O argumento do recorrente de que o valor da NF não corresponde ao valor da remuneração efetiva do convencionou denominar de “serviço” destoa dos meios de prova apresentados no processo, seja por se tratarem de notas fiscais emitidas por produtor rural, cuja discriminação se refere à produção rural (a exemplo da NF de fl. 902), inclusive sem qualquer previsão de retenção de ISS (caso fosse serviço), mas sim, contendo previsão de retenção de ICMS (exatamente por se tratar de mercadoria), seja em razão da classificação contábil como remuneração da parceria integrada.

29. No caso concreto, as circunstâncias materiais do fato gerador, à luz do art. 116, inc. I, do CTN, portanto, guardam a devida correlação com a comercialização de produtos rurais, nos termos previstos na Nota Fiscal e nos termos devidamente contabilizados.

30. Registre-se que não há, por parte da empresa recorrente, qualquer demonstração por meios de prova em sentido contrário de que tais mercadorias não se demonstram como remuneração da comercialização da produção do produtor rural

pessoa física, o que contribui para a conclusão de que as circunstâncias materiais preenchem os critérios da regra-matriz de incidência tributária, ao contrário do que quiz fazer crer o contribuinte.

31. Além disso, o argumento de que os produtores rurais já recolhem CPP com base no art. 22, inc. I, da Lei nº 8.212/91, não merece acolhimento, na medida em que desacompanhado de qualquer meio de prova capaz de sustentar referida alegação, além do fato de que, ainda que tivessem sido recolhidas contribuições previdenciárias por essa sistemática de referido art. 22, inc. I, isso, por si só, não teria o condão de impedir o lançamento das contribuições objeto de lide do presente processo administrativo, na medida em que devidamente amparadas no art. 25, inc. I (Contribuição sobre a comercialização da produção rural) e II (Gilrat), da Lei nº 8.212/1993.

32. Não prosperam, portanto, os argumentos do recorrente, nesses aspectos.

Da alegação de que o produto animal destinado à criação granjeira (pintainhos de 1 dia) não é produção, mas sim insumo.

33. O sujeito passivo argumenta (fls. 2716 a 2719) que o pintainho de 1 dia se enquadra como insumo e por essa razão não poderia ser enquadrado como “produção” do produtor rural pessoa física nem do recorrente, e que não deveriam ser incluídos como base tributável, e que a revogação da isenção de contribuição social sobre o pintainho ocorrida em 2008 ensejaria a redução à alíquota zero, em analogia às regras do PIS e da Cofins, sob fundamento no art. 108, inc. I, do CTN.

34. Necessário compreender que, no âmbito da cadeia produtiva, sendo esta compreendida como um conjunto interligado de atividades que transforma matérias-primas em produtos acabados, incluindo a distribuição e comercialização até o consumidor final, inserem-se os serviços prestados e o comércio.

35. Registre-se ainda que a busca, pelo recorrente, em diferenciar “insumo” de “produção”, demonstra-se inócua, especialmente quando as próprias provas materiais do presente processo demonstram a existência da comercialização da produção rural, que são as próprias notas fiscais dos produtores rurais, as quais evidenciam os produtos comercializados.

36. Além disso, buscar analogia das regras do PIS e Cofins para aplicação às contribuições sociais incidentes sobre a comercialização da produção rural, sob o fundamento no art. 108, inc. I, do CTN, não se demonstra aplicável, na medida em que a autoridade não pode estender a alíquota zero prevista ao PIS e Cofins (art. 1º, inc. X, da Lei nº 10.925/2004) à contribuição social sobre a comercialização da produção, na medida em que a aplicação de analogia nesse sentido esbarraria em comando legal de que a autoridade tributária está vinculada (art. 3º do CTN) ao cumprimento da lei, no caso, ao lançamento dos tributos devidos à luz da legislação aplicável, legislação esta já amplamente demonstrada no decorrer do presente voto.

37. Não prosperam, portanto, os argumentos do recorrente nesse sentido.

Da alegação de cancelamento da autuação fiscal por aplicação do artigo 106, inc. II, letra “a”, do CTN, em relação aos produtos animais destinados à criação granjeira (pintainhos de um dia) e à produção integrada.

38. O contribuinte argumenta ainda que a Lei nº 13.606/2018, ao incluir o §12 ao art. 25 da Lei nº 8.212/91, excluiu da base de cálculo do FUNRURAL os produtos destinados ao plantio, reflorestamento ou criação, o que incluiria os pintainhos nessa exclusão e que, como o lançamento ainda não se tornou definitivo, a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “a” do CTN deve ser aplicada, anulando a autuação em relação a esses itens. A recorrente também rebate o entendimento da DRJ acerca da aplicação do art. 144 do CTN, que, via de regra, impede a aplicação retroativa da norma tributária.

39. Vale ressaltar que os presentes argumentos do sujeito passivo possuem como premissa a de que o art. 25, §12º, da Lei nº 8.212/1991, com redação dada pela Lei nº 13.606/2018, teria excluído os pintainhos da base de cálculo do Funrural e, que, em virtude disso, considerando a tramitação do presente processo, caberia a aplicação do art. 106, inc. II, a, do CTN, que somente aplicável a infrações e não a fatos geradores de obrigações principais, para afastar a ocorrência do fato gerador das contribuições sociais sobre o resultado da comercialização da produção rural.

40. Nesse tocante, necessário compreender que a redação dada ao art. 25, §12º, da Lei nº 8.212/1991, pela Lei nº 13.606/2018, somente se demonstra aplicável a período de 90 dias (noventena) aos fatos geradores após a sua publicação que se deu em 10/01/2018, conforme art. 40, inc. II, da Lei nº 13.606/2018 e que, por não veicular capitulações de infrações, mas sim de tributos em si, não há que se falar em aplicação da retroatividade prevista no art. 106, inc. II, a, do CTN, como quis fazer crer o contribuinte.

41. No mesmo sentido se deu o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 155/2019, nos seguintes termos:

Solução de Consulta COSIT n.º 155/2019:

CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. SUB-ROGAÇÃO PELA EMPRESA ADQUIRENTE.

O § 12 do art. 25 da Lei n.º 8.212, de 1991, incluído pelo art. 14 da Lei n.º 13.606, de 2018, autoriza que o produtor rural pessoa física exclua, da base de cálculo da contribuição substitutiva, a receita bruta proveniente da comercialização de animais destinados à criação pecuária (cria, cria ou engorda).

[...]

No que se refere à sub-rogação, na hipótese de aquisição de animais destinados à criação pecuária (cria, cria ou engorda), a empresa adquirente não deve efetuar a retenção ou o recolhimento de contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física, tendo em vista a exclusão da base de cálculo autorizada pelo § 12 do art. 25 da Lei n.º 8.212, de 1991.

A exclusão da base de cálculo da contribuição substitutiva do produtor rural pessoa física, prevista no § 12 do art. 25 da Lei n.º 8.212, de 1991, incluído pelo art. 14 da Lei n.º 13.606, de 2018, aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de

18 de abril de 2018.

[...]

42. Dessa forma, não prosperam, portanto, os argumentos do contribuinte.

Da alegação de cancelamento da autuação fiscal dos fornecedores ou produtores rurais com decisão judicial exonerando-os do recolhimento do Funrural.

43. O sujeito passivo defende (fls. 2731 a 2738) que diversos produtores rurais fornecedoras da autuada possuíam decisões judiciais liminares ou sentenças que os desoneravam do recolhimento do FUNRURAL, razão pela qual a empresa autuada, na qualidade de sub-rogada, estava impedida de reter e recolher a contribuição, e que, embora a autoridade fiscal alegue que tais decisões foram consideradas no Termo de Verificação Fiscal, produtores como José Carlos Zanchetta, José Augusto de Moraes Pessamilio, Nawfal Assa Mossa Alssabak, Carlos Wagner e Luiz Antonio Bossi, possuíam decisões expressas que impediam a retenção do FUNRURAL. Em razão disso, segundo o sujeito passivo, a própria fiscalização teria reconhecido que os contribuintes estavam impedidos de realizar a retenção e o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural, e que a ausência de norma expressa autorizando a exigência do tributo nesses casos violaria o art. 97 do CTN.

44. Neste aspecto, necessário considerar que o contribuinte suscita ponto que não representa controvérsia, isso porque, o próprio Termo de Verificação Fiscal (TVF) informou que deduziu da base-de-cálculo apurada os resultados da comercialização da produção rural de pessoas físicas que obtiveram liminares (fls. 1903 a 1906), consistentes nos seguintes produtores: **José Augusto de Moraes Pessamilio, Nawfal Assa Mossa Alssabak, Carlos Wagner e Luiz Antonio Bossi**, ressaltando-se que, em relação ao produtor José Carlos Zanchetta, não foram deduzidos os resultados da comercialização da produção rural, considerando que a liminar por ele obtida não abrangeu o período objeto de controvérsia, como admitiu o próprio sujeito passivo (fl. 2744).

45. Ou seja, a apuração da base-de-cálculo foi devidamente deduzida dos valores dos resultados da comercialização da produção rural daqueles produtores que obtiveram liminar autorizadoras do não recolhimento, não prosperando, portanto, o argumento do recorrente tendente ao cancelamento da autuação fiscal dos fornecedores ou produtores rurais com decisão judicial exonerando-os do recolhimento do Funrural, na medida em que sequer foram exigidas contribuições sobre as transações entre o recorrente e referidos produtores rurais em destaque no parágrafo anterior.

Da alegação de exorbitância da multa aplicada

46. O sujeito passivo defende ainda que a multa de ofício de 75% sobre os valores lançados é excessiva, desproporcional e confiscatória, violando o art. 150, IV, da CF (proibição do confisco), e que seria razoável o patamar de 20%, previsto na Lei nº 11.941/2

47. Acerca da matéria, necessário reiterar que o CARF não possui competência para afastar a aplicação da lei, sob alegação de violações de princípios constitucionais, à luz da Súmula CARF nº 2, do art. 26-A, do Decreto Federal nº 70.235/1972.

48. Verifica-se que o percentual aplicado de 75%, portanto, demonstra-se devidamente previsto em lei, especialmente no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/1996, conforme descrito no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora (fl. 1866).

49. Por todo o exposto, não merece provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

50. Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Yendis Rodrigues Costa