



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720520/2022-47
ACÓRDÃO	2402-013.092 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRIGORÍFICO BXB LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA PELO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA SOBRE O VALOR DA RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. ART. 25 DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.256/2001. VALIDADE. TEMA 669 STF.

Ao julgar o RE nº 718.874 (Tema 669), o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade formal e material da contribuição do empregador rural pessoa física incidente sobre o valor da receita bruta da comercialização da produção rural, prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/91, a partir da redação dada pela Lei nº 10.256/2001, sob o amparo da Emenda Constitucional nº 20/98.

RESPONSABILIDADE POR SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. ART. 30, IV, DA LEI Nº 8.212/91. ADI 4.395.

Em dezembro de 2022, a Suprema Corte concluiu pela parcial procedência da ADI 4.395 que questionava a constitucionalidade da responsabilidade do adquirente por sub-rogação, veiculada no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações das Leis nº 8.540/92 e 9.528/97. Na sequência, decidiu pela suspensão do julgamento para proclamação do resultado em sessão presencial. No âmbito do CARF, vigora a Súmula Vinculante nº 150 dispondo que 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.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VEDAÇÃO DE ANÁLISE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A multa correspondente ao lançamento de ofício está prevista em lei, não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicá-la nos percentuais legalmente estabelecidos. Alegações que dizem respeito à constitucionalidade de lei vigente não podem ser apreciadas na esfera administrativa, conforme entendimento já sumulado por este Conselho (SÚMULA CARF nº 02).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz (substituto integral), Gregório Rechmann Júnior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento fiscal objetivando a cobrança da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção rural dos produtores rurais pessoas físicas, por sub-rogação, nos termos do art. 25, da Lei nº 8.212/91 (abrangendo a parcela substitutiva da cota patronal e as contribuições relativas ao GILRAT).

Conforme constou do Relatório Fiscal, “a auditoria verificou que a entidade tinha Notas Fiscais (NFe) de aquisição de Gado de Pessoas Físicas o volume de R\$ 341.296.497,25, no ano de 2019; e R\$ 571.154.824,30, no ano de 2020”, não tendo havido a retenção e o recolhimento da correspondente contribuição previdenciária, por sub-rogação (“Funrural”).

Iniciada a fiscalização, embora tenha sido requerida determinadas informações e documentos, a Recorrente permaneceu silente, o que ensejou, portanto, o presente lançamento fiscal.

Devidamente intimada, a Recorrente apresentou a competente Impugnação alegando:

- i) a pendência de decisão final na ADIN nº 4.395, o que garantiria a suspensão do presente processo até definição da matéria pelo Supremo Tribunal Federal;
- ii) que os produtores rurais pessoas físicas, de quem teria adquirido produtos rurais, teriam feito a opção pelo recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de salário, nos termos da Lei nº 13.606/2018, o que a eximiria do recolhimento do Funrural, e
- iii) que a constitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 718.874/RS refere-se ao FUNRURAL devido pelo próprio produtor rural, sendo certo que a questão da sub-rogação – consistente na determinação de que o adquirente da produção rural de pessoa física seja obrigado a recolher a exação – foi declarada inconstitucional pela referida Corte, conforme decisão proferida no RE nº 363.862/MG e RE nº 596.177. Nesse contexto que, foi editada a Resolução nº 15/17, excluindo do ordenamento jurídico os dispositivos relativos à sub-rogação.

Remetidos os autos à DRJ, foi proferido despacho de diligência requisitando as seguintes informações: (i) se os produtores rurais pessoas físicas de quem a Recorrente teria adquirido produtos rurais teriam feito a opção pelo recolhimento das contribuições previdenciárias pela folha de pagamento; e (ii) se a Recorrente estaria abrangida pela ação ajuizada pela Abrafrigo e se haveria alguma decisão favorável.

Em resposta, foi emitida a “Informação Fiscal” relatando que não teria sido identificada a Recorrente como filiada à Abrafrigo e que, embora a votação da ADIN já tivesse sido concluída, ainda pendia a publicação da decisão final. Quanto aos produtores rurais pessoas físicas de quem a Recorrente teria adquirido produtos e sobre os quais incidiria as contribuições previdenciárias, informou a unidade de origem que as alegações foram acatadas e que, sobre os valores exigidos, foram descontados aqueles correspondentes aos fornecedores que efetivamente optaram pelo recolhimento das contribuições sobre a folha de pagamento. Ao final, foi apresentada nova planilha com os valores exigidos.

Na sequência, foi proferido o Acórdão nº 106-046.715, que, acolhendo a “Informação Fiscal”, deu parcial provimento à Impugnação para cancelar o crédito tributário no que tange às contribuições previdenciárias incidentes sobre as aquisições de produtos rurais de pessoas físicas que optaram pelo recolhimento das contribuições sobre a folha de pagamento.

Inconformada, interpôs a Recorrente o competente Recurso Voluntário, reiterando a ilegitimidade da exigência das contribuições previdenciárias por sub-rogação, conforme manifestado pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADIN nº 4.395.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**, Relatora.

Conforme acima visto, tratam os presentes autos de exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção rural dos produtores rurais pessoas físicas, por sub-rogação, nos termos do art. 25, da Lei nº 8.212/91 (abrangendo a parcela substitutiva da cota patronal e as contribuições relativas ao GILRAT).

Com o advento da Lei nº 13.606/2018, os produtores rurais passaram a poder optar pelo recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento em vez da receita bruta, cuja retenção e recolhimento é sub-rogada na pessoa do adquirente dos produtos rurais. Tendo a Recorrente demonstrado que parte de suas aquisições era proveniente de produtores que teriam optado pelo recolhimento sobre folha, a DRJ cancelou o crédito tributário correspondente.

No entanto, quanto à aquisição de produtos rurais dos produtores que permaneceram sob o regime de recolhimento sobre a receita bruta, remanesceu a exigência do crédito tributário, que constitui o objeto do Recursos Voluntário ora em análise. Vejamos.

O recolhimento do Funrural sobre a receita bruta da comercialização da produção rural é matéria amplamente debatida perante os Tribunais Superiores, inclusive com decisões já proferidas em sede de repercussão geral (Tema 202, Tema 669 e Tema 723).

Sucintamente, embora intensamente debatido, o exame realizado pelo STF limitou-se à legitimidade da incidência das contribuições sobre a materialidade “receita bruta”, havendo distinção do decidido em razão da legislação vigente à época – antes ou depois da Emenda Constitucional nº 20/98 – bem com no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária, com entendimento diverso para o empregador rural sem empregados (hipótese que não se aplica ao caso).

Tais manifestações ensejaram a publicação da Resolução do Senado nº 15/2017, cuja delimitação das normas excluídas do ordenamento jurídico foi exposta na Petição nº 8.140/DF: Ou seja, a declaração de inconstitucionalidade do FUNRURAL, acatada via Resolução do Senado Federal nº 15/2017, não se aplica ao período posterior à Lei nº 10.256/2001.

Em decorrência, administrativamente, foi editada a Súmula CARF nº 150, que assim dispõe:

“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 10.526, de 2001.”

No entanto, conforme vem sendo sustentado pelos contribuintes, a análise específica de legitimidade da sistemática da sub-rogação para o recolhimento do FUNRURAL passou a ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal apenas na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4395, que ainda pende de proclamação do resultado do julgamento, em razão de questionamento quanto à extensão do voto do então Ministro Marco Aurélio.

Em que pese, ao meu entender, não haver dúvida quanto ao entendimento do referido Ministro e, portanto, do posicionamento da maioria do Supremo Tribunal Federal acerca da ilegitimidade da sistemática de sub-rogação para o recolhimento do FUNRURAL, por ser inconstitucional, os acórdãos deste Conselho que ensejaram a edição da Súmula CARF nº 150 também se referem à questão da sub-rogação. Por essa razão, entendo por bem aplicá-la, conforme disposto no art. 123, do RICARF/2023, tal como vem procedendo esta Turma, conforme se verifica do Acórdão nº 2402-012.381, de relatoria da Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, que expôs de forma clara a evolução legislativa e jurisprudencial acerca da matéria, o qual trago em suporte ao exposto, de forma sucinta acima:

1.1 Da contribuição devida pelo produtor rural pessoa física sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural (art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91)

A Constituição Federal (CF) prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo empregador, empresa ou entidade equiparada incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) receita ou faturamento e; c) o lucro – art. 195, I, alíneas a, b e c, da CF, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98 (EC 20/98). Até o advento da EC 20/98, o art. 195, I, da CF dispunha que as contribuições sociais seriam pagas pelos empregadores apenas e incidiriam sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Apenas após a EC 20/98 passou-se a prever contribuições incidentes sobre a receita OU sobre o faturamento.

A CF dispõe, ainda, que o produtor rural e o cônjuge, 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 da produção - § 8º do art. 195 da CF, com a redação dada pela EC 20/98. Assim, ao produtor rural, fora do regime de economia familiar, restou a obrigação de recolher contribuições sobre a folha de salários, tal como os empregadores, empresas ou entidades equiparadas, nos termos do art. 195, I, da CF, cujo tratamento infraconstitucional encontra amparo no art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/91.

A contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural a ser paga pelo produtor em regime de economia familiar e autorizada pelo art. 195, § 8º, da CF foi estabelecida pelo art. 25 da Lei nº 8.212/91, cuja redação original previa a contribuição de 3% da receita bruta proveniente da comercialização da produção do produtor rural em regime familiar. Ocorre que a Lei nº 8.540/92 alterou a redação do art. 25 da Lei 8.212/91 para dispor que o contribuinte mencionado no art. 12, V, a, da mesma Lei também poderia recolher a contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção; a saber, a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua.

Eis que surge um problema.

A Constituição previa a contribuição sobre a receita bruta da comercialização apenas para o produtor rural em regime de economia familiar. Para outros segurados, até o advento da EC 20/98, a CF não previa contribuição que tivesse como base de cálculo a receita.

Para a instituição de contribuições para a seguridade social não previstas no texto constitucional (chamadas de contribuições residuais), a CF exige a veiculação por meio de lei complementar, nos termos do exigido por meio do art. 195, § 4º, CF. Todavia, tanto a Lei nº 8.212/91, quanto a de nº 8.540/92, são leis ordinárias e não satisfazem o comando constitucional que exige a edição de lei complementar.

Diante desses fatos, em fevereiro de 2010, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 363.852, declarou a inconstitucionalidade dos arts. 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos arts. 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, e reconheceu que os contribuintes não estavam obrigados à retenção ou ao recolhimento por sub-rogação da contribuição social sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores pessoas físicas.

Ademais, em novembro de 2011, ao julgar o RE nº 596.177, em sede de recurso repetitivo (Tema 202 da Repercussão Geral), o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92 sob o fundamento de ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador e; necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social.

Finalmente, em setembro de 2017, a Resolução do Senado nº 15, de 12/09/2017, suspendeu a execução do art. 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos arts. 12, inciso V; 25, incisos I e II e; 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, todos com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, declarados inconstitucionais por decisão definitiva do STF no bojo do RE nº 363.852.

Mas, o caso não termina aqui.

A Lei nº 10.256, de 09/07/2001, também implementou alterações na redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91 e dispôs que 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, tratados, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da mesma Lei, seria de 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

Em março de 2017, ao julgar o RE nº 718.874, Tema 669 da Repercussão Geral, com trânsito em julgado em 21/09/2018, o STF decidiu pela constitucionalidade, formal e material, da contribuição social do empregador rural pessoa física instituída pela redação dada pela Lei 10.256/2001 ao art. 25 da Lei nº 8.212/91, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção; e que a Resolução nº 15/2017 do Senado Federal não se aplica à Lei 10.256/2001 e não produz efeitos jurídicos em relação ao decidido no Tema 669 da Repercussão Geral.

Isso porque a Lei nº 10.256/2001, que alterou o artigo 25 da Lei 8.212/91 e reintroduziu o empregador rural como sujeito passivo da contribuição, com a alíquota de 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, foi editada após a EC 20/98, momento em que já havia no texto constitucional a previsão de contribuição que tivesse a receita como base de cálculo, o que dispensa sua veiculação por meio de lei complementar.

Como dito antes, as Leis nºs 8.540/1992 e 9.258/97 são anteriores à EC 20/98 e somente com o advento desta emenda constitucional foi possível fixar, por meio de lei ordinária, a materialidade sobre a receita bruta.

Vale mencionar que, em abril de 2020, o STF, ao julgar o RE nº 761.263 (Tema 723 da repercussão geral), com trânsito em julgado em outubro de 2020, definiu que: *"É constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do segurado especial prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991"*. Esta é a contribuição a ser recolhida pelo produtor rural pessoa física que desempenha suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

Portanto, até aqui, é válido o lançamento que tem como fundamento legal a cobrança das contribuições previstas no art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

1.2 Da responsabilidade por sub-rogação da empresa adquirente (art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91) No tocante à sub-rogação, importa assinalar que desde a sua redação original, o art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91 previa que o adquirente, o consignatário ou a cooperativa estavam sub-rogados nas obrigações do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25.

Com o advento da redação dada pela Lei nº 8.540/92, passou a incluir a pessoa física descrita no art. 12, V, a, da mesma Lei. Assim, o adquirente da produção

rural do produtor rural pessoa física e do segurado especial ficou responsável, por sub-rogação (art. 30, V, da Lei nº 8.212/91), ao recolhimento da contribuição devida pelo produtor rural pessoa física sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural (art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91).

Em dezembro de 2022, a Suprema Corte julgou parcialmente procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.395, que questionou a constitucionalidade da responsabilidade do adquirente por sub-rogação, veiculada no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações das Leis nº 8.540/92 e 9.528/97. Não obstante, ao invés de concluir o julgamento, o STF decidiu pela suspensão do julgamento para proclamação do resultado em sessão presencial, conforme extrai-se do próprio andamento da ação constitucional no sítio do STF.

(...)

O art. 28 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade perante o STF, determina que dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

Com isso, a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, passa a ter eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

Por seu turno, o Regimento Interno do CARF (art. 62) preceitua que é vedado ao julgador afastar a aplicação ou deixar de observar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade, salvo se tiver sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF; ou se o fundamento do crédito tributário for objeto de Súmula Vinculante ou decisão definitiva do STF ou STJ, em sede de julgamento de recursos repetitivos. Estabelece, ainda, a obrigatoriedade de reprodução pelos conselheiros do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos, nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 do CPC/15.

Pendente a proclamação do resultado da ADI 4395 e não havendo qualquer disposição determinando a suspensão dos processos administrativos até o julgamento final da ADI 4.395, cabe ao julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em respeito ao princípio da legalidade do enunciado nº 2 da Súmula deste Órgão, a aplicação da legislação vigente.

Ademais, por ora, vigora a Súmula Vinculante CARF nº 1502 que dispõe que: 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. (...)”

E, neste sentido, ainda que se reconheça haver posicionamento do Supremo Tribunal Federal – embora pendente de publicação – quanto à ilegitimidade da sistemática de sub-rogação na aquisição de produção rural de pessoas físicas, nego provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente quanto às contribuições previdenciárias da empresa (cota patronal) e as devidas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais de trabalho (GILRAT).

Da Multa – Eventual Caráter Confiscatório

Ainda, insurge-se a Recorrente contra a aplicação da multa de ofício, exigida no percentual de 75%, conforme previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

As razões para o afastamento da referida multa estão calcadas no suposto caráter confiscatório, o que violaria o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Pois bem. Conforme previsão no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, reiteradamente aplicada e que deu origem à Súmula CARF nº 02, é vedado a este órgão julgados se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Cite-se dispositivo abaixo:

Súmula CARF nº 02

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

Assim, não há reparo a ser feito na decisão da DRJ que manteve a multa de ofício em 75%, a qual, inclusive, somente pode ser afastada quando o auto de infração é lavrado sob decisão que suspende a exigibilidade do crédito tributário, hipótese em que se lavra apenas para prevenir a decadência, o que não se vislumbrou no caso vertente, mesmo diante da ADIN nº 4395¹.

Nestes termos, nego provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano

¹ Em razão do questionamento suscitado acerca da filiação da Recorrente à Abrafrigo, importante relembrar que o questionamento da constitucionalidade das contribuições previdenciárias por sub-rogação é via ADIN, cujo julgamento diz respeito a uma norma específica (controle concentrado), e não a uma situação concreta que envolva determinadas pessoas (controle difuso). Assim, a decisão que será proferida pelo STF valerá para todos os cidadãos e tem efeito vinculante.