



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.720071/2013-83
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.280 – 2ª Turma
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria CSP - CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS E DECADÊNCIA
Recorrente JBS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS. INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTOS ESPECIFICOS

A decadência deve ser apreciada a luz do art. 173, I do CTN quando constatado o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias e não restou demonstrado nos autos a existência de recolhimentos antecipados..

AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA - SUBRROGAÇÃO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO. LEI Nº 10.256/2001 - CONTRIBUIÇÃO TERCEIROS - SENAR

A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII 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 zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.

As contribuições destinadas ao SENAR não foram objeto de reconhecimento de inconstitucionalidade no Recurso Extraordinário n 363.852/MG. Desse modo, permanece a exação tributária.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à contribuição destinada ao Senar e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de dois Autos de Infração, DEBCAD 51.011.001-0 e 51.011.002-9, a seguir descritos:

AIOP DEBCAD nº 51.011.0010: Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa (2%), e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (0,1%), devidas, por subrogação, pelos adquirentes de produto rural de produtor rural pessoa física, previstas no artigo 25, incisos I e II e §§ 3º e 4º, e artigo 30, incisos III e IV, todos da Lei nº 8212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores. O montante lançado, incluindo juros e multa, é de R\$ 156.081.240,34 (cento e cinquenta e seis milhões, oitenta e um mil e duzentos e quarenta reais e trinta e quatro centavos), abrangendo o período de 01/2009 a 12/2009, consolidado em 18/01/2013;

AIOP DEBCAD nº 51.011.0029: Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR (0,2%), devidas, por sub-rogação, pelos adquirentes de produto rural de produtor rural pessoa física, prevista no artigo 6º da Lei nº 9528/97, com a redação dada pela Lei nº 10256/2001. O montante lançado, incluindo juros e multa, é de R\$ 14.864.879,98 (quatorze milhões, oitocentos e sessenta e quatro mil e oitocentos e setenta e nove reais e noventa e oito centavos), abrangendo o período de 01/2009 a 12/2009, consolidado em 18/01/2013.

O autuado apresentou impugnação, tendo Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pelo autuado, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 14/05/2014, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2301-004.040 (fls. 2.585/2.603)**, com o seguinte resultado: "*Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em não converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em converter o julgamento em diligência para verificação de suposta concomitância; b) em negar provimento ao recurso, nos termos de mérito, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento ao recurso. Declaração: Manoel Coelho Arruda Júnior.*". O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

Consolidada: 18/01/2013

CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA DE SIMULTANEIDADE.

Não há de se falar em concomitância com ação judicial, quando naquela se discute determinada exação com base numa legislação diferenciada do que trata no processo administrativo.

No caso em tela há de considerar o fato gerador como embasador do lançamento com fulcro na legislação que trata a Lei 10.256/2001.

Não há de considerar se trata de aquisição de produto de segurado especial ou não, pois o que importa é o fato gerador em si, suficiente para determinar a não concomitância.

NULIDADE - NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PARA PREVENIR DECADÊNCIA – VALIDADE DA DECISÃO QUE DESOBRIGOU A RECORRENTE DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES EXIGIDAS. INEXISTÊNCIA.

Mandado de Segurança que tem como objeto desobrigar a Recorrente da retenção e do recolhimento da contribuição sobre a produção rural prevista na Lei nº 8.540/92, que alterou a redação do artigo 25 da Lei nº 8.212/91, em relação às suas aquisições de bovinos junto a produtores rurais pessoas físicas que sejam empregadores, de que trata a alínea “a” do inciso V da Lei nº 8212/91, não corresponde ao lançamento da autuação do presente processo administrativo, eis que não há concomitância do presente PA com o MS interposto pela Recorrente, já que, naquele ‘mandamus’ judicial tenta a Recorrente afastar recolhimento do adquirente de produtor rural de produtor rural pessoa física fulcrado em legislação anterior à Lei 10.256/2001.

Não há diferença se se trata de segurado especial ou pessoa física, pois o que determina o recolhimento ou não do adquirente de produto rural de produtor rural pessoa física ou segurado especial, por sub-rogação, é a Lei 10.256/2001 que nem foi aventada naquele ‘writ’, sendo objeto dele a Lei nº 8.540/92, que alterou a redação do artigo 25 da Lei nº 8.212/91.

NULIDADE – INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO PARA O ARBITRAMENTO

Não há nulidade do lançamento por ausência de fundamentação para o arbitramento, quando os atos administrativos nas autuações possuem motivo legal, tendo sido praticados em conformidade com os rigores da lei, fundamentados e discriminados no Relatório Fiscal e nos anexos “FLD Fundamentos Legais do Débito”, onde consta toda a legislação que embasa os lançamentos, por rubrica e por competência.

Havendo nos autos a comprovação de aquisição de produto rural de produtor rural, demonstrado motivos assaz para justificar os lançamentos.

Quanto a um possível arbitramento, não houve tal comportamento, eis que a Fiscalização, para o lançamento, valeu-se dos documentos contábeis e fiscais da Recorrente, próprios à verificação da base de cálculo que estavam disponíveis nos arquivos informatizados da RFB (GFIP, DIPJ), no Sistema Público de Escrituração Digital SPED (arquivos

contábeis), ou foram fornecidos pela própria empresa (Livros de Registro de Entrada e de Saída).

NULIDADE - DO DESCUMPRIMENTO DO “MÚNUS” ATRIBUÍDO A AUTORIDADE FISCAL; iv) NULIDADE INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO INEXISTÊNCIA DE PROVAS DE QUE OS PRODUTORES NÃO SÃO EMPREGADORES;- v) DA ILIQUIDEZ DA AUTUAÇÃO

A Fiscalização não tem obrigação de investigar a real condição de empregadores dos fornecedores pessoas físicas da Autuada, eis que estando configurada a condição de aquisição de produto rural de produtor rural pessoa física.

Quem patrocina prova ao contrário do lançamento é o contribuinte e não a fiscalização que fará tal mister.

A legislação de regência determina ao adquirente de produto rural de produtor rural pessoa física o dever da contribuição devida à Seguridade Social, incidente sobre a receita bruta da comercialização da sua produção rural, onde está estabelecida no art. 25 da Lei n.º 8.212/91, esta obrigação. E, sobre a arrecadação e recolhimento das contribuições, determinou, à empresa adquirente, a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições, por meio da sub-rogação (art. 30, III e IV Lei 8.212/91).

Referente à contribuição devida para o SENAR, pelo produtor rural pessoa física, incidente sobre a receita bruta da comercialização da sua produção rural, está estabelecida no art. 6º da Lei n.º 9.528/97, na redação da Lei nº 10.256/2001, e o mesmo artigo 30, inciso IV da Lei nº 8212/91 estabeleceu, à empresa adquirente, a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições, por meio da sub-rogação.

DA ILEGITIMIDADE DA RECORRENTE COM RELAÇÃO AO FUNRURAL - OBSERVÂNCIA DA DECISÃO DO STF

Não importa se são segurados especiais ou não as pessoas físicas que a Recorrente adquiriu os produtos, pois de qualquer sorte há incidência de contribuição social, eis que a legislação determina a retenção por sub-rogação.

Quanto a observância ao decisório do STF, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 363.852 (Caso Mataboi como ficou conhecido), o voto condutor do Ministro Relator Marco Aurélio foi seguido por unanimidade pelo Pretório Excelsior, declarando a inconstitucionalidade da contribuição do produtor rural pessoa física, prevista no artigo 25, I e II da Lei nº 8.212/91, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de produção rural, em razão da violação das normas constitucionais contidas nos artigos 150, II, e 195, I e §§ 4º e 8º, do Texto Maior.

Foi declarada a inconstitucionalidade do artigo 30, IV da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.258/97, afastando

a obrigação de o adquirente recolher, por sub-rogação, a contribuição da produção rural adquirida de pessoas físicas.

No caso em tela o lançamento foi feito com base na Lei nº 10.256/2001, promulgada já sob o pálio da Emenda Constitucional nº 20/1998, que passou a prever a tributação sobre a receita. Isto porque, a legislação de 2001 utilizou o texto referente à contribuição do segurado especial, não julgada inconstitucional, acrescentando-lhe carga normativa nova. Ou seja, o legislador fez uso da técnica da inserção normativa sem acréscimo de texto. Portanto, a partir da edição da Lei nº 10.256/2001, a contribuição incidente sobre o empregador rural pessoa física é constitucional, inconstitucionalidade declarada pelo Pretório Excelsior foi das contribuições incidentes sobre o resultado da comercialização da produção rural e não sobre a receita, como determina a lei.

DA ILEGITIMIDADE DA RECORRENTE COM RELAÇÃO AO SENAR

Trata-se de obrigação por sub-rogação expressa na lei, ou seja, contribuição devida a outras entidades e fundos, destinadas ao SENAR (0,2%), devidas pelos adquirentes de produto rural de produtor rural pessoa física, conforme determina o artigo 6º, da Lei 9.528/97, com redação dada pela Lei 10.256/2001.

NULIDADE – LAVRATURA DO'S AI'S COM RELAÇÃO À MATRIZ – DEVERIA SER LANÇADO CONTRA CADA CNPJ/MF ESPECIFICO

Ao definir a empresa, enquanto contribuinte das contribuições previdenciárias, resta claro que o artigo cuidou de definir, em verdade, não a atividade abstrata de organização dos fatores da produção com vistas ao lucro, que é a empresa, mas o empresário, seja ele pessoa física firma individual ou pessoa jurídica, enquanto aquele que exerce tal atividade, fazendo-o por intermédio do conjunto de elementos corpóreos e incorpóreos definidos em lei como estabelecimento.

No presente caso, pelas Planilhas de Aquisição de Produto Rural e de Valores a Lançar juntadas às fls. 837/1.854, em cotejo com os DD Discriminativos do Débito (fls. 669/711; 716/756), e RL Relatórios de Lançamentos (fls. 762/815), integrantes dos Autos de Infração, verifica-se que a Fiscalização apurou os fatos geradores ocorridos nos estabelecimentos e procedeu ao lançamento das bases de cálculo de forma separada para cada uma das filiais. Cada estabelecimento foi tratado de forma independente em relação aos fatos geradores das contribuições previdenciárias e ao SENAR, objeto das autuações em epígrafe.

DILIGÊNCIA

Diligência dispensável para o julgamento pode ser dispensada pela autoridade julgadora, como ocorreu no caso, até porque as provas pretendidas pela Recorrente é de sua responsabilidade e não podem trazer um ônus para o FISCO.

DECADÊNCIA PARCIAL

Súmula Vinculante nº 8 do STF, publicada em 20/06/2008, foi declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que previa o prazo decadencial de dez anos para a constituição do crédito relativo às contribuições previdenciárias, devendo ser seguido pela Administração Pública, o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional (CTN) Lei n.º 5.172, de 25/10/1966, para as contribuições previdenciárias, e as devidas a Terceiros ou equiparadas, consideradas tributos.

Há de ser aplicado o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, se houver antecipação ou ao menos parte dele, e o 173, I do mesmo Caderno se não houver recolhimento e ou antecipação alguma, como é o caso em tela.

No caso em tela os valores devidos não foram antecipados e não integraram a base de cálculo dos recolhimentos efetuados pela empresa, nem foram declarados em GFIP.

Nessas condições, não há que se falar nem em apuração da contribuição devida, nem em recolhimento antecipado, no tocante aos fatos geradores objeto desta autuação.

Portanto, no presente caso, verificando ausência de apuração, ausência de declaração e ausência de recolhimento das contribuições devidas, a Fiscalização promoveu o lançamento de ofício, nos termos dos artigos 142 e 173 do CTN, e do artigo 37 da Lei nº 8212/91.

Há de observar que o lançamento de ofício formalizado em 31/01/2013, as competências de 01/2008 a 12/2008 nele foram incluídas legitimamente, não tendo sido nenhuma delas atingida pela decadência, porque ainda dentro do prazo estipulado no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Negado

Cientificado em 10/07/2015 (sexta-feira), o contribuinte opôs, em 17/07/2015, portanto, tempestivamente, Embargos de Declaração (fls. 2.615/2.625) que não foram acolhidos pelo Despacho s/nº, de 11/01/2016, da 1ª TO da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF (fls. 2.640/2.644).

O sujeito passivo foi cientificado da decisão denegatória dos embargos opostos, de acordo com o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem em 20/01/2016 (fls. 2.652), e apresentou tempestivamente, em 04/02/2016 (Termo de Solicitação de Juntada às fls. 2.653), Recurso Especial (fls. 2.654/2.697). Em seu recurso, visa a rediscussão das seguintes matérias: (i) concomitância ou não da discussão nas esferas administrativa e judicial; (ii) ausência de possibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento; (iii) nulidade da autuação por erro no pressuposto de fato ou de direito; (iv) nulidade da autuação pela inexistência de provas do fato gerador; (v) **responsabilidade tributária por substituição relacionada à contribuição ao SENAR;** e (vi) **prazo decadencial aplicável.**

Ao Recurso Especial do contribuinte foi dado seguimento parcial, somente para as matérias relacionadas nos itens “v” e “vi”, conforme o Despacho s/nº da 3ª Câmara, de 22/05/2016 (fls. 2.806/2.820), considerados os acordos nsº 2803-003.319 para o

item “v” e 2301-004.133 para o item “vi”. No que tange às matérias cujo seguimento foi negado, no despacho agravado, declarou-se cabível agravo unicamente em relação à seguinte matéria **(iv) nulidade da autuação pela inexistência de provas do fato gerador**. E, com fundamento no art. 71, § 2º, inciso V, do Anexo II do RICARF, negou-se seguimento e declarou-se definitiva a decisão no tocante às seguintes matérias: (i) concomitância ou não da discussão nas esferas administrativa e judicial; (ii) ausência de possibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento; (iii) nulidade da autuação por erro no pressuposto de fato ou de direito.

Em seu recurso especial, em relação à matéria do item (v) responsabilidade tributária por substituição relacionada à contribuição ao SENAR; o contribuinte defende que a cobrança da contribuição para o SENAR sobre a receita bruta da comercialização da produção rural dos produtores rurais pessoas físicas também é inconstitucional por ofender os artigos 240 da Constituição Federal e 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT que estabelecem:

CF/88

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.

ADCT

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.

Afirma que foi instituída como renda do SENAR uma contribuição exigida à alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante das remunerações pagas pelos seus contribuintes pessoas jurídicas aos seus empregados, seguindo os mesmos moldes das contribuições devidas para o SENAI e SENAC, nos seguintes termos previstos no artigo 3º, inciso I da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, assim redigido:

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:

Salienta que esta forma de cobrança seguiu os mesmos moldes das Contribuições para o SENAI e SENAC, que em conjunto resultam na cobrança da mesma alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre as remunerações dos empregados contribuintes pessoas jurídicas, como comprova as legislação relacionadas as contribuições devidas para estes dois órgãos respectivamente:

SENAI – Decreto-Lei nº 6.246, de 5 de fevereiro de 1944:

Art. 1º A contribuição de que tratam os decretos-Leis nº 4.048, de 22 de janeiro de 1942, e nº 4.936, de 7 de novembro de 1942, destinada à montagem e ao custeio das escolas de aprendizagem, a cargo do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial,

passará a ser arrecadada na base de um por cento sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados” (g.n.). ...

Art. 2º São estabelecimentos contribuintes do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial:

a) as empresas industriais, as de transportes, as de comunicações e as de pesca; b) as empresas comerciais ou de outra natureza que explorem, acessória ou concorrentemente, qualquer das atividades econômicas próprias dos estabelecimentos indicados na alínea anterior” (g.n.).

SESI – Decreto nº 60.466, de 14 de março de 1967:

Art. 3º As contribuições a que se referem os artigos anteriores integrarão, com as da previdência social, uma taxa única de 25,8% (vinte e cinco e oito décimos por cento) incidente, mensalmente, sobre "o salário de contribuição", definido na legislação da previdência social e assim distribuída:

(TABELA)

Conclui que o artigo 6º da Lei nº 9.528/97 é inconstitucional por não respeitar a determinação contida no artigo 62 do ADCT, o qual somente permite a instituição de contribuição destinada ao SENAR nos mesmos moldes das destinadas ao SENAI e SESI, ou seja, a alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre as remunerações dos empregados de contribuinte pessoa jurídica.

Ressalta que o acórdão recorrido firmou entendimento no sentido de que a sub-rogação da contribuição ao SENAR é válida pois encontra previsão legal; porém, a recorrente entende não ser essa a melhor interpretação para o caso concreto, uma vez que o artigo 128 do CTN estabelece que somente a Lei pode atribuir responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa; e no caso concreto, tal responsabilidade foi atribuída por Decreto em nítida violação ao artigo do CTN acima mencionado.

Menciona que o Conselho já se manifestou sobre a questão, afastando a responsabilidade em razão de ausência de previsão legal:

A contribuição ao SENAR é devida. Porém, a responsabilidade tributária por sub-rogação fica excluída, ante a ausência de previsão legal. Trecho do voto proferido pelo I. Conselheiro Relator Eduardo de Oliveira (fls. 873 dos autos): “Todavia, no tocante a responsabilidade tributária por substituição atribuída ao adquirente da produção rural em decorrência do Decreto 790/93 assiste razão ao contribuinte, pois lei, jurisprudência e doutrina são uníssonos ao dizerem que só a própria lei pode atribuir tal responsabilidade a terceiros... Assim, entendo que a rubrica não deve permanecer”. (CARF. Segunda Seção. Processo 13603.723862/2012-17. Acórdão 2803- 003.319. Julgado em 14/05/2014).

Já, em relação à matéria do item (vi) prazo decadencial aplicável, entende a recorrente que o valor relativo ao período de apuração JANEIRO/2008 encontra-se alcançado

pela decadência, a teor do disposto no art. 150, §4º c/c art. 156, V, ambos do CTN; diferentemente do que entendeu a Autoridade Fiscal que aplicou ao caso concreto o artigo 173, I, CTN, em razão da inexistência de recolhimentos parciais da contribuição por parte da Recorrente.

Ressalta que a própria Autoridade Fiscal autuante reconheceu que a Recorrente efetuou recolhimentos da contribuição previdenciária, porém, recolhimentos que se referem à contribuição previdenciária relacionada a outras rubricas.

Afirma que o entendimento do próprio CARF é de que o recolhimento, ainda que relacionado à rubrica diversa da exigida, caracteriza pagamento antecipado para fins de contagem do prazo de decadência:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF 99. Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Como a fiscalização declarou ter verificado os recolhimentos no período fiscalizado, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN. (Acórdão 2301-004.133)

Conclui, portanto, que ficando reconhecido que a Recorrente fez recolhimentos antecipados, ainda que relacionados à rubrica diversa da autuada, deve o órgão julgador aplicar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN e, como consequência, reconhecer que, em relação aos fatos geradores ocorridos em janeiro/2008, operou-se a decadência.

Cientificado do despacho proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, em 11/07/2016 (fl. 2.831), o sujeito passivo interpôs o Agravo de fls. 2.833 a 2.856 (anexado novamente às fls. 2.885 a 2.908), tempestivamente, em 18/07/2016 (fls. 2.832).

O Agravo do contribuinte foi analisado e acolhido parcialmente, determinando o retorno dos autos à 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF para complementar o exame de admissibilidade do recurso especial, em relação às matérias (ii) ausência de possibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento; (iii) nulidade da autuação por erro no pressuposto de fato ou de direito – Despacho em Agravo s/nº, de 03/03/2017, da Presidência da CSRF (fls. 2.914/2.920).

Observa-se que o agravo do contribuinte não foi analisado em relação às matérias (i) concomitância ou não da discussão nas esferas administrativa e judicial, e (iv) nulidade da autuação pela inexistência de provas do fato gerador, ficando assim determinado pelo Presidente da CSRF:

“Ao final, ainda que seja dado seguimento ao recurso especial relativamente à divergência não integralmente analisada, os autos devem retornar a esta Presidência para apreciação de suas alegações contra a negativa de seguimento relativa às matérias dos itens "a" e "b".”

O Despacho de Complementação de Admissibilidade s/nº, da 3ª Câmara, de 08/06/2016 (fls. 2.922/2.925) negou seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte em relação às matérias (ii) ausência de possibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento; (iii) nulidade da autuação por erro no pressuposto de fato ou de direito.

O contribuinte foi, então, cientificado do Despacho de Admissibilidade de Agravo e do Despacho de Complementação de Admissibilidade de Recurso Especial em 14/06/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – fl. 2.934) e apresentou em 19/06/2017, portanto tempestivamente, novo Agravo (fls. 2.937/2.960) que foi rejeitado pelo Despacho em Agravo s/nº, de 28/07/2017, da Presidência da CSRF (fls. 2.963/2.979), onde foram analisadas (i) concomitância ou não da discussão nas esferas administrativa e judicial, e (iv) nulidade da autuação pela inexistência de provas do fato gerador, que ficaram pendentes de análise no primeiro despacho em agravo.

O contribuinte tomou ciência desse último Despacho em Agravo em 09/08/2017 - (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – fl. 2.987).

O processo foi encaminhado para ciência **da Fazenda Nacional** em 24/08/2017 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, em 06/09/2017, **contrarrrazões** (fls. 2.990/2.999).

Em suas contrarrrazões, referente à alegação do contribuinte de que inexistente dispositivo legal imputando responsabilidade tributária ao adquirente, a Fazenda Nacional traz vários diplomas legais que contradizem a colocação do contribuinte, a saber:

- - *Lei nº 9.528/1997, art 6º, que estabelece: A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII 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 zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.*
- - *Lei nº 8.212/1991, art. 30, inciso IV, que determinou a sub-rogação das obrigações do produtor rural pessoa física e do contribuinte individual pelo adquirente de sua produção rural, como segue:*
- - *Lei nº 11.457/2007, arts. 2º e 3º, que determinam:*

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a , b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei n o 8.212,

de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

[...]

§ 2º O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

§ 3º As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.

- Argumenta que as contribuições para terceiros se sujeitam aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios das contribuições estabelecidas pela Lei nº 8.212/1991 e das contribuições instituídas a título de substituição, e, portanto, a obrigação de descontar e recolher os valores devidos pelo produtor rural pessoa física ao SENAR (em razão da obtenção de receita bruta auferida pela comercialização de produção rural) é do adquirente pessoa jurídica.
- Em relação à matéria prazo decadencial aplicável, a Fazenda Nacional diz que o STJ, ao interpretar a combinação entre os dispositivos do art. 150, §4º e 173, I, do CTN, pacificou o entendimento no sentido de que, se não for verificado recolhimento de exação e montante a homologar, o prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação segue a disciplina normativa do art. 173 do CTN; e que, considerando que a matéria abordada já fora decidida pelo STJ em sede de recurso repetitivo (nos termos do art. 543-C do CPC), e considerando a determinação contida no art. 62-A do Regimento Interno do CARF no que tange à reprodução obrigatória do julgado, não há mais qualquer fundamento para deixar de aplicar o referido entendimento.
- Destaca que a recorrente respalda seu pedido na alegação de “reconhecido recolhimento parcial da contribuição”, nos termos do Relatório Fiscal (item 3.21), porém, naquela oportunidade, a autoridade fiscal indicou recolhimentos de GPS no código 2607, fato gerador diverso da presente hipótese em que o código de recolhimento é 2615.
- Observa que não se trata da aplicação do conceito de rubricas, elementos integradores da base de cálculo; estas podem ser consideradas como parcelas que compõem a base de cálculo de uma contribuição específica, tais como vale alimentação e bolsa de

estudos; porém, o raciocínio deve se dar em cada contribuição previdenciária separadamente.

Finaliza: *“Nessa esteira, recolhimento antecipado feito a fato gerador diverso (inclusive com outro código de recolhimento), mesmo que referente ao mesmo tributo, não pode ser utilizado a fim de atrair a regra mais benéfica ora em análise, pois inexistente correlação entre as situações levadas a conhecimento da autoridade fiscal.”*

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 2806, 2922. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

Da decadência

Ao contrário do que argumenta o recorrente não há qualquer reparo a ser feito em relação a aplicação da regra decadencial. Senão vejamos os fundamentos trazidos na ementa dos acórdãos recorridos ao qual adoto como razões de decidir, , fls. 2585:

DECADÊNCIA PARCIAL

Súmula Vinculante nº 8 do STF, publicada em 20/06/2008, foi declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que previa o prazo decadencial de dez anos para a constituição do crédito relativo às contribuições previdenciárias, devendo ser seguido pela Administração Pública, o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional (CTN) Lei nº 5.172, de 25/10/1966, para as contribuições previdenciárias, e as devidas a Terceiros ou equiparadas, consideradas tributos.

Há de ser aplicado o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, se houver antecipação ou ao menos parte dele, e o 173, I do mesmo Caderno se não houver recolhimento e ou antecipação alguma, como é o caso em tela.

No caso em tela os valores devidos não foram antecipados e não integraram a base de cálculo dos recolhimentos efetuados pela empresa, nem foram declarados em GFIP.

Nessas condições, não há que se falar nem em apuração da contribuição devida, nem em recolhimento antecipado, no tocante aos fatos geradores objeto desta autuação.

Portanto, no presente caso, verificando ausência de apuração, ausência de declaração e ausência de recolhimento das contribuições devidas, a Fiscalização promoveu o lançamento de ofício, nos termos dos artigos 142 e 173 do CTN, e do artigo 37 da Lei nº 8212/91.

*Há de observar que o lançamento de ofício formalizado em 31/01/2013, as competências de 01/2008 a 12/2008 nele foram incluídas legitimamente, **não** tendo sido nenhuma delas atingida pela decadência, porque ainda dentro do prazo estipulado no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.*

Importante ressaltar que não se está falando de recolhimento por rubrica. A decadência em relação as contribuições previdenciárias deve levar em consideração os fatos geradores lançados sob cada fundamento legal, ou seja, não há de se confundir contribuição patronal, contribuição dos segurados, retenções de 11%, contribuições destinada a terceiros etc.

Assim, quanto ao acatamento da preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD/AIOP, antes mesmo de apreciar a correta aplicação da regra decadencial no acórdão recorrido, passo as minhas considerações acerca do tema.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante n.º 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Assim, prescreve o artigo em questão:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito

tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173, I ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente.

Nesse mesmo sentido foi o julgamento do acórdão recorrido que adoto como razões de decidir, passando a transcrever o trecho pertinente, fls. 2585:

xi) DECADÊNCIA PARCIAL Diz a Recorrente que a competência de janeiro de 2008 está fulminada pela decadência, mas não prospera.

Conforme a Súmula Vinculante nº 8 do STF, publicada em 20/06/2008, foi declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que previa o prazo decadencial de dez anos para a constituição do crédito relativo às contribuições previdenciárias, devendo ser seguido pela Administração Pública, o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional (CTN) – Lei n.º 5.172, de 25/10/1966, para as

contribuições previdenciárias, e as devidas a Terceiros ou equiparadas, consideradas tributos.

Assim, há de ser aplicado o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, se houver antecipação ou ao menos parte dele, e o 173, I do mesmo Caderno se não houver recolhimento e ou antecipação alguma, como é o caso em tela.

Código Tributário Nacional

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;...

De acordo com o Relatório Fiscal, foram lançadas as contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa (2%), e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT – 0,1%), e as contribuições devidas ao SENAR – 0,2%, devidas, por subrogação, pelos adquirentes de produto rural de produtor rural pessoa física.

Tais valores não integraram a base de cálculo dos recolhimentos efetuados pela empresa, nem foram declarados em GFIP.

Nessas condições, não há que se falar nem em apuração da contribuição devida, nem em recolhimento antecipado, no tocante aos fatos geradores objeto desta autuação.

A apuração do valor devido e o recolhimento, pelo Contribuinte, não foram promovidos de acordo com a determinação legal, nem foram completos. E conforme determina o CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; (...)

No presente caso, verificando ausência de apuração, ausência de declaração e ausência de recolhimento das contribuições devidas, a Fiscalização promoveu o lançamento de ofício, nos termos dos artigos 142 e 173 do CTN, e do artigo 37 da Lei nº 8212/91.

*Dessa forma, tendo sido o lançamento de ofício formalizado em 31/01/2013, as competências de 01/2009 a 12/2009 nele foram incluídas legitimamente, **não** tendo sido nenhuma delas atingida pela decadência, porque ainda dentro do prazo estipulado no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.*

Por fim, incabível a aplicação da regra decadência vertida no súmula CARF nº 99, uma vez que ali, e nos precedentes que ensejaram sua aprovação, discuti-se a decadência sobre um mesmo fundamento legal, o seja, considera-se recolhimento antecipado o recolhimento sobre outras rubricas desde que o fundamento legal da contribuição exigida seja o mesmo. (contribuição devidas a previdência social sobre folha de pagamento, sobre os contribuintes individuais, sobre a comercialização da produção rural, contribuição destinadas a terceiros, sobre os espetáculos desportivos, dentre muitos outros. Assim, inaplicável ao caso.

No lançamento em questão a lavratura do AI deu-se em 18/01/2013, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 31/01/2013. Os fatos geradores sob reapreciação envolvem as competências 01/2009 a 12/2009, dessa forma, a luz do art. 173, I do CTN não há qualquer decadência a ser declarada, razão pela qual deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial do Contribuinte nesse ponto.

SENAR - Contribuição sobre Aquisição da Produção Rural de Pessoas Físicas.

Busca o sujeito passivo seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido e para que seja julgado improcedente o auto de infração por flagrante inconstitucionalidade das contribuições fixadas nos artigos 25, I e II da Lei nº 8.212/91, o que não venho a concordar como exposto a seguir.

Quanto ao mérito dessa questão, cumpre-nos apreciar não apenas os dispositivos legais que abarcam a matéria, mas também as decisões emanadas pelo STF a respeito, considerando o recurso apresentado pelo recorrente.

O presente AIOP refere-se, na parte objeto do recurso, à contribuições devidas à seguridade social, parcela devida pelo produtor rural, pessoa física (conforme relatório fiscal), incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, bem como da contribuição destinada ao SENAR e ao SAT/RAT no período de 01/2008 a 08/2008, contudo a matéria devolvida a este colegiado cinge-se a contribuição destinada ao SENAR.

A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII 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 zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.

A contribuição sobre a comercialização da produção está descrita no art. 25 da Lei 8212/91:

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 alterada pela Lei nº 10.256/01. Vigência a partir de 01/11/01, ver § 3º do art. 4º da MP nº 83/02, convertida na Lei nº 10.666/03 e nota no final do art

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação alterada pela Lei nº 9.528/97. Vigência a partir de 11/12/97

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para o financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação alterada pela MP nº 1.523/96, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97

Quanto às contribuições destinadas ao Senar, as mesmas possuem previsão no art. 6º da Lei nº 9.528 de 1997, nestas palavras:

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII 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 zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

É de se destacar, também, o disposto nos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, parcialmente reproduzidos a seguir.

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

(...)

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

(...)

§ 2º O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

§ 3º As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial. (...) (grifos nossos)

Essas contribuições não foram objeto de reconhecimento de inconstitucionalidade no Recurso Extraordinário nº 363.852, como citado pelo recorrente. Desse modo, permanece a exação tributária. Porém, tais contribuições eram recolhidas pelo substituto tributário e não pelos produtores rurais; a transferência da responsabilidade para os substitutos está prevista no art. 94 da Lei nº 8.212, art. 3º da Medida Provisória nº 222 de 2004, combinado

com o art. 30, inciso IV da Lei n 8.212 de 1991. Assim, importante destacar que não mais para qualquer duvida acerca da constitucionalidade aplicável ao caso, conforme veremos a seguir.

Possibilidade de exigência via subrogação.

A sub-rogação descrita nesta NFLD está respaldada no que dispõe o art. 30, IV, da Lei 8.212/91, com redação da lei 9528/97:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação alterada pela Lei n° 8.620/93)

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam subrogadas 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; (Redação alterada pela MP n° 1.523-9/97 e reeditada até a conversão na Lei n° 9.528/97)

Sobre tais valores foi aplicada a alíquota de 0,1% até 12/2001 e 0,2% a partir de 01/2002, de acordo com o FPAS 744. A alíquota de contribuição devida ao SENAR foi alterada face nova redação dada pelo art. 3º da Lei 10.256/2001 no art. 6º da Lei 9.528/1997 e

"Art.6º - A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei n° 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural." (NR)

Lei 8315

Art. 3º

§ 3º A arrecadação da contribuição será feita juntamente com a Previdência Social e o seu produto será posto, de imediato, à disposição do Senar, para aplicação proporcional nas diferentes Unidades da Federação, de acordo com a correspondente arrecadação, deduzida a cota necessária às despesas de caráter geral.

Com base no exposto, devidamente respaldado encontrar-se-ia o trabalho da auditoria fiscal. O problema surge a partir do não fosse o julgamento pelo STF o Recurso Extraordinário n° 363.852, cujo Plenário deu provimento ao recurso em acórdão com a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PRESSUPOSTO ESPECÍFICO – VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO – ANÁLISE – CONCLUSÃO – Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adora entendimento quanto à matéria de fundo 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 – ART. 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 os 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 9.528/97. Aplicação de leis no tempo – considerações (g.n.)

Discute-se, naqueles autos, a constitucionalidade da contribuição exigida com base no art. 25 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pelas Leis 8.540/1992 e 9.528/97, incidente sobre o valor da comercialização da produção rural, tendo como contribuinte o Empregador Rural Pessoa Física.

É sabido que a Constituição da República de 1988 estabeleceu a tributação incidente sobre a comercialização da produção rural para os casos de economia familiar (art. 195, § 8º da CR). Em face disso, a Lei nº 8.212/91, art. 25, originariamente determinava que apenas os segurados especiais (produtor rural individual, sem empregados, ou que exerce a atividade rural em regime de economia familiar) passariam a contribuir de forma diversa, mediante a aplicação de uma alíquota sobre a comercialização da produção.

Todavia, com a edição das Leis n. 8.540, 9.528, que alteraram a redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91, passou-se a exigir tanto do empregador rural pessoa física como do segurado especial a contribuição com base no valor da venda da produção rural.

Quanto a este ponto o Supremo Tribunal Federal manifestou-se pela inconstitucionalidade da exação questionada, conforme decisão proferida no RE 363.852, no sentido de que houve a criação de uma nova fonte de custeio da Previdência Social e que tal iniciativa teria de ser tomada mediante a aprovação de lei complementar, conforme prevê o § 4º do art. 195 da Constituição da República.

Impende saber se este modelo previdenciário trazido pela atual redação do art. 25 da Lei nº 8.212 (introduzida pela Lei 10.256 e demais dispositivos já mencionados) se amoldaria aos preceitos constitucionais previstos no art. 195 da Constituição Federal.

Portanto, de pronto podemos concluir que a exigência de contribuições sobre a aquisição da produção rural de pessoas físicas até a edição da lei 10.256/2001, ou seja, para lançamentos que envolvem competências até a edição da referida lei, encontram-se abarcada pelo manto da inconstitucionalidade conforme decisão proferida pelo STF, acima transcrita.

Dita decisão merece ser levada em consideração nos presentes autos, uma vez o Regimento Interno do CARF, art. 62-A, parágrafo 1º, in verbis, dispõe:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. {2}

Nota-se que o objeto do RE 363.852 refere-se à discussão da constitucionalidade dos dispositivos da Lei nº 8.212/1991 nas redações dadas pelas Leis 8.540/1992 e 9.528/1997, ambas anteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998.

Portanto, decidiu o STF que a inovação da contribuição sobre comercialização de produção rural da pessoa física não encontrava respaldo na Carta Magna até a Emenda Constitucional 20/98, decidindo expressamente pela inconstitucionalidade acerca das Leis 8.540/92 e 9.528/97, razão pela qual compete a este Conselho, em observância ao art. 62-A determinar a improcedência dos lançamentos envolvendo períodos anteriores.

Confirmando, ainda mais o posicionamento a ser adotado o referido precedente - RE 363.852 foi ao depois aplicado em regime de repercussão geral por meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 596.177/RS (art. 543-B do Código de Processo Civil), cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

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.

(RE 596177, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, DJe-165 de 29-08-2011)

Vale também transcrever posição do Dr. Rafael de Oliveira Franzoni, Procurador da Fazenda Nacional, que em seu artigo: “A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA: Análise da jurisprudência do STF e do TRF da 4ª Região”, assim conclui acerca das decisões proferidas no âmbito do STF:

Ou seja, o que era apenas um precedente tornou-se um posicionamento consolidado no âmbito do Supremo Tribunal Federal sobre a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/1991, inclusive

com as alterações decorrentes das Leis nºs 8.540/1992 e 9.528/1997, no que atine ao empregador rural pessoa física.

Sendo assim, em face da força persuasiva especial e diferenciada proveniente dos julgamentos proferidos sob a nova sistemática da repercussão geral, é muito provável que seja tal entendimento seja seguido pelos demais órgãos do Poder Judiciário, independentemente da não existência de efeito vinculante a qualificar o controle difuso de constitucionalidade.

Vale registrar, por oportuno, que a contribuição previdenciária do segurado especial, também regulada pelo art. 25 da Lei nº 8.212/1991, não foi afetada pela decisão da Suprema Corte no Recurso Extraordinário nº 596.177/RS, haja vista que o seu fundamento constitucional é distinto e independente da exação incidente sobre o empregador rural pessoa física.

O daquela reside ele no § 8º; ao passo que o desta, no inciso I, ambos do art. 195 do Texto Magno. Se assim é, a declaração de inconstitucionalidade de que se cuida foi parcial, isto é, apenas parte da norma contida no texto do já citado art. 25 foi julgada nula e, portanto, extirpada do ordenamento jurídico. Mas este ponto será mais amiudemente examinado em tópico apartado.

Assim, até a edição da Emenda Constitucional nº 20/98 o art. 195, inciso I, da CF previa como bases tributáveis de contribuições previdenciárias a folha de salários, o faturamento e o lucro, não havendo qualquer menção à receita como base tributável, o que macula a contribuição criada com base na receita da comercialização.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Assim, há que se destacar que a Lei nº 10.256/2001, deu nova redação ao art. 25 da Lei nº 8.212/1991 que passou a assim vigorar:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art.

22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

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

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

Assim, a partir da referida lei, existiria respaldo para o lançamento de contribuições, conforme acima descrito e consolidado tal entendimento por decisão proferida pelo Ministro Joaquim Barbosa no julgamento do RE 585684, senão vejamos:

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. [grifo nosso] (RE 585684, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 10/02/2011, publicado no DJe-038 de 25/02/2011)

Isto posto, com a entrada em vigor da Lei nº 10.256/2001, editada sob o manto constitucional aberto pela Emenda Constitucional nº 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 nº 8.212/91, com a redação que lhe foi introduzida pela Lei nº 10.256/2001.

O caso ora sob análise, conforme acima destacamos, envolve contribuições para o período de 01/2008 a 08/2008, ou seja, em período integralmente coberto pela regência da Lei nº 10.256/2001, não havendo que se falar em inconstitucionalidade da exação, pois esta decorre diretamente da norma tributária inserida no ordenamento pelo diploma legal, e não sob as contribuições descritas nas leis nº 8.540/92 e 9.528/97, declaradas inconstitucionais pelo STF.

Embora já se aplicasse esse entendimento, ao apreciar apressadamente a decisão do STF teve-se a idéia de que a subrogação descrita no art. 30, IV da lei 8212/91, nas redações dadas pelas leis nº 8.540/92 e 9.528/97, teria sido por derradeira também declarada inconstitucional, o que resultava na inviabilizando da utilização da sistemática de subrogação nos casos de aquisição de produção rural de produtores rurais pessoas físicas. Todavia, essa possibilidade já foi por deveras superada nos mais diversos acórdãos deste conselho, de tribunais e por decisões posteriores do próprio STF.

Nesse sentido, decisões proferidas no âmbito dos Tribunais Regionais Federais ao apreciar diversos casos incidentais envolvendo a mesma questão, bem como a decisão de outras turmas deste mesmo Conselho, melhor esclarecem a ausência de qualquer inconstitucionalidade do referido art. 30, IV da lei 8212/91. Cite-se do TRF:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA EMPREGADOR. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. 1- O STF, ao julgar o RE nº 363.852, declarou inconstitucional as alterações trazidas pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92, eis que instituíram nova fonte de custeio por meio de lei ordinária, sem observância da obrigatoriedade de lei complementar para tanto. 2- Com o advento da EC nº 20/98, o art. 195, I, da CF/88 passou a ter nova redação, com o acréscimo do vocábulo "receita". 3- Em face do novo permissivo constitucional, o art. 25 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 10.256/01, ao prever a contribuição do empregador rural pessoa física como incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, não se encontra eivado de inconstitucionalidade.” (Apelação nº 0002422-12.2009.404.7104, Rel. Des. Fed. Mª de Fátima Labarrère, 01ª Turma do TRF-4, julgada em 11/05/10)

Ainda que se entendesse aplicável a discussão da inconstitucionalidade da sub-rogação para o SENAR, tal tema já restou superado na apreciação pelo STF. Quanto a este ponto, apreciando os diversos julgamentos realizados no âmbito do CARF, valho-me de um especificamente, do ilustre Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, datado de 18 de abril de 2013 – Acórdão 2302-02.445, da FRIGO VALE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES LTDA, que de forma fantástica analisou profundamente os efeitos das decisões dos tribunais sobre a sistemática da SUBROGAÇÃO, determinando a procedência da autuação. O posicionamento referenciado no acórdão mostrou-me muito mais acertada, do que aquele até então por mim adotado, razão pela qual adoto-o como razão de decidir, transcrevendo a parte pertinente abaixo:

3.1.4.DA SUB-ROGAÇÃO

Por derradeiro, mas não menos importante, resta-nos apreciar a questão atávica à sub-rogação do adquirente, do consignatário ou da cooperativa pelo cumprimento das obrigações do empregador rural pessoa física e do segurado especial assentadas no art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Verifica-se no voto condutor acima revisitado, que a matéria atinente à sub-rogação em momento algum foi discutida no julgamento do Supremo Sodalício. Com efeito, o

Supremo não se pronunciou acerca de nenhum vício de inconstitucionalidade a macular a sub-rogação, até porque esta foi expressamente prevista na própria Lex Excelsior.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto

ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Assim proclamou o Min. Marco Aurélio, ad litteris et verbis:

“Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes 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, 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 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.”

Olhando com os olhos de ver, o Min. Marco Aurélio não declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, mas, tão somente, a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, o qual, dentre outras tantas providências, “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”.

Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992

Art. 1º A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com alterações nos seguintes dispositivos:

Art. 12.

V -.....

a) 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;

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo -, 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;

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa, este quando por ela mantido, salvo se filiado obrigatoriamente à Previdência Social em razão de outra atividade, ou a outro sistema previdenciário, militar ou civil, ainda que na condição de inativo;

d) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por sistema próprio de previdência social;

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por sistema de previdência social do país do domicílio;

Art. 22.

§5º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 desta Lei.

Art. 25. A contribuição da pessoa física e 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:

I - dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho.

§1º O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no "caput", poderá contribuir, facultativamente, na forma do art. 21 desta Lei.

§2º A pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12, contribui, também, obrigatoriamente, na forma do art. 21 desta Lei.

§3º Integram a produção, para os efeitos deste artigo, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

§4º Não integra a base de cálculo dessa contribuição a produção rural destinada ao plantio ou reflorescimento, nem sobre o produto animal destinado a reprodução ou criação pecuária ou granjeira e a utilização como cobaias para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e quem a utilize diretamente com essas finalidades, e no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade que, registrada no Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, se dedique ao comércio de sementes e mudas no País.

§ 5º (VETADO)

(...)

Art. 30.

IV - o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados 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, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

X - a pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta Lei no prazo estabelecido no inciso III deste artigo, caso comercializem a sua produção no exterior ou, diretamente, no varejo, ao consumidor."

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.

Realmente, ao verificar o texto integral da decisão do Ministro Marco Aurélio no acórdão RE 363.852, o mesmo não adentrou, em momento algum a apreciação da inconstitucionalidade do art. 30, IV da lei 8212/91, o que ao meu ver, impede a extensão dos efeitos da inconstitucionalidade das contribuições instituídas lei 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, para as contribuições lançadas após a lei 10.256/2001.

Todavia, não foi apenas esse fato mencionado no voto do ilustre Conselheiro Arlindo da Costa, que me levou a alterar o posicionamento até então adotado. Senão vejamos, outro texto do acórdão que novamente adoto como razões de decidir:

A quatro, porque a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições de que trata o art. 25 da Lei nº 8.212/91 foi determinada ao adquirente, ao consignatário e à cooperativa, expressamente, pelo inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/91, o qual não foi igualmente atingido, sequer de raspão, pelos petardos da declaração de inconstitucionalidade aviada no RE nº 363.852/MG, permanecendo tal obrigação tributária ainda vigente e eficaz, mesmo em relação ao empregador rural pessoa física após a publicação da Lei nº 10.256/2001, produzindo todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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 10.256/2001).

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas, observado o disposto em regulamento:

(...)

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)

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; (Redação dada pela Lei 9.528/97)

É certo que o disposto no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91 já seria bastante e suficiente para impingir ao adquirente, consumidor, consignatário e à cooperativa o dever jurídico de recolher as contribuições incidentes sobre a comercialização de produção rural.

Mas o Legislador Ordinário foi mais seletivo:

Isolou, propositadamente, no inciso III do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, a obrigação tributária do adquirente, do consumidor, do consignatário e da cooperativa de recolher a contribuição de que trata o art. 25 dessa mesma lei, no prazo normativo, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, outorgando ao Regulamento da Previdência Social a competência para dispor sobre a forma de efetivação de tal obrigação acessória.

Acomodou no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, de maneira genérica, a sub-rogação do adquirente, do consumidor, do consignatário e da cooperativa nas demais obrigações, de qualquer naípe, do empregador rural pessoa física e do segurado especial decorrentes do art. 25 desse Diploma Legal, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

Da análise dos dispositivos legais acima selecionados, restou visível que a obrigação da empresa adquirente, consumidora, consignatária e a cooperativa pelo recolhimento das contribuições previstas no art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, decorre não da norma inscrita no inciso IV do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, mas, sim, do preceito assentado no inciso III desse mesmo dispositivo legal, em atenção ao princípio jurídico da especialidade na solução dos conflitos aparentes de normas jurídicas, que faz com que a norma específica prevaleça sobre aquela editada de maneira genérica, princípio eternizado no brocardo latino “lex specialis derogat generali”.

A cinco, porque o próprio dispositivo do Acórdão do RE 363.852/MG declara 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 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”. Salta aos olhos que a sanatória da inconstitucionalidade vislumbrada pela Suprema Corte depende, tão somente, da promulgação de legislação nova, arrimada na EC nº 20/98, que institua a contribuição então viciada. Tais exigências houveram-se por integralmente supridas com a promulgação da Lei nº 10.256, de 09 de julho de 2001, sob cuja égide ocorreram todos os fatos geradores contidos no presente lançamento tributário. (...)

Avulta, de todo o exposto, que o provimento permeado no Acórdão do STF em tela visou a desobrigar o recorrente do RE 363.852/MG da retenção e do recolhimento da contribuição social sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, ou do seu recolhimento por sub-rogação, não por defeito jurídico no instituto da sub-rogação, mas, sim, por vício de inconstitucionalidade da própria exação em si considerada.

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.

- 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.

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.

Conforme destacado no trecho do inciso III, a lei remeteu a regulamento a instituição da sistemática, para que a empresa adquirente promova o recolhimento da contribuição prevista no art. 25 da lei 8212/91.

Na função de regulamentar não apenas o inciso III, mas inúmeros outros pontos da lei 8212/91, foi editado o Decreto nº 3.048/1999, aprovando o Regulamento da Previdência Social, ainda hoje em vigor, cujos artigos 200, 200-A e 216 instituíram a obrigação acessória da empresa adquirente, consumidora, consignatária ou da cooperativa, na condição de sub-rogada, a arrecadar, mediante desconto e a recolher as contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção devidas pelo produtor rural pessoa física e pelo segurado especial. Senão vejamos:

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 200. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam o inciso I do art. 201 e o art. 202, e a do segurado especial, incidente sobre a receita

bruta da comercialização da produção rural, é de: (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

I- dois por cento para a seguridade social; e

II- zero vírgula um por cento para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

(...)

§4º Considera-se receita bruta o valor recebido ou creditado pela comercialização da produção, assim entendida a operação de venda ou consignação.

§5º Integram a produção, para os efeitos dos incisos I e II do caput, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, socagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem e torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

(...)

§7º A contribuição de que trata este artigo será recolhida:

I- Pela empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, que ficam sub-rogadas no cumprimento das obrigações do produtor rural pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º e do segurado especial, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com estes ou com intermediário pessoa física, exceto nos casos do inciso III; (grifos nossos)

II- pela pessoa física não produtor rural, que fica sub-rogada no cumprimento das obrigações do produtor rural pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º e do segurado especial, quando adquire produção para venda, no varejo, a consumidor pessoa física; ou

III- pela pessoa física de que trata alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º e pelo segurado especial, caso comercializem sua produção com adquirente domiciliado no exterior, diretamente, no varejo, a consumidor pessoa física, a outro produtor rural pessoa física ou a outro segurado especial.

§8º O produtor rural pessoa física continua obrigado a arrecadar e recolher ao Instituto Nacional do Seguro Social a contribuição do segurado empregado e do trabalhador avulso a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, nos mesmos prazos e segundo as mesmas normas aplicadas às empresas em geral.

Art. 200-A. Equipara-se ao empregador rural pessoa física o consórcio simplificado de produtores rurais, formado pela união de produtores rurais pessoas físicas, que outorgar a um deles poderes para contratar, gerir e demitir trabalhadores rurais, na condição de empregados, para prestação de serviços, exclusivamente, aos seus integrantes, mediante documento registrado em cartório de títulos e documentos. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)

*§1º O documento de que trata o **caput** deverá conter a identificação de cada produtor, seu endereço pessoal e o de sua propriedade rural, bem como o respectivo registro no Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária ou informações relativas à parceria, arrendamento ou equivalente e à matrícula no INSS de cada um dos produtores rurais. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)*

§2º O consórcio deverá ser matriculado no INSS, na forma por este estabelecida, em nome do empregador a quem hajam sido outorgados os mencionados poderes. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)

Art. 200-B. As contribuições de que tratam o inciso I do art. 201 e o art. 202, bem como a devida ao Serviço Nacional Rural, são substituídas, em relação à remuneração paga, devida ou creditada ao trabalhador rural contratado pelo consórcio simplificado de produtores rurais de que trata o art. 200-A, pela contribuição dos respectivos produtores rurais. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

I - A empresa é obrigada a:

(...)

III- a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 200 no prazo referido na alínea "b" do inciso I, no mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção rural, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com o intermediário pessoa física; (grifos nossos)

IV- o produtor rural pessoa física e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 200 no prazo referido na alínea "b" do inciso I, no mês subsequente ao

da operação de venda, caso comercializem a sua produção com adquirente domiciliado no exterior, diretamente, no varejo, a consumidor pessoa física, a outro produtor rural pessoa física ou a outro segurado especial;

V- o produtor rural pessoa física é obrigado a recolher a contribuição de que trata o inciso II do caput do art. 201 no prazo referido na alínea "b" do inciso I; (Revogado pelo Decreto nº 3.452/2000)

(...)

§5º O desconto da contribuição e da consignação legalmente determinado sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa, pelo empregador doméstico, pelo adquirente, consignatário e cooperativa a isso obrigados, não lhes sendo lícito alegarem qualquer omissão para se eximirem do recolhimento, ficando os mesmos diretamente responsáveis pelas importâncias que deixarem de descontar ou tiverem descontado em desacordo com este Regulamento.

Conclusão

Face ao exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial do Contribuinte, para na parte conhecida, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.