



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15956.000442/2007-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.443 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de dezembro de 2022  
**Recorrente** MARQUES E MIZIARA, AGROPECUARIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2007

**CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO.**

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter e recolher onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

**RETENÇÃO. UTILIZAÇÃO INERENTE DE EQUIPAMENTOS. BASE DE CÁLCULO.**

Mesmo que a utilização de equipamentos seja inerente à execução dos serviços contratados, é condição necessária para a redução da base de cálculo que haja a discriminação dos valores nas notas fiscais, faturas ou recibos.

**NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

O processo administrativo se instaura com a impugnação do contribuinte ao lançamento. E a partir desse momento que devem ser assegurados ao sujeito passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa. Inexiste cerceamento ao direito de defesa se expostos os motivos de fato e de direito ensejadores da autuação e garantido o contraditório ao sujeito passivo.

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.**

Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**JUROS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.**

Conforme Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

**PRODUÇÃO DE PROVAS.**

A impugnação deve ser instruída com os documentos de prova que fundamentem as alegações da defesa, precluindo o direito de o contribuinte apresentá-los em outro momento processual.

**MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N.º 8.212/1991. LEI N.º 11.941/2009.**

O cálculo da penalidade deve ser efetuado conforme a redação do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, conferida pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por força da retroatividade benigna.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que a multa seja recalculada, considerando a retroatividade benigna, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Vencida a Conselheira Sônia de Queiroz Accioly, que negou provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo n.º 15956.000442/2007-19, em face do acórdão n.º 14-29.222 (fls. 224/235), julgado pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), em sessão realizada em 25 de maio de 2010, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD DEBCAD 37.049.599-3, no valor de R\$ 3.192.253,13 (três milhões, cento e noventa e dois mil, duzentos e cinquenta e três reais e treze centavos), referente a contribuições destinadas à Seguridade Social e aos Terceiros. O débito é relativo às competências 01/05 a 01/07 e a lavratura ocorreu em 10/09/2007, com ciência do sujeito passivo em 13/09/2007.

A Fiscalização apurou os valores devidos com base na documentação apresentada pela empresa, em particular, Livros Diário e Razão, Folhas e Recibos de Pagamento, GFIP ~

Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social e GPS - Guias da Previdência Social.

Os Auditores informam que o sujeito passivo é Produtor Rural Pessoa Jurídica, mas que explora também atividade econômica autônoma, mais especificamente, a prestação de serviços. Sendo assim, foi aceito seu enquadramento como o Produtor Rural, no FPAS 604, apenas nas competências em que obteve // receitas decorrentes exclusivamente da produção rural, ou nas quais não auferiu nenhuma receita. Por outro lado, nas competências em que auferiu receitas decorrentes de ambas as atividades ou apenas da prestação de serviços, a empresa foi enquadrada no FPAS 787.

Nesse diapasão, e de acordo com a documentação apresentada pelo sujeito passivo, foram feitos os seguintes levantamentos, com o lançamento das contribuições devidas em razão de falta de recolhimento e do reenquadramento citado:

ECG - EMPREG COM GFIP FOPAG (FPAS 604) - refere-se aos segurados empregados constantes das GFIP e Folhas de Pagamento, nas competências em que a mesma foi considerada como produtora rural pessoa jurídica.

EGM - EMPREG COM GF IP FOLHA ÚNICA (FPAS 787) - refere-se aos segurados empregados constantes das GFIP e Folhas de Pagamento, nas competências em que a mesma foi considerada como prestadora de serviços pessoa jurídica.

ESG - EMPREG SEM GFIP FOPAG (FPAS 604) - refere-se a diferenças de valores das remunerações dos segurados empregados, entre Folha de Pagamento e registros contábeis, valores não declarados em GFIP, nas competências em que a empresa foi considerada como produtora rural pessoa jurídica.

ESM EMPREG SEM GFIP FOLHA ÚNICA (FPAS 787) - refere-se a diferenças de valores das remunerações dos segurados empregados, entre Folha de Pagamento e registros contábeis, valores não declarados em GFIP, nas competências em que a empresa foi considerada como prestadora de serviços pessoa jurídica.

FGF - FOLHA DE PAGAMENTO DECL EM GFIP (FPAS 620) - refere-se à diferença entre contribuições devidas e recolhidas, relativas aos valores pagos a carreteiros pessoas físicas - contribuintes individuais, constante de folhas de pagamento e declarados em GFIP.

FRE - FRETE PESSOA FÍSICA (FPAS 620) - refere-se à diferença entre contribuições devidas e recolhidas, relativas aos valores pagos a carreteiros pessoas físicas - contribuintes individuais, não constantes das folhas de pagamento e não declaradas em GFIP.

FSG - CONTR IND SEM FOLHA E GFIP (FPAS 604) - refere-se a valores pagos a segurados contribuintes individuais - não carreteiros - que não constam em folhas de pagamento e GFIP.

R01 a R13, R15 a R17, R19 e R21 a R38 - (FPAS 604) - Onze por cento (11%) sobre valores dos serviços prestados ao sujeito passivo por empresas prestadoras de serviços mediante cessão de mão de obra, em que as contribuições deixaram de ser retidas e recolhidas (fls. 128 a 143).

Por fim, a fiscalização informa que nos casos em que houve a retenção de 11% sem o correspondente recolhimento, as contribuições foram objeto de lançamento em uma NFLD específica (DEBCAD 37.049.600-0). Informa também que as guias - GPS - recolhidas no código de pagamento 2607 foram consideradas como crédito nas competências em que a empresa foi reenquadrada como prestadora de serviços (fl. 125).

A notificada apresentou IMPUGNAÇÃO alegando, em síntese que:

1. O princípio documental, que informa o procedimento fiscal, orienta que as diligências e investigações desenvolvidas pelas autoridades fiscais devem ser reduzidas a escrito e ordenadas logicamente; o que não ocorreu no caso em tela. Percebe-se no item 6.7, que demonstra a relação dos débitos lavrados, a ausência de correspondência entre o número da notificação de débito e o valor apurado na fiscalização: de acordo com o relatório o DEBCAD 37.049.600-0 representaria o valor de R\$ 3.192.253,13 e o DEBCAD 37.049.599-3, o valor de R\$ 78.268,82, quando o correto é o inverso. Em razão do formalismo que informa a atividade administrativa, cabe o reconhecimento da nulidade de ambas as NFLD.

2. Os atos administrativos devem ser motivados e falta no lançamento fiscal a fundamentação e a indicação precisa dos elementos caracterizadores da obrigação tributária. Além disso, a administração não pode agir baseada apenas em presunções e deve buscar a verdade material. No caso em espécie, no item 1.2.2, são apontadas receitas de prestação de serviços nos exercícios de julho e agosto de 2006, respectivamente nos valores de R\$ 4.630.223,00 e R\$ 782.895,00, sendo que o Fisco apenas indicou a receita advinda da prestação de serviços executados pelo contribuinte, que no período citado não comercializou nem foveceu produto rural. No entanto, presumiu que devido ao montante dos valores, não haveria justificativas para tanta mão de obra ou serviço de terceiros aplicados sem que houvesse a comercialização de produtos agrícolas.

3. A administração para justificar a arbitrariedade do seu auto de infração se valeu de meras presunções, usando para isso erros materiais constantes nas notas fiscais da pessoa jurídica que, segundo o fisco, não discriminou pormenorizadamente os serviços prestados a terceiros. Caberia à administração demonstrar a real prestação de serviço realizada pela autuada, não podendo se valer de meras presunções para impor o encargo tributário ao contribuinte.

4. O Agente Fiscal deixou de indicar os elementos indispensáveis à caracterização da obrigação tributária, como a quantidade e as espécies dos serviços que supostamente teriam sido prestados e das mercadorias e, além disso, em quais circunstâncias ocorreram referidos fatos, quais os meios e expedientes utilizados pela recorrente para sonegar contribuições, a base de cálculo e alíquotas utilizadas. Assim, incorreu em erro, violando os princípios da estrita legalidade, da motivação dos atos administrativos e da tipicidade cerrada a que está submetida a Administração Pública no exercício do poder de polícia, e também os princípios do contraditório e da ampla defesa, posto que deixou de indicar corretamente os dispositivos normativos violados.

5. O Fisco não pode alegar que houve omissão por parte da autuada se nunca houve intimação para manifestação a respeito das acusações apontadas no auto de infração.

6. De acordo com o artigo 150 da IN nº 03/2005 da SRP, os valores de materiais ou equipamentos cujo fornecimento esteja previsto em contrato e discriminados nas notas fiscais de prestação de serviços não devem integrar a base de cálculo da retenção. Como se observa pelas notas presentes no Auto, os serviços prestados têm como característica intrínseca a utilização de máquinas e equipamentos, sendo impossível contratar esses serviços sem os equipamentos necessários para sua realização. Não cabe, portanto, ao fisco, sob a alegação de que não há a discriminação de materiais e equipamentos utilizados nos serviços, cobrar a retenção sobre o total do serviço prestado, afrontando com isso os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade.

7. A empresa foi autuada várias vezes por deixar de cumprir obrigações principais e acessórias no que se refere a contribuições que devem ser pagas pelo empregador a seus segurados. No entanto, tais autuações configuram bis in idem. Isto porque a pessoa jurídica que cedeu seus empregados honrou com todos os encargos legais incidentes sobre a relação empregatícia, não podendo a Fazenda cobrar esses encargos da impugnante, já que esta não tinha qualquer relação empregatícia com seus prestadores de serviços. Totalmente descabida, portanto, já que não cabe à recorrente a obrigação de

honrar com o pagamento dessas contribuições, muito menos com aquelas devidas a entidades conveniadas, denominadas “terceiros” na NFLD.

8. Por mera liberalidade do “Fisco e sem qualquer fundamentação, alguns empregados recentemente contratados pela recorrente foram desclassificados de rurais para urbanos, ensejando com isso a cobrança da diferença de alíquotas que se aplicam a esses dois tipos de trabalhadores. O artigo 22-A da Lei 8.212/91 estabelece que o produtor rural pessoa jurídica recolhe 2,5% mais 1% sobre o total da receita bruta obtida na comercialização da produção, em substituição à contribuição sobre a folha de empregados e avulsos e aos adicionais para acidentes de trabalho, ficando obrigado a recolher sobre a folha apenas o que se refere aos contribuintes individuais e cooperativas de trabalho. No entanto, a Fazenda tributou alguns empregados como se fossem urbanos, ou seja, aplicou a alíquota de 20% sobre a folha de pagamento mais 3% do seguro acidente de trabalho. Para tanto utilizou o argumento de que os motoristas de tratores e caminhões, que são empregados da Agropecuária, estariam prestando serviço a terceiro, não se enquadrando como trabalhadores rurais. Isto é completamente irrazoável, já que os mesmos passam integralmente sua jornada na zona rural, prestando serviço a pessoa jurídica produtora rural. Transcreve os artigos 2º e 3º da Lei 5.889/73, que conceituam o que seria empregado rural e requer a anulação da NFLD.

9. Dada a complexidade dos fatos e dos cálculos para se chegar ao valor da contribuição devida, mister, em prestígio aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, que seja deferida a realização de prova pericial (facultando-se à recorrente a indicação de assistente técnico e a formulação de quesitos) e a juntada de novos documentos da contabilidade da empresa para elucidar os fatos controvertidos. O indeferimento do pedido representaria uma ofensa ao princípio da ampla defesa, devido à precariedade da NFLD e dos Autos de Infração, que descumpriram uma série de requisitos previstos pela legislação tributária nacional.

10. Os requisitos legais para que se apresente válido o Auto de Infração e as prováveis CDA foram -sumariamente desprezados, pelo que é nulo de pleno direito o título atacado. Admitir o contrário implica em clara negativa de vigência do artigo 202 do CTN e do artigo 2º, § 5º da Lei 6.830/80, dispositivos infra-constitucionais destinados a dar efetividade às limitações ao poder de tributar, consagradas pela nova ordem constitucional instaurada a partir de 1988. As palavras presunção e suposição resumem bem as diretrizes em que se balizaram os atos fiscalizatórios que, mediante documentos esparsos e lançamentos expressos em livros fiscais da autuada conjeturaram uma determinada infração.

11. A maneira como se deu o procedimento fiscalizatório, bem como seu desfecho, demonstra que até mesmo os fiscais ficaram em dúvida quanto à real situação contábil de um determinado lançamento contido no livro fiscal. O Relatório Fiscal não poderia ter sido elaborado frente à incerteza sobre a ocorrência de determinada infração.

12. Observando-se os autos de infração e as notificações, percebe-se a alusão a um emaranhado de Leis e Instruções Normativas, sem o enquadramento correto do ato praticado pelo contribuinte àquelas Leis. Isso inviabiliza a defesa plena da empresa quanto às irregularidades a ela imputadas, já que o Relatório é ininteligível.

13. A multa aplicada é confiscatória, pois se observa a possibilidade de ser aplicada ao recorrente a absurda multa moratória de até 100% do valor da operação. Pelos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não pode ser aceita uma multa moratória que represente um descompasso entre o ilícito e a penalidade aplicada. Não é o fato de a multa estar prevista em lei que dispensa a análise da validade do dispositivo. Deveria ser reduzida para 10%.

14. O artigo 161, §1º do CTN prevê que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora serão calculados à taxa de um por cento ao mês. A taxa Selic, apesar de ter sido

criada por lei, é eminentemente remuneratória e por isso não pode ser aplicada para fins tributários.

Traz jurisprudência e requer:

A declaração da nulidade do AI pelos motivos expostos e, na eventualidade do não acolhimento do pedido:

- A aplicação da alíquota de 11% sobre a correta base de cálculo, ou seja, 30% do valor da nota fiscal de prestação de serviços, naquelas notas em que não houve recolhimento.
- A anulação do AI para as notas em que os valores retidos foram efetivamente 11% sobre a base de cálculo correta (30% do valor da nota fiscal emitida).
- A redução da multa de mora para 10% e a exclusão da taxa SELIC.
- A realização de prova pericial e a juntada oportuna de documentos.

Por fim, que os procuradores sejam intimados de todos os atos praticados.

É o Relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido julgado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/01/2007

CESSÃO DE MÃO DE OBRA RETENÇÃO.

A empresa contratante de Serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter e recolher onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

RETENÇÃO. UTILIZAÇÃO INERENTE DE EQUIPAMENTOS. BASE DE CÁLCULO.

Mesmo que a utilização de equipamentos seja inerente à execução dos serviços contratados, é condição necessária para a redução da base de cálculo que haja a discriminação dos valores nas notas fiscais, faturas ou recibos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPUGNAÇÃO. AMPLA DEFESA.

O processo administrativo se instaura com a impugnação do contribuinte ao lançamento. E a partir desse momento que devem ser assegurados ao sujeito passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGUIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

DIREITO DE DEFESA. GARANTIA.

Inexiste cerceamento ao direito de defesa se expostos os motivos de fato e de direito ensejadores da autuação e garantido o contraditório ao sujeito passivo.

ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE FUNDAMENTOS.

Meras alegações, sem nenhuma comprovação, não têm o condão de derribar Auto de Infração lavrado com embasamento nos documentos apresentados pela empresa.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. FALTA DE REQUISITOS.

A perícia é prescindível quando a prova do fato não dependa de conhecimento técnico especial. O pedido deve ser considerado como não formulado quando não atenda aos requisitos estabelecidos na norma.

JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 244/268, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **Preliminares de nulidade.**

A recorrente suscita preliminares de nulidade do lançamento, as quais foram bem apreciadas pela primeira instância julgadora, de modo que adoto os fundamentos da referida decisão como razões de decidir:

“Afirma o sujeito passivo que teria havido desrespeito ao formalismo que é exigido do procedimento fiscal e que o ato da autoridade fiscal não teria sido ordenado logicamente, como prevê o princípio documental. Para justificar tal afirmação, aduz que no item 6.7 do Relatório Fiscal, que informa quais foram as Notificações e Autos de Infração lavrados durante a ação fiscal, houve uma inversão dos valores relativos aos DEBCAD 37.049.600-0 e 37.049.599-3, ou seja, o valor de R\$ 3.192.253,13 seria relativo à segunda NFLD e o valor de R\$ 78.268,82 à primeira, ao contrário do que trouxe o Relatório Fiscal.

Pleiteia, com esse fundamento, a anulação das duas Notificações Fiscais aludidas. Tal espécie de alegação deve ser rechaçada de forma cabal e direta, já que além de ser desprovida de qualquer razoabilidade, demonstra a falta de afinidade da impugnante com os princípios basilares do nosso Direito.

As formalidades visam à obtenção da certeza jurídica e da segurança processual, logo, a forma não pode ser tida como um fim, ela é mero instrumento para a persecução da finalidade pública e para a garantia do direito de defesa. O equívoco citado pela impugnante ocorreu em um item secundário do Relatório Fiscal e é facilmente identificável, pois o valor correto da Notificação está claramente expresso na primeira folha da mesma, assim como na totalização do débito, que consta no DSD - Discriminativo Sintético do Débito, à fl. 52, tanto que a impugnante não teve dúvida em apontar a inversão como um equívoco.

Isso significa que não ocorreu qualquer prejuízo ao sujeito passivo, pois o fato citado não ocasionou nenhuma restrição a seus direitos de contraditório e ampla defesa.

Significa também que o interesse público foi devidamente resguardado, sem qualquer mácula aos princípios constitucionais da legalidade ou da moralidade, já que a irregularidade apontada pela impugnante é absolutamente insignificante, pois não afeta a clareza, a certeza ou a liquidez exigidas na constituição do crédito tributário.

Anular lançamentos com base nesse tipo de erro, como deseja a impugnante, seria fazer tábua rasa do interesse público, nulificar os princípios constitucionais da celeridade processual e da eficiência e, por fim, desprezar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Noutro giro, afirma a defesa que houve falta de motivação e de fundamentação no ato praticado pela autoridade fiscal, além de desrespeito aos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, já que não houve a indicação precisa dos elementos caracterizadores 'da obrigação tributária, como a quantidade e as espécies dos serviços que supostamente teriam sido prestados e das mercadorias e, além disso, em quais circunstâncias ocorreram referidos fatos, quais os meios e expedientes utilizados pela recorrente para sonegar contribuições, a base de cálculo e alíquotas utilizadas.

Tais alegações não podem ser aceitas, pois não encontram nenhum tipo de substrato na Notificação sob análise. Primeiramente, não há e nem poderia haver indicação das quantidades e espécies de mercadorias porque a presente notificação não tem nenhuma relação com mercadorias. Como consta no Relatório Fiscal, os fatos geradores das contribuições lançadas são a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais e a contratação de empresas prestadoras de serviços mediante cessão de mão de obra, que foram registrados nos livros contábeis, folhas de pagamento e GFIP do próprio sujeito passivo. Tanto as contribuições como as bases de cálculo e as alíquotas estão perfeitamente discriminadas no anexo DAD - Discriminativo Analítico do Débito, competência por competência, levantamento por levantamento (fls. 4 a 45). “As circunstâncias em que tais fatos ocorreram e os meios e expedientes utilizados pela recorrente para sonegar contribuições” (palavras da impugnante) são elementos despiciendo para a constituição do crédito tributário, cabendo sua análise ao Ministério Público.

Quanto ao argumento de falta de motivação, devemos nos valer dos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello. Segundo o festejado autor, o princípio da motivação decorre do princípio da legalidade e impõe à Administração Pública o dever de expor as razões de direito e de fato pelos quais tomou a providência adotada. Ao contrário do que afirma a impugnante, agiu o Auditor Fiscal em perfeita consonância com tais princípios: apresentou os dispositivos legais que prevêm as hipóteses de incidência das contribuições, das multas e dos juros lançados, trouxe todas as informações necessárias sobre a ocorrência dos fatos impositivos, colhidas diretamente da documentação apresentada pelo sujeito passivo, e demonstrou, por levantamento, a falta de recolhimento das contribuições devidas, o que implicou na lavratura da Notificação sob exame.

Também não há, como quer o contribuinte, referência a um “emaranhado de Leis e Instruções Normativas”. Os fundamentos legais da autuação, tanto no que diz respeito ao dispositivo infringido quanto no que se refere à multa aplicada, foram precisamente informados pelo Auditor Fiscal no Anexo FLD - Fundamentos Legais do Débito. A impugnante ainda faz alusão ao artigo 202 do Código Tributário Nacional e ao artigo 2º, § 5º da Lei nº 6.830/90, que tratam dos elementos necessários ao Termo de Inscrição de Dívida Ativa, para afirmar que não estariam presentes na lavratura. A análise de tais requisitos, no momento oportuno, é de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional e do Judiciário, e não deste órgão julgador. No que nos cabe, devemos asseverar que o lançamento foi feito com a discriminação clara e precisa dos fatos

geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme prevê o artigo 243 do Decreto 3.048/99.

Devemos asseverar ainda que, tendo sido impecavelmente expostos os motivos de fato e de direito que levaram à lavratura da Notificação, com a clara enunciação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado, não há que se falar em ofensa aos Princípios da Legalidade, da Tipicidade ou da Motivação, tampouco do Contraditório e da Ampla Defesa. Ao contrário, na lavratura em tela foram todos eles homenageados.

Irresigna-se também a impugnante por não ter tido a oportunidade de se manifestar durante a ação fiscal a respeito das “acusações” que lhe são imputadas, o que não merece prosperar. Prevê a Constituição Federal em seu artigo 5º:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Como fica claro da leitura do artigo acima, não é na fiscalização, que é procedimento investigatório, que devem ser garantidos o contraditório e a ampla defesa, e sim no processo administrativo, que apenas se instaura com a impugnação do contribuinte ao lançamento (art 14 do Decreto 70.235/72). É a partir desse momento que devem ser assegurados ao sujeito passivo tais direitos, como efetivamente foram com a abertura do prazo previsto em lei para que contestasse qualquer elemento que entendesse ilegítimo ou que não refletisse a realidade.

Quanto à utilização de presunções, o Relatório Fiscal é vívido no que tange a. explicitar que as contribuições lançadas foram apuradas estritamente com base na documentação apresentada pelo sujeito passivo, ou seja, livros contábeis, folhas de pagamento e GFIP. Tais documentos foram produzidos pela própria empresa e as informações ali constantes constituem prova direta e insofismável da ocorrência dos fatos geradores no mundo fenomênico. E é nesses documentos que se pode encontrar a almejada verdade material, pois nenhuma prova em contrário foi produzida pela defesa, que se limita a alegar que o Fisco se baseou em presunções.

Ainda nesta seara de alegações, em relação ao enquadramento do sujeito passivo como uma pessoa jurídica prestadora de serviços pelo Fisco, devemos esclarecer que o Auditor Fiscal não criou, não imaginou, nem presumiu nada. Mais uma vez ateu-se unicamente aos dados registrados na contabilidade da impugnante, onde consta que nas competências de julho e agosto de 2006 houve apenas receitas provenientes da prestação de serviços, assim como, unicamente, despesas relacionadas a essa atividade (entre elas, gastos com mão-de-obra de terceiros). Assim, segundo os documentos elaborados pelo sujeito passivo e apresentados à fiscalização, não houve produção rural nestas competências. Trouxe também a fiscalização uma tabela, à fl.124, com dados extraídos dos livros contábeis, onde fica demonstrado que no ano de 2005 a receita decorrente dos serviços está no mesmo patamar da produção rural (R\$ 5.573.159,13 contra R\$ 6.840.464,56), vindo a supera-la no ano de 2006 (R\$ 10.868.167,20 contra R\$ 3.900.428,19). Tais dados são objetivos, não são fruto de interpretação ou presunção, e revelam, inequivocamente, que a impugnante exerce a atividade de prestação de serviços de forma autônoma.

Deste modo, é patente o acerto do procedimento fiscal ao desenquadrar o sujeito passivo do FPAS 604 e enquadrá-lo no FPAS 787 (Prestador de Mão de Obra Rural) nas competências em que houve receitas advindas da prestação de serviços. Oportuno esclarecer que, ao contrário do que alega a impugnante, a fiscalização não reclassificou empregados rurais em urbanos e, portanto, não cobrou alíquotas diferenciadas em razão disso.

O único reenquadramento feito foi o citado acima - de FPAS, que certamente não ocorreu por “liberalidade” do Fisco, já que a atividade deste é plenamente vinculada.

Funda-se o procedimento na Instrução Normativa SRP n.º 03/2005, vigente à época dos fatos geradores, e que estabelecia:

Art. 250. As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, substituem as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, sendo devidas por:

I - produtores rurais pessoa física e jurídica;

(...)

§ 2º Não se aplica a substituição prevista no caput, hipótese em que são devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991.

III - quando o produtor rural pessoa jurídica, além da atividade rural:

(...)

b) exercer outra atividade econômica autônoma, definida no inciso XXII do art. 240, seja comercial, industrial ou de serviços, em relação à remuneração de todos os empregados e trabalhadores avulsos;"

Portanto, concordando com os termos da decisão de primeira instância administrativa e não tendo a recorrente apresentado novas razões que pudessem alterar o entendimento deste julgador, encaminho meu voto pela rejeição das preliminares suscitadas, adotando a decisão da DRJ de origem no trecho acima transcrito como minhas razões de decidir.

### **Do mérito.**

Entendo que deve ser rejeitado o pedido para que a alíquota de 11%, relativa à retenção sobre os serviços prestados ao sujeito passivo mediante cessão de mão de obra, incida apenas sobre 30% do valor das notas fiscais emitidas pelas prestadoras.

Ocorre que o artigo 150 § 1º da Instrução Normativa n.º 03/2005 não deixa dúvidas ao estabelecer que, mesmo que a utilização de equipamentos seja inerente à execução dos serviços contratados, é condição necessária para a redução da base de cálculo que haja a discriminação dos valores nas notas fiscais, faturas ou recibos, o que, conforme a própria contribuinte, inexistiu no presente caso.

Igualmente deve ser afastada a alegação de *bis in idem*, que a recorrente faz com base no argumento de que já houve o devido recolhimento pelas prestadoras das contribuições incidentes sobre suas folhas de pagamento.

Esclarece-se que a obrigação de retenção e recolhimento das contribuições é única e exclusivamente do tomador de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, conforme prevê o artigo 31 da Lei 8.212/91.

Assim, não se trata de responsabilidade solidária, em que o recolhimento cabe a qualquer dos envolvidos na ocorrência do fato gerador, no caso, tomador e prestador. Na sistemática prevista em lei, a obrigação é do tomador, e tendo sido descumprida, implica necessariamente na constituição do crédito tributário pelo Fisco. Ao prestador cabe apenas o

direito de compensação ou restituição, na forma estabelecida no §§ 1º e 2º do já citado artigo 31 da Lei 8.212/91.

Ademais, como bem referiu a decisão de piso, “(...) *mesmo que imaginássemos, apenas hipoteticamente, a existência de uma previsão legal desonerando o tomador de sua obrigação em razão de haver recolhimentos por parte das prestadoras de serviços, a argüição de bis in idem igualmente deveria ser rejeitada, já que o artigo 16, III do Decreto 70.235/72 estabelece que as alegações devem ser acompanhadas de provas, e a impugnante não carregou aos autos nenhuma prova do que alega, ou seja, de que efetivamente houve o recolhimento de todas as contribuições devidas por parte das prestadoras.*”.

Por fim, quanto à alegação de que houve desclassificação de trabalhadores rurais para urbanos, ensejando assim a cobrança da diferença de alíquotas que se aplicam a esses dois tipos de trabalhadores, o tema já foi tratado alhures, quando da apreciação das preliminares, porém é abaixo reproduzido, novamente, o trecho da DRJ, já adotado como razões de decidir em relação as preliminares, e ora igualmente adotado quanto a esta alegação de mérito:

“Ainda nesta seara de alegações, em relação ao enquadramento do sujeito passivo como uma pessoa jurídica prestadora de serviços pelo Fisco, devemos esclarecer que o Auditor Fiscal não criou, não imaginou, nem presumiu nada. Mais uma vez ateu-se unicamente aos dados registrados na contabilidade da impugnante, onde consta que nas competências de julho e agosto de 2006 houve apenas receitas provenientes da prestação de serviços, assim como, unicamente, despesas relacionadas a essa atividade (entre elas, gastos com mão-de-obra de terceiros). Assim, segundo os documentos elaborados pelo sujeito passivo e apresentados à fiscalização, não houve produção rural nestas competências. Trouxe também a fiscalização uma tabela, à fl.124, com dados extraídos dos livros contábeis, onde fica demonstrado que no ano de 2005 a receita decorrente dos serviços está no mesmo patamar da produção rural (R\$ 5.573.159,13 contra R\$ 6.840.464,56), vindo a supera-la no ano de 2006 (R\$ 10.868.167,20 contra R\$ 3.900.428,19). Tais dados são objetivos, não são fruto de interpretação ou presunção, e revelam, inequivocamente, que a impugnante exerce a atividade de prestação de serviços de forma autônoma.

Deste modo, é patente o acerto do procedimento fiscal ao desenquadrar o sujeito passivo do FPAS 604 e enquadrá-lo no FPAS 787 (Prestador de Mão de Obra Rural) nas competências em que houve receitas advindas da prestação de serviços. Oportuno esclarecer que, ao contrário do que alega a impugnante, a fiscalização não reclassificou empregados rurais em urbanos e, portanto, não cobrou alíquotas diferenciadas em razão disso.”

Por tais razões, sem razão a recorrente quanto às suas alegações de mérito.

#### **Da multa.**

A multa de mora aplicada estava prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo sido lançada estritamente de acordo com os ditames legais quanto ao pedido de redução da multa para 10%, baseado nos argumentos de que o valor aplicado é confiscatório e que não respeita os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, não é possível acatá-lo. Ocorre que a aplicação da penalidade decorre de expressa previsão legal e, sendo a Administração Pública à lei vinculada, não cabe a este julgador deixar de aplicá-la, sob pena de violação do princípio da legalidade.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade, importa referir o disposto na Súmula CARF n.º 02, a qual dispõe que "*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*". Diante disso, deixo de analisar tais argumentos, haja vista que este Conselho não possui competência para ser pronunciar a respeito destas matérias.

### **Retroatividade benigna da multa.**

Em que pese a DRJ de origem já tenha mencionado a aplicação do instituto da retroatividade benigna, imperioso dizer que a Procuradoria da Fazenda Nacional editou o Parecer SEI N.º 11315/2020/ME, ratificando a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que trata da "Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer", que assim dispõe:

1. Trata-se da Nota Cosit n.º 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN n.º 502, de 12 de maio de 2016[1].

(...)

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

*6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.*

*7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei n.º 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)*

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Por tais razões, a multa imposta merece ser recalculada conforme redação do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, conferida pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por força da retroatividade benigna, conforme alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

### **Taxa Selic.**

Inexiste ilegalidade na aplicação da taxa Selic devidamente demonstrada no auto de infração, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

Conforme Súmula CARF n.º 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

### **Pedido de produção de provas.**

Requer a contribuinte a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a juntada de documentos e, as que mais se fizerem necessárias.

Desse modo, produção de provas, diligências, perícia e afins são indeferidas, com fundamento no art. 18 do Decreto n.º 70.235/1972, com as alterações da Lei n.º 8.748/1993, por se tratar de medidas absolutamente prescindíveis já que constam dos autos todos os elementos necessários ao julgamento.

A solicitação para produção de provas não encontra amparo legal, uma vez que, de modo diverso, o art. 16, inciso II do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93, determina que a impugnação deve mencionar as provas que o interessado possuir, de modo que o *onus probandi* seja suportado por aquele que alega. Descabe, portanto, a inversão do ônus da prova pretendida pelo recorrente, sendo tal requerimento inferido.

Cabia a contribuinte apresentar a prova de suas alegações, com fundamento no artigo 373 do CPC e artigo 36 da Lei n.º 9.784/99, carecendo de razão a recorrente. Ocorre quem no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, da recorrente.

### **Conclusão.**

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para que a multa seja recalculada, considerando a retroatividade benigna, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Fl. 14 do Acórdão n.º 2202-009.443 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15956.000442/2007-19