



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16004.720110/2017-48</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-011.911 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	2 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	FAZENDA NACIONAL GUARIROBA BIOENERGIA LTDA

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. OMISSÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Há de ser decretada a nulidade de decisão recorrida por preterição do direito de defesa do contribuinte em virtude da omissão, conforme determina o art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para declarar a nulidade do acórdão de primeira instância, determinando o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que seja prolatada nova decisão.

Sala de Sessões, em 2 de outubro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 813 a 819):

O presente Auto de Infração foi lavrado em 17/04/2017, no valor de R\$ 10.537.693,87 (dez milhões, quinhentos e trinta e sete mil e seiscentos e noventa e três reais e oitenta e sete centavos), no qual o Auditor Fiscal relata que:

*O presente relatório integra o Auto de Infração - Al emitido sob o n.º acima indicado, o qual tem por finalidade apurar e constituir o crédito relativo a contribuições arrecadadas pela RFB e destinadas a Seguridade Social (FUNRURAL) e a outras entidades e/ou fundos/terceiros, as quais são devidas pelo produtor rural pessoa jurídica, aqui entendida a agroindústria, nos seguintes termos:*

*- sobre a receita bruta proveniente da comercialização de produção própria ou adquirida de terceiros, industrializada ou não - 01 a 12/2012, 01 a 12/2013;*

*-na qualidade de adquirente, por sub-rogação, na aquisição de produto rural de produtor pessoa física 01/2012, 04 a 12/2012 e 04 a 12/2013;*

*-contribuições incidentes sobre prestação de serviços a terceiros - 01 e 02/2012, 04 e 05/2012, 09 e 10/2012 e 12/2012, 03, 04, 08 e 09/2013;*

*-SENAR (outras entidades e/ou fundos) aplicado sobre as receitas decorrentes de exportação -01/2012, 05 a 12/2012, 01, 02, 07 e 10/2013;"*

O Auditor Fiscal apresentou no Relatório Fiscal, item II - Da Cronologia do Procedimento Fiscal, um histórico da fiscalização, explicitando os termos emitidos, e as solicitações de esclarecimentos encaminhadas ao contribuinte, bem com as respostas da empresa, destacando a ação judicial impetrada pela empresa, as divergências verificadas e o encerramento parcial da ação fiscal em 2016:

*Queremos esclarecer que foi apresentada cópia de MANDADO DE SEGURANÇA COM PEDIDO DE MEDIDA LIMINAR - ação judicial sob n° 0001825-47-2015.4.03.6106 -, no qual a empresa solicita que não seja compelida ao recolhimento da contribuição prevista no art. 22-A da Lei 8212/91, e também requer isenção da contribuição devida ao SENAR incidente sobre as exportações indiretas. Ocorre, entretanto, que foi*

*denegada a segurança pretendida bem como a liminar. A referida ação judicial encontrava-se sobrestada, até o julgamento final do Recurso Extraordinário 718.874-RS, que tratava do assunto em pauta. Com o provimento do citado RE, considerando constitucional a contribuição sob judge, foi julgado IMPROCEDENTE a ação judicial do sujeito passivo, em data de 31/03/2017. Assim sendo, observe-se que não está o sujeito passivo amparado judicialmente para abster-se dos recolhimentos em questão.*

*(...)*

*Finalmente, foi encaminhado ao sujeito passivo, em 22/08/2016, Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, com planilha constando os valores divergentes entre as bases de cálculo apuradas pelo mesmo para efeito de recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta e aquela constante de sua escrituração contábil, para que fosse esclarecido o motivo de tal diferença, posto que as duas bases de cálculo partiram da própria.*

*Em resposta de 05/09/2016, a empresa apresentou novas planilhas com composição das bases de cálculo e a demonstração contábil das mesmas.*

*Contudo, após análise fiscal, ainda assim, restaram diferenças as quais não foram justificadas; situação essa que nos levou a efetuar o lançamento fiscal com a competente emissão deste Auto de Infração.*

*(...)*

*Esclarecemos que a competências relativas ao ano calendário de 2011 foram lançadas anteriormente no AUTO DE INFRAÇÃO de nº 16.004.720354/2016-40, em data de 21/11/2016, o qual já foi encaminhado à empresa em 29/11/2016.*

O Auditor Fiscal relata que analisou os documentos apresentados e os dados constantes no banco de dados da Receita Federal, tais como: arquivo Escrituração Contábil Digital - ECD e SPED NF-e, arquivo Nota Fiscal Eletrônica, e então apurou:

- a) A contribuição substitutiva incidente sobre a receita bruta apresenta divergências de base de cálculo entre os valores efetivamente recolhidos e aqueles constantes da escrituração contábil digital. Vide PLANILHA I;*
- b) Foram apurados valores não declarados em GFIP relativos a aquisições/compras de produto rural efetuadas com produtores rurais pessoas físicas. Vide PLANILHA II;*
- c) A empresa presta serviços a terceiros sem que, no entanto, tenha apresentado mão-de-obra suficiente, alocada para tal atividade. Vide PLANILHA III;*
- d) A empresa não recolheu a contribuição para outras entidades e fundos (terceiros) referente ao SENAR sobre as exportações. Por tratar-se de base de cálculo vinculada à receita bruta, vide PLANILHA I.*

A Autoridade Fiscal verificou que o sujeito passivo não incluiu em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social- GFIP, todos os fatos geradores, reduzindo, portanto, as contribuições previdenciárias. Tendo sido lançado, portanto, as diferenças apuradas, destacando que todos os recolhimentos realizados pela empresa foram aproveitados.

O Auditor Fiscal relata que a fiscalizada é:

*(...) uma agroindústria, posto tratar-se de um produtor rural pessoa jurídica, com atividade econômica de industrialização da produção própria e também adquirida de terceiros.*

*Além do setor industrial, tem mão-de-obra empregada na produção rural, e presta, ainda, serviços a terceiros.*

*Tendo em vista o exercício das atividades acima descritas e seu enquadramento como Agroindústria, faz jus à substituição tributária prevista no art. 22-A da Lei 8212/91 e, portanto, seu enquadramento para efeito das contribuições previdenciárias é múltiplo, nos seguintes termos:*

**A) FPAS 604: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA SOBRE A MÃO-DE-OBRA EMPREGADA NO SETOR RURAL**

*(...)*

*É aplicada a substituição tributária explicitada no tópico B, abaixo, diferenciando-se apenas as contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros), onde são distintas as folhas de pagamento de mão-de-obra utilizada na produção rural daquela utilizada no setor industrial.*

*As contribuições para outras entidades e fundos (terceiros) encontram-se regulamentadas pela INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB 971/2009, com alterações aplicadas pelas INSTRUÇÕES NORMATIVAS RFB 1071/2010 e 1238/2012, em seu art. 111-f, inciso III. (...)*

**B) FPAS 744: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO PRÓPRIA E DA ADQUIRIRDA DE TERCEIROS, INDUSTRIALIZADA OU NÃO**

*(...)*

*Observe-se que a substituição é aplicada somente às contribuições previstas no art. 22, incisos I e II da Lei 8212/91, ficando, assim, mantidas as contribuições para outras entidades e fundos (terceiros), que no caso em pauta refere-se ao SENAR, com a alíquota de 0,25%, instituída pela Lei 10256/2001, a partir de 01/01/2002 e prevista no § 5º do já descrito art. 22-A. (...)*

**C) FPAS 744: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL, DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA**

*I A aquisição/compra de produto rural, efetuada com produtor pessoa física, obriga o adquirente ao recolhimento da contribuição previdenciária devida por este último, devendo, para tanto, descontá-la do mesmo quando da efetivação da operação comercial; ficando, assim, o adquirente sub-rogado nas obrigações do produtor. A substituição tributária, nesse caso, é do produtor pessoa física, porém, a sub-rogação retro citada, delega, nos termos da Lei 8212/91, ao comprador a obrigatoriedade do recolhimento da contribuição substitutiva. (...)*

*O Produtor Rural pessoa física deve, ainda, recolher a contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR - nos termos previstos na Lei 10256/2001, nos seguintes termos:*

*(...)*

*Conforme anteriormente citado, sobre o valor da comercialização de produto rural oriundo de produtor rural pessoa física, a empresa/adquirente está imbuída da obrigatoriedade de arrecadar e recolher as contribuições devidas acima explanadas, conforme previsto no texto legal abaixo:*

*(...)*

*Tendo em vista que as contribuições previdenciárias devidas pelo Produtor Rural, pessoa física, devem ser descontadas do mesmo, pelo adquirente sub-rogado na obrigação de seu recolhimento, esclarecemos que essa prerrogativa (o desconto) é legalmente prevista, conforme descrito no art. 33, § 6º da Lei 8212/91:*

*(...)*

*D) FPAS 787: PRESTADOR DE MÃO-DE-OBRA RURAL*

*(...)*

*Não se aplica a substituição tributária do art. 22-A da Lei 8212/91, na folha de pagamento relativa à prestação de serviços a terceiros, aplicando-se, pois, o enquadramento previsto para o respectivo FPAS 787, conforme acima descrito.*

*Vejamos:*

*(...)*

*E) FPAS 833: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA SOBRE A MÃO-DE-OBRA EMPREGADA NO SETOR INDUSTRIAL*

*(...)*

*Assim como ocorre com o FPAS 604, é aplicada a substituição tributária explicitada no tópico B, acima, diferenciando-se apenas as contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros), onde são distintas as folhas de pagamento de mão-de-obra utilizada na produção rural daquela utilizada no setor industrial.*

O Auditor Fiscal relata que efetuou o lançamento da seguinte forma:

*A) DA CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA PROVENIENTE COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO PRÓPRIA E ADQUIRIDA DE TERCEIROS*

*(...)*

*Embora o sujeito passivo tenha impetrado ação judicial no sentido de isentar-se dos recolhimentos acima citados incidentes sobre suas exportações e receitas de revenda, como já anteriormente descrito, não houve provimento favorável aos pleitos pretendidos. (Vide item II, parágrafo 11).*

*Isto posto, em cumprimento aos termos legais, foi lançado o crédito tributário sobre a receita em questão, bem como a contribuição para o SENAR, conforme explicitado na PLANILHA I, em anexo, impondo a obrigatoriedade dos recolhimentos em pauta sobre bases de cálculo não declaradas e/ou declaradas parcialmente em GFIP.*

*Informamos que os valores ora lançados constituem crédito suplementar e foram apurados por esta fiscalização a partir dos lançamentos contábeis coletados do arquivo digital ECD- Escrituração Contábil Digital e da totalização das notas fiscais de saída constantes do arquivo NF-e- Nota Fiscal Eletrônica; sendo estas últimas estabelecidas por base de cálculo de acordo com os códigos CFOP e NCM. (...). Contudo, como foram confirmados recolhimentos existentes no c/corrente da empresa relativos a esse fato gerador, foram os mesmos deduzidos dos valores apurados, não se constituindo, assim, parte integrante deste lançamento de crédito Vide o já citado DEMONSTRATIVO DE VALORES EFETIVAMENTE RECOLHIDOS.*

*B) DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL DE PRODUTOR PESSOA FÍSICA*

*O sujeito passivo desta ação fiscal, como descrito na letra "C" do item IV, ao efetuar aquisição de produto rural com produtor pessoa física, está obrigado legalmente, na qualidade de adquirente sub-rogado, a promover o recolhimento das contribuições devidas por aquele, devendo, para tanto, reter e descontar do mesmo os valores a serem efetivamente recolhidos.*

*Igualmente ao acima descrito, os arquivos digitais encaminhados pela empresa ao ambiente SPED foram utilizados para a verificação deste fato gerador(...) foram deduzidos dos valores apurados para lançamento, os recolhimentos existentes no c/corrente da empresa relativos a esse fato gerador, ainda que não declarados ou declarados parcialmente em GFIP, não se constituindo, assim, parte integrante deste lançamento de crédito.*

*(...)*

*Mais uma vez, ressaltamos que as medidas judiciais impetradas pelo sujeito passivo no sentido de lhe conceder liberalidade para não efetuar o desconto em questão e, em sub-rogação, promover o seu recolhimento à Seguridade Social, não obtiveram êxito.*

**C) DA AFERIÇÃO INDIRETA SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A TERCEIROS**

*Especificamente quanto ao exposto na letra "D" do item IV, esclarecemos que, quando uma Agroindústria presta serviços a terceiros, as contribuições sociais previdenciárias são devidas INTEGRALMENTE sobre a respectiva folha de salários, não se aplicando, pois, sobre a mesma, a já citada substituição tributária(...). Deve, ainda, obrigatoriamente, ser feita folha de pagamento específica relativamente aos segurados empregados participantes dessa operação, bem como, ser efetuado lançamento contábil em título próprio, dos respectivos valores.*

*Ocorre, entretanto, que a despeito da existência de faturamento referente a Notas de Prestação de Serviços a Terceiros, não houve a apresentação dos citados elementos por parte do sujeito passivo. Sem a alocação da mão-de-obra efetivamente necessária para a realização dos citados serviços, não nos restou outra alternativa que não a aferição indireta prevista no Capítulo III da INSTRUÇÃO NORMATIVA 971/2009, em seu art. 336:*

*(...)*

*Desse confronto resultaram divergências, posto que para alguns tomadores não foi declarada a respectiva mão-de-obra e para outros, esta mostrou-se ínfima em relação aos valores faturados.*

*(...)*

**D) DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS - TERCEIROS - SOBRE AS EXPORTAÇÕES**

*A totalização da receita bruta decorrente da comercialização da produção da Agroindústria não contempla os valores oriundos da exportação de produtos, os quais estão isentos do recolhimento das Contribuições Previdenciárias. Contudo, essa isenção abrange tão somente essas contribuições, sendo devidas aquelas destinadas a outras entidades e fundos - terceiros. Neste caso, especificamente, falamos do SENAR, conforme explicitado no art. 170, § 3º da IN RFB 971/2009.*

*(...)*

*Como já, incessantemente descrito, a empresa não declarou, ou declarou de forma incompleta, a receita bruta sobre exportações em GFIP, o que impediu que o sistema calculasse corretamente a contribuição de terceiros incidentes sobre a mesma, motivo pelo qual ora a lançamos. Aliás, na Resposta à Intimação de 19/05/2015, a própria empresa informou que a*

*citada contribuição só passou a ser recolhida a partir da competência 05/2013.*

A Autoridade Fiscal informa que a empresa sonegou contribuições previdenciárias ao omitir em GFIP fatos geradores e, portanto, reduzir os valores a serem efetivamente recolhidos à Seguridade Social. Tal omissão resultou em Representação Fiscal para Fins Penais relativa à sonegação EM TESE configurada.

O Auditor Fiscal qualificou a multa nos seguintes termos:

*"A multa de ofício de 75% foi qualificada, tendo em vista a sonegação fiscal descrita no item VIII, acima, em atendimento ao previsto na Lei 9430/96, em seu art. 44"*

Por fim, foi emitido o Auto de Infração por obrigação acessória:

*A empresa/sujeito passivo desta ação fiscal, incorreu em descumprimento de obrigação acessória, quando não declarou ou declarou de forma incompleta, a receita bruta oriunda da comercialização da produção própria e/ou adquirida de terceiros, industrializada ou não, e a totalidade dos valores da comercialização de produto rural adquirido de pessoa física. Contudo, foram efetuados recolhimentos, ainda que parciais, relativos a esses fatos geradores.*

*Apesar dos valores recolhidos parcialmente, ocorreu infração legal quanto a falta de declaração em GFIP dos citados valores, o que nos induziu ao lançamento de Auto de Infração por Obrigação Acessória, nos seguintes termos:*

*(...)*

*A multa foi aplicada em consonância com a mesma Lei 8212/91, art. 32-A, "caput". inciso I e parágrafos 2º e 3º, incluídos pela MP 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11941, de 27/05/2009, respeitado o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei 5172, de 25/10/1966- CTN, resultando no valor total de R\$.18.000,00 (Dezoito Mil Reais), conforme detalhamento especificado no DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DA MULTA APLICADA - AIOA, em anexo.*

## Da Impugnação

Cientificado da autuação na data de 20/04/2017, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. (fl. 357), o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 363 a 415) na data de 23/05/2017 (fl. 360), na qual alegou, em apartada síntese: **(i) Decadência** – das contribuições do período de janeiro a março/2012, assim como a exclusão da multa; No mérito pugna pela **(ii)** Não inclusão das receitas de revenda de produtos no cálculo da contribuição previdenciária prevista no artigo 22-A da Lei nº 8212/1991; Afirma acerca da **(iii)** Inexistência de concomitância de ação judicial; Aduz sobre **(iv)** Equívocos na apuração fiscal; **(v)** Sub-rogação da empresa adquirente nas obrigações do produtor rural pessoa física pelo cumprimento do artigo 25 da Lei 8212/1991; **(vi)**

Aferição indireta sobre a prestação de Serviços a Terceiros; **(vii)** Não incidência do SENAR sobre as receitas decorrentes de exportação; **(viii)** Descabimento da multa qualificada aplicada; **(ix)** A indevida cobrança de multa regulamentar; **(x)** Inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício.

### Da Baixa em Diligência

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG – DRJ/JFA, na data de 29/11/2017, por meio do despacho nº 63 (fls. 624 a 626), determinou a baixa dos autos em diligência, para que a Delegacia da Receita Federal do Brasil esclarecesse algumas questões alegadas na Impugnação (fl. 625):

- que seja informado se a base de cálculo apurada pela fiscalização engloba as referidas ações judiciais promovidas pelos produtores rurais pessoas físicas. Caso englobe, informar quais valores estão abarcados pelas ações judiciais;
- informar quais GPS foram apropriadas durante a ação fiscal;
- que seja verificado se os citados recolhimentos efetuados pela impugnante referem-se de fato a citada ação judicial e se foram ou não apropriados durante a ação fiscal. Destacando que no caso de decisão definitiva favorável à Fazenda Pública, o valor depositado é convertido em renda, do contrário, é devolvido ao contribuinte, portanto não carece ser utilizado durante a ação fiscal, apenas é necessário que seja indicado que tais valores refere-se à ação judicial para prevenir a decadência;
- que seja informado se as GPS anexadas pelo contribuinte no documento 5 foram apropriadas e caso não tenham sido as razões que levaram a esta conclusão;
- que seja informado a metodologia utilizada para apurar a base de cálculo dos valores lançados a título de “prestação de serviços a terceiros”, visto que o TIF de 22/02/2016 refere-se ao período de apuração de 01/2011 a 12/2013, mas solicita informações em relação a prestação de serviços – conta 3201040002 para ano de 2012;
- informar se houve alguma alteração na base cálculo apurada.

Em resposta, a fiscalização informou que (fls. 681 a 689):

- 1-) Sobre as ações judiciais promovidas pelos produtores rurais pessoas físicas esclarecemos:
  - a) Após diversas solicitações, o sujeito passivo limitou-se a apresentar cópia da Ação Ordinária n. 0003585-07.2010-403.61.06, promovida pela ORICANA - Associação dos Fornecedores de Cana da região de Orindiuva – CNPJ 03 815 919/0001-21- frise-se, os mesmos acostado às fls. 450/468 - a qual fez-se acompanhar de vasta relação de produtores rurais pessoas físicas e jurídicas; relação essa, entretanto, que informa unicamente o CPF, endereço e telefone dos

associados, os quais estariam no rol de produtores fornecedores de produto rural para o sujeito passivo em questão.

b) Posteriormente, em resposta datada de 09/02/2018, já relativa à realização de diligência fiscal aberta para esclarecimentos dos termos citados na Impugnação, a empresa encaminhou planilha informando, mensalmente, quais os produtores rurais listados na relação anterior, constituíram o valor constante das guias de depósito judiciais relativas ao processo citado no item “a”. Foi, então, efetuado confronto com os valores efetivamente lançados por esta fiscalização e elaborada nova relação, na qual identificamos quais deles fizeram parte da comercialização mensal efetivamente lançada no crédito tributário em pauta. Vide anexos II e III.

c) Esclarecemos que, da maneira como fora apresentada a citada ação judicial, tanto no decorrer da ação fiscal como, a princípio, na impugnação, foi impossível precisar as bases de cálculo mensais de cada produtor, supostamente abrangido pela declaração de inconstitucionalidade decorrente da mesma.

d) A despeito da elaboração da nova planilha (anexos II e III), na qual finalmente, pudemos constatar que o crédito lançado pela fiscalização engloba alguns valores decorrentes de operações efetuadas com produtores rurais pessoas físicas vinculados à Associação que promoveu a referida ação judicial 0003585-07-2010-403.61.06, temos a informar o seguinte:

d.1) Não foram apropriadas as guias de depósito judicial, durante a ação fiscal, tampouco deduzidas dos valores mensais lançados, tendo em vista a impossibilidade de identificação dos produtores rurais pessoas físicas, já citada nos itens anteriores;

d.2) A ação judicial em questão encontrava-se sobrestada até o julgamento do Recurso Extraordinário 718.874/RS, de repercussão geral reconhecida e que gerou toda a controvérsia jurídica em pauta.

d.3) Esse RE foi decidido pelo STF- Supremo Tribunal Federal, em 30/03/2017, com a conclusão de que “é constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção”.

Essa decisão implica em indeferimento da ação judicial da ORICANA, o que confirma a exatidão do lançamento fiscal em questionamento, ainda que tenha sido o mesmo efetivado com o intuito de prevenir o instituto da DECADÊNCIA.

d.4) Conforme citado, no despacho de 29/11/2017, “no caso de decisão definitiva favorável à Fazenda Pública, o valor depositado é convertido em renda, do contrário, é devolvido ao contribuinte, portanto não carece ser utilizado durante a ação fiscal, apenas é necessário que seja indicado que tais valores referem-se à ação judicial para prevenir a decadência”. Desta forma, encaminhamos as planilhas constituídas pelos anexos II e III, para esclarecimento dos valores relativos às citadas guias de depósito judicial;

2-) Quanto aos recolhimentos efetuados por Guia de Previdência Social- GPS -:

a) Os salários de contribuição das GPS apropriadas durante a ação fiscal foram indicados no Auto as fls. 324 - Demonstrativo Referente Alíquota 0,25% - Receita de Exportação - campo Sal Contr. GPS e item A de fls. 339 e fls. 347. Para melhor esclarecimento, juntamos o Anexo I que contém o Relatório das GPS recolhidas e apropriadas.

b) Quanto a citação de fls.625, referente às GPS anexadas pelo contribuinte no documento 5, informamos que as citadas GPS foram apropriadas no Auto, de modo a reduzir a base de cálculo apurada da aquisição de Produtos Rurais de Segurado Especial - código FPAS 744-1, conforme detalhado acima.

c) Esclarecemos que o Auto contempla bases de cálculo não declaradas em GFIP, sendo assim, na auditoria efetuada, as GPS não vinculadas a fato gerador declarado em GFIP – código de pagamento 2607 foram devidamente apropriadas, conforme elucidado nos itens acima.

Quando dispomos de GPS recolhidas sem a correspondente base de cálculo devidamente declarada em GFIP, apuramos as bases de cálculo utilizando a divisão do valor recolhido pela alíquota respectiva, o que resulta no Salário Contribuição/Base de Cálculo a ser apropriado.

d) Nas competências em que os valores da Receita Bruta da Aquisição de Produtos Rurais foram declarados em GFIP, competências 08/2012, 07 e 08/2013, procedemos a apuração da base de cálculo deduzindo do valor apurado os valores informados nas GFIP (fls.339 e 347). Não cabe, neste caso, a utilização do termo Apropriação de GPS.

3-) A apuração da base de cálculo dos valores lançados a título de prestação de serviços a terceiros encontra-se explicitada no Termo de Constatação/Relatório Fiscal, item V, letra “C” e reporta-se ao art. 336 da INSTRUÇÃO NORMATIVA 971/2009, que normatizou o assunto previsto na Lei 8212/91, art. 22-A, § 2º. A despeito do TIF datado de 22/02/2016, por um lapso, não se reportar de forma específica ao exercício de 2011, a metodologia aplicada é a mesma para esse ano calendário e para os demais, a saber, 2012 e 2013.

4-) Informamos que não houve alteração nas bases de cálculo apuradas lançadas no presente Auto.

Em decorrência do acima exposto, e tendo em vista que a empresa não apresentou quaisquer elementos que contestassem o lançamento fiscal de forma inequívoca e que pudessem promover alguma alteração nos valores lançados, informamos que não houve modificação alguma nas bases de cálculo apuradas.

### **Da Impugnação à diligência**

Cientificado do resultado da diligência na data de 08/03/2018, por via postal (fl. 680), o contribuinte apresentou impugnação na data de 06/04/2018 (fls. 653 a 665), na qual apresentou os seguintes quesitos, cujos termos extraio do acórdão recorrido (fls. 830 a 831):

-1º, 2º e 3º quesitos: produtores rurais pessoas físicas

Ressalta o resultado da diligência fiscal que concluiu que os montantes que amparam os depósitos judiciais (a) compõem as bases de cálculo lançadas pela fiscalização e (b) estão vinculados à medida judicial.

Afirma que o Auditor Fiscal se equivocou e a ação judicial não foi encerrada. Além disso, no caso de lançamento para prevenir a decadência é imperioso que a multa de ofício seja imediatamente afastada, por expressa determinação do art. 63 da Lei n. 9430/1996.

Argui que o Auditor Fiscal incluiu na base de cálculo aquisições realizadas por pessoa jurídica. Em relação aos depósitos judiciais afirma que:

*... a Intimada ainda identificou inconsistências nos Anexo II indicado pelo agente responsável pela diligência fiscal, especialmente em relação aos meses de agosto, setembro e outubro de 2012. quando confrontado com as bases fiscais adotadas no lançamento (fls. 325-347) e o demonstrativo apresentado em resposta a Termo de Intimação Fiscal (arquivo não paginável -fls. 631). Isso porque, sem qualquer justificativa, o resultado da diligência não considerou a integralidade dos depósitos judiciais devidamente comprovados, isto é, no momento de quantificação da base de cálculo atrelada aos depósitos judiciais, o Anexo II desconsiderou alguns produtores rurais sem tecer qualquer explanação sobre o assunto.*

A Impugnante afirma que é necessário que os montantes depósitos judicialmente comprovados nesses autos sejam considerados para os fins ora propostos pela diligência fiscal.

- 2º e 4º quesito: GPS apropriadas durante a ação fiscal.

A Impugnante afirma que não foram considerados todos os montantes recolhidos em GPS, a "título exemplificativo verifique-se pelo Anexo 1.11 do relatório de diligência, em que a fiscalização apenas considerou como "valor apropriado para o mês de janeiro de 2012 o montante de R\$ 53.113,18, quando, na verdade a base oferecida à tributação via GPS nesse período foi de R\$ 55.643,13 (vide fl. 489 e 508)".

Questiona também a não apropriação dos valores recolhidos para o SENAR durante a ação fiscal.

- 5º quesito: prestação de serviços a terceiros.

Argui que a Autoridade Fiscal não esclareceu sobre a metodologia utilizada para apurar a base de cálculo dos valores lançados a título de "prestação de serviços a terceiros".

Por fim, pede:

*Em face do exposto, a Intimada reitera os termos de sua impugnação anteriormente apresentada, requerendo o cancelamento integral dos autos de infração sub judice.*

*Outrossim, caso seja confirmado que o lançamento decorrente do suposto descumprimento do dever de sub-rogação, previsto no art. 30 da Lei n. 8212, se presta apenas para prevenir decadência, requer-se o cancelamento da multa de mora aplicada aos tributos exigidos, nos termos do art. 63 da Lei n. 9430.*

### **Determinação de nova diligência**

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG – DRJ/JFA, na data de 29/05/2018, por meio do despacho nº 31 (fls. 722 a 723), determinou, novamente, a baixa dos autos em diligência, para que a Delegacia da Receita Federal do Brasil prestasse novos esclarecimentos e informações (fl. 723):

(...)

Analisando a citada Planilha I fls. 312/324 e os documentos acostados as fls. 464/487 verifica-se que há uma divergência entre as informações constantes nos citados documentos.

Em razão da base de cálculo ter sido apurada com base no arquivo digital ECD-Escrituração Contábil Digital e da totalização das notas fiscais de saída, solicita-se que seja informado como foi composta a Receita Bruta proveniente da comercialização da produção no período de 04 a 12/2013. Devendo ser informado caso haja qualquer alteração na base de cálculo.

Em resposta, a fiscalização informou que (fls. 724 a 754):

3. Quanto as planilhas de bases de cálculo apresentadas pelo contribuinte fls. 464 a 487, ressaltamos que as mesmas foram devidamente examinadas e analisadas no decorrer da auditoria fiscal.

Para confirmação dos valores contabilizados pela empresa, no intuito de obter o resultado real, procedemos ao confronto entre as bases de cálculo apresentadas pelo sujeito passivo/objeto da ação fiscal e aquelas apuradas pela fiscalização.

Foram constatadas divergências, as quais não foram justificadas e/ou comprovadas pela empresa: motivo pelo qual constituíram o lançamento fiscal sob discussão, e compõem a planilha 2, ora anexada

4. Outro esclarecimento que se faz necessário refere-se à planilha apresentada pelo contribuinte, cujas bases de cálculo informadas estão vinculadas à alíquota aplicada.

Alertamos que, no caso da Revenda de Mercadoria, a empresa informou alíquota 0,00%, ou seja; esses valores não foram considerados base de cálculo tributável, ficando, assim, excluídos da mesma.

Essa situação impôs o devido lançamento fiscal, para a respectiva cobrança do crédito tributário relativo à referida operação comercial.

### Da Impugnação à 2ª Diligência

Cientificado do resultado da segunda diligência na data de 01/08/2018, por via postal, conforme Aviso de Recebimento acostado à fl. 753, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 759 a 765) na data de 13/08/2018 (fl. 757), na qual apresentou documentos a respeito dos novos fatos apontados pela fiscalização, **solicitou a prorrogação do prazo para complementar a documentação apresentada**, e, por fim, reiterou os termos da impugnação ao auto de infração e demais manifestações anteriormente apresentadas no processo.

### Da Decisão em Primeira Instância

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, em sessão realizada em 20/09/2018, no acórdão nº 09-68.020 (fls. 811 a 851) julgou procedente em parte a Impugnação, conforme dispositivo a seguir transcrito (fl. 812):

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos a:

- 1 – Não conhecer parcialmente a impugnação em razão de ação judicial que abarca (i) contribuição ao SENAR sobre as receitas decorrentes de exportações; (ii) contribuição social prevista no artigo 22-A da Lei n. 8.212/91, e o adicional de 0,1% para o financiamento da aposentadoria especial e a contribuição destinada ao SENAR, sobre suas receitas decorrentes de exportações indiretas;
- 2 – Julgar procedente a impugnação em relação a decadência verificada nas competências de 01/2012 a 03/2012, no valor de R\$4.099.656,63 (quatro milhões, noventa e nove mil, seiscentos e cinquenta e seis reais e sessenta e três centavos) - valor principal devido e multa;
- 3 – Julgar procedente a impugnação excluindo a qualificação da multa e mantendo multa de ofício de 75%, para as competências 4/2012 e 12/2013, totalizando a exclusão da multa em R\$1.398.998,97 (um milhão, trezentos e noventa e oito mil e novecentos noventa e oito reais e noventa e sete centavos);
- 4 – Julgar procedente o pedido de alteração da base de cálculo, para a competência comp. 09/2013 deve ser alterada de R\$ 1.713.046,66 para R\$1.712.088,01, conforme tabelas anexadas ao voto, excluindo o valor de R\$ 68,33 (sessenta e oito reais e trinta e três centavos) - valor principal devido e multa;
- 5- Excluir o Auto de Infração de Obrigação Acessória no valor de R\$18.000,00 (dezoito mil reais);
- 6 – Manter o crédito tributário exigido para as competências de 04/2012 e 12/2013, alterando apenas o lançamento referente a competência 09/2013, nos termos do item 4 e a multa aplicada nos termos do item 3.

### Do Recurso de Ofício

A autoridade de primeira instância recorreu de ofício da decisão, nos termos do artigo 34 do Decreto n.º 70.235/1972 e da Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017, vigente à época em que o acórdão foi proferido.

### **Do Recurso Voluntário**

Cientificado da decisão de primeira instância na data de 14/01/2019, por via postal, conforme Aviso de Recebimento acostado à fl. 884, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 887 a 942) na data de 12/02/2019 (fl. 885), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

**I.** Nulidade: a contradição e, por decorrência, a omissão no v. acórdão

**II.** Ausência de concomitância entre as esferas seja em relação ao tema debatido no item [a], seja em relação ao tema debatido no item [d]

**III.** Não inclusão das receitas de revenda no cálculo da contribuição previdenciária prevista no artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991

**IV.** A sub-rogação da empresa adquirente nas obrigações do produtor rural pessoa física pelo cumprimento do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991

**V.** A aferição indireta sobre a prestação de serviços a terceiro

**VI.** A não incidência SENAR sobre receitas decorrentes de exportação

Requeru, ainda, caso não sejam acolhidas as razões expostas no Recurso Voluntário, que seja afastada a incidência dos juros moratórios sobre os valores da multa de ofício.

Por fim, pugnou pelo desprovimento do Recurso de Ofício, e, de modo genérico, pugnou pela produção de provas, dentre elas, a juntada de novos documentos e a realização de diligências.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

### **VOTO**

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

### **Recurso Voluntário**

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

**Da Nulidade do Acórdão Recorrido: Cerceamento do Direito de Defesa**

Suscita a recorrente a nulidade do acórdão recorrido, nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/1972, em razão de omissão, o que acarretou o cerceamento ao seu direito de defesa.

Conforme mencionado, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG – DRJ/JFA, na data de 29/05/2018, por meio do despacho nº 32 (fls. 722 a 723), determinou, pela segunda vez, a baixa dos autos em diligência, para que a Delegacia da Receita Federal do Brasil prestasse novos esclarecimentos e informações, especialmente para (fl. 723):

Analisando a citada Planilha I fls. 312/324 e os documentos acostados as fls. 464/487 verifica-se que há uma divergência entre as informações constantes nos citados documentos.

Em razão da base de cálculo ter sido apurada com base no arquivo digital ECD-Escrituração Contábil Digital e da totalização das notas fiscais de saída, solicita-se que seja informado como foi composta a Receita Bruta proveniente da comercialização da produção no período de 04 a 12/2013. Devendo ser informado caso haja qualquer alteração na base de cálculo.

**O contribuinte deve ser cientificado do resultado da diligência, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, devendo lhe ser concedido o prazo para manifestação.** O comprovante de ciência deve ser juntado aos autos, os quais devem, em seguida, retornar a esta Delegacia para julgamento.

Em **resposta**, a fiscalização informou que (fls. 724):

3. Quanto as planilhas de bases de cálculo apresentadas pelo contribuinte fls. 464 a 487, ressaltamos que as mesmas foram devidamente examinadas e analisadas no decorrer da auditoria fiscal.

Para confirmação dos valores contabilizados pela empresa, no intuito de obter o resultado real, procedemos ao confronto entre as bases de cálculo apresentadas pelo sujeito passivo/objeto da ação fiscal e aquelas apuradas pela fiscalização.

Foram constatadas divergências, as quais não foram justificadas e/ou comprovadas pela empresa: motivo pelo qual constituíram o lançamento fiscal sob discussão, e compõem a planilha 2, ora anexada

4. Outro esclarecimento que se faz necessário refere-se à planilha apresentada pelo contribuinte, cujas bases de cálculo informadas estão vinculadas à alíquota aplicada.

Alertamos que, no caso da **Revenda de Mercadoria, a empresa informou alíquota 0,00%, ou seja; esses valores não foram considerados base de cálculo tributável, ficando, assim, excluídos da mesma.**

**Essa situação impôs o devido lançamento fiscal, para a respectiva cobrança do crédito tributário relativo à referida operação comercial.**

Ao final, a fiscalização **concedeu o prazo de 10 (dez) dias para ciência e manifestação pelo contribuinte, a contar da data do recebimento da intimação, em absoluta violação ao prazo legal de 30 (trinta) dias preconizado pelo artigo 35, p. único, do Decreto nº 7.574/2011.**

Cientificado acerca do resultado da citada diligência na data de 01/08/2018, por via postal, conforma Aviso de Recebimento (fl. 755), o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 759 a 765) na data de 13/08/2018 (fl. 757), acompanhada de novos documentos, **oportunidade na qual requereu a dilação do prazo inicialmente concedido pela fiscalização de 10 (dez) dias, para apresentação dos demais documentos comprobatórios acerca dos fatos novos apontados após a segunda diligência, a fim de se contrapor com o resultado obtido pela fiscalização.**

Nada obstante ao pedido expresso de dilação do prazo para apresentação da documentação complementar (fls. 759 a 765), **a DRJ proferiu julgamento na data de 20/09/2018, mediante acórdão nº 09-68.020 (fls. 811 a 851), no qual não fora analisado o referido pedido, e, após proceder com a análise da documentação parcial apresentada pelo contribuinte, efetuou a correção da base de cálculo na competência 09/2013 (fl. 837):**

#### DA REVENDA DA PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS

A Impugnante questiona a base de cálculo utilizada pela auditoria fiscal, em razão de não ter sido utilizada a base informada somente nas competências de Abr a Dez/2013. O processo foi baixado em diligência e o Auditor Fiscal confirmou os valores apurados, na impugnação a diligência o contribuinte afirma que pode ter acesso ao demonstrativo com a abertura da conta 3113-REVENDA A TERCEIROS, portanto não tinha plenas condições de identificar as razões que justificavam as divergências, prejudicando o direito à defesa.

A Impugnante a partir da análise da conta identificou a existência de lançamentos, por mero lapso realizados equivocadamente pela intimada, que não correspondem a receita de revenda, mas sim a venda de produtos devidamente tributada.

**Analisando os documentos apresentados na impugnação a diligência, de fato a empresa comprova o cancelamento da NF-e nº 45372, portanto a base de cálculo da comp. 09/2013 deve ser alterada de R\$ 1.713.046,66 para R\$1.712.088,01.**

Em relação as demais observações apresentadas pelo contribuinte não é possível chegar as mesmas conclusões apresentadas manifestação a diligência, pois os registros contábeis corroboram com as bases de cálculo apresentadas pelo Auditor Fiscal.

As informações trazidas pelo contribuinte apenas segregam a base de cálculo, sem, contudo, indicar na escrituração contábil o lançamento da operação mercantil e comprovação de que os valores já foram oferecidos a tributação. **As alegações apresentadas devem vir acompanhadas de provas, inclusive a correção dos registros contábeis, no caso de lançamentos incorretos.**

Após a prolação do acórdão, o contribuinte, na data de **22/10/2018** (fl. 876), **previamente a sua intimação acerca do resultado do julgamento**, que ocorreu apenas e tão somente em 14/01/2019 (fl. 884), apresentou petição complementar ao resultado da segunda diligência (fls. 878 a 880), **acompanhada de toda a documentação para se contrapor com o resultado da segunda diligência, visando a correção da base de cálculo dos meses de Abr/2013 a Dez/2013.**

Ainda que a documentação apresentada pelo contribuinte tenha ocorrido após o julgamento de primeira instância, **tendo em vista que fora desrespeitado o prazo legal de 30 (trinta) dias previsto no artigo 35, p. único do Decreto nº 7.574/2011 após a realização da segunda diligência, mesmo contendo pedido expresso formulado pelo contribuinte para dilação do prazo inicialmente concedido de 10 (dez) dias, o que não foi objeto de enfrentamento pela DRJ, entendo que houve um cerceamento ao direito de defesa do contribuinte apto a ensejar a nulidade do acórdão recorrido, nos termos do inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972**, e, portanto, há a necessidade de novo julgamento, para que seja analisada toda a documentação apresentada (fl. 883).

Nesse sentido, cito precedente deste CARF:

**Ementa:** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/07/1996 a 30/06/2005 AUTO DE INFRAÇÃO HÍGIDO. IMPUGNAÇÃO. JULGAMENTO DRJ. QUESTÕES DE MÉRITO NÃO APRECIADA INTEGRALMENTE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECISÃO NULA PARA EVITAR SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. Constatada omissão na decisão de 1ª instância quanto a matérias não apreciadas no julgamento, importa a devolução dos autos ao órgão julgador a quo para que se pronuncie quanto ao mérito, evitando-se a supressão de instância administrativa e cerceamento do direito de defesa. Há de ser reconhecida a nulidade da referida decisão e dos atos subsequentes, em atendimento ao disposto no art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972, para que nova seja proferida enfrentando todas as matérias suscitadas em impugnação. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. O não enfrentamento das alegações de defesa essenciais ao deslinde do litígio caracteriza cerceamento do direito de defesa e reclama a nulidade da decisão administrativa correspondente. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ACÓRDÃO DA DRJ OMISSO EM RELAÇÃO À DETERMINADA MATÉRIA SUSCITADA PELA IMPUGNANTE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. (Acórdão nº 2001-007.031, Relator: Marcelo Milton da Silva Risso, 02/09/2024).

Diante disso, em virtude da ocorrência do cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, verifica-se a nulidade do acórdão recorrido e, por conseguinte, a necessidade do retorno dos autos à DRJ para que seja proferida nova decisão em que sejam analisados os argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte à fl. 883 e seguintes.

**Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, a fim de anular a decisão 1ª instância e determinar o retorno dos autos do processo à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que seja proferida nova decisão de mérito, com o efetivo exame dos argumentos e das provas acostadas aos autos.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas**