



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 35171.000743/2003-53
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2402-004.253 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2014
Matéria ARBITRAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES
Recorrentes DJ SERVIÇOS RURAIS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/03/1999

DECISÃO *CITRA PETITA*. NULIDADE.

É inválida a decisão que deixa de enfrentar e decidir causa de pedir ou alegação suscitada pela defesa, e que seja indispensável a sua solução, por ofensa ao aspecto substancial da garantia do contraditório, ao duplo grau de jurisdição e à exigência de motivação das decisões.

Decisão Recorrida Anulada

Recurso de Ofício não Conhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular a decisão recorrida e não conhecer do recurso de ofício.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 01-23.354 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) Belém-PA, fl. 160-165, com ciência ao sujeito passivo em 26/03/2012, fl. 190, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD lavrada sob o Debcad nº 35.580.741-6, com ciência ao sujeito passivo em 20/06/2003, fl.99.

De acordo com o relatório fiscal de fl. 85-87, e anexos, a NFLD trata de exigência de contribuições patronais incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, no período de 01/1993 a 13/1998, destinadas ao custeio da Seguridade Social, inclusive a destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, prevista no art. 22, II, da Lei 8.212/91, além da contribuição adicional prevista no § 6º do art. 57 da Lei nº 8.213/91, instituída pela Lei 9.732/98, destinada ao financiamento das aposentadorias especiais, e, ainda, as destinadas a outras entidades e fundos terceiros (FNDE, SENAR, INCRA).

Ainda de acordo com o relatório fiscal, no lançamento são exigidas também diferenças de acréscimos legais decorrentes de recolhimentos em atraso nos meses 10/1993, 02, 05, 09 e 11/1994, 01 e 09/1998 e 03/1999.

A autoridade lançadora relata que, no período de 01/1993 a 12/1994, as bases de cálculo foram extraídas das folhas de pagamento e que no período de 01/1995 a 13/1998, foram aferidas pela técnica do arbitramento, uma vez que a empresa deixou de apresentar livros contábeis revestidos das formalidades legais e os blocos de notas fiscais e livros de registro, de modo que a base de cálculo foi aferida em 40% da média dos valores das notas fiscais emitidas no período de 01/2000 a 12/2002.

A autuada apresentou impugnação tempestiva abrangendo as matérias do lançamento. A DRJ julgou a impugnação procedente em parte e manteve em parte o crédito tributário lançado, excluindo as competências 01/1993 a 05/1998 em razão da decadência, e mantendo a parte não atingida pela decadência, relativa às competências 06/1998 a 03/1999. O julgado restou assim ementado:

NORMAS GERAIS DE TRIBUTAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO. SÚMULA VINCULANTE STF Nº 08. APLICABILIDADE DO CTN. O marco jurídico contemporâneo para análise da decadência do direito de a Fazenda Federal lançar o crédito tributário previdenciário é a Súmula Vinculante STF nº 8, que declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Assim, o prazo decadência das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional. Na hipótese da ausência de recolhimento de Contribuições Previdenciárias a Fazenda tem o direito-dever de lançar o crédito tributário e cientificar o contribuinte em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No entanto se houver pagamento antecipado,

mesmo que parcial, a contagem do prazo se inicia com a ocorrência do fato gerador.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. OBJETIVO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Há uma regra elementar do direito no sentido de que a ninguém é lícito tirar vantagem da própria ilicitude ou, conforme o caso, das próprias irregularidades ou omissões. Se não foi apresentada a escrituração contábil ou se a mesma não refletir, total ou parcialmente, as bases de cálculo das contribuições previdenciárias e de outras entidades e fundos, isso não exime a empresa do pagamento da referidas contribuições se apuradas com base em outros elementos de prova. O objetivo da legislação ao permitir a utilização da técnica de aferição indireta ou arbitramento é possibilitar uma aproximação, o máximo possível, da ocorrência dos eventos ensejadores de obrigações previdenciárias. Lançadas as contribuições a partir da aferição indireta ocorre a inversão do ônus da prova, cabendo a contribuinte demonstrar, eventualmente, em que medida os valores apurados não correspondem aos eventos ocorridos.

A decisão foi submetida ao reexame necessário perante este Conselho, com base no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Em 24/04/2012, fl. 192 o sujeito passivo, representado por advogado qualificado nos autos, interpôs recurso apresentando suas alegações, fl. 193-210, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são, em síntese:

Em preliminar alega invalidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa e bitributação.

Embasa a tese de cerceamento de defesa no entendimento de que à autoridade julgadora caberia determinar de ofício a realização de perícia para verificar se o lançamento está correto, pois falta clareza no relatório fiscal e anexos, notadamente com relação aos seguintes dados tributários:

1) qual o valor recolhido pelo contribuinte no período fiscalizado? 2) qual alíquota foi utilizada? Era a recomendada para os fatos geradores? 3) considerando a alíquota de 2,7% sobre a folha de pagamento há crédito a favor do contribuinte, após deduzir os valores recolhidos e retidos, por se tratar de empresa rural? 4) com base nos critérios adotados pelo Fisco, qual o valor apurado? 5) excluindo-se da base de cálculo os valores da prestação de serviços a terceiros, nos termos do § 3º do artigo 22-A, da Lei 8.212/91, qual o valor apurado de contribuição, com base na alíquota de 2,7% e pelo critério do Fisco? 6) Os contratos firmados com terceiros, sem mão-de-obra, e profissionais liberais, estão sujeitos à retenção de contribuição previdenciária? Por quê?

A bitributação, segunda a recorrente, é constatada em cotejo com a NFLD Debcad nº 35.580.742-4, a qual abarca o mesmo período da NFLD em questão, que corresponde aos anos de 1998 e 1999.

No mérito, insurge-se contra o enquadramento da atividade da recorrente junto ao Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), a adoção do arbitramento, as bases de cálculo apuradas, a alíquota aplicada, a multa, os juros e as contribuições lançadas sobre valores pagos a terceiros, autônomos, avulsos e demais pessoas físicas.

Com relação ao enquadramento junto ao FPAS, à base de cálculo e à alíquota aplicada, sustenta que é indevido o enquadramento no código FPAS 787 (prestação de mão de obra rural legalmente constituída como pessoa jurídica – Anexo XIX da IN 100/2003 – sendo que o FPAS 787 foi extinto, segundo a recorrente, desde 07/1994 – OS INSS/DAF 118/94), pois é produtor rural pessoa jurídica, que exerce atividade rural de silvicultura e exploração florestal, conforme se depreende dos seus atos constitutivos, argumentando que sua atividade está vinculada ao FPAS 604-0 (produtor rural), e que, de acordo com este enquadramento, há exigência das contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, nos termos do art. 25, I e II da Lei 8.870/94 e art. 22-A, I e II, da Lei 8.212/91, incluídos pela Lei 10.256/2001 e Lei 10.684/2003.

Informa que seu principal contrato tinha por objeto a entrega de eucalipto e não a prestação de serviços, que era responsável pela atividade de cultivo de florestas em Santa Bárbara e região e outras localidades e que sua atividade econômica era passível de ser conhecida pela autoridade lançadora pela análise das notas fiscais e contratos firmados com tomadores de serviços, os quais foram apresentados à fiscalização, assim como pelo cartão de Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

Sustenta que a atividade exercida por empresas prestadoras de serviços de extração e exploração vegetal e animal integra o conceito de atividade rural, nos termos do inciso III do art. 2º da Lei do Imposto sobre a Renda (Lei 8.023 de 12/04/1990), assim como o exercício de atividade florestal, nos termos do art. 59 da Lei 9.430/96, e argumenta que não desnatura a condição de produtor rural o fato de este não ser proprietário do empreendimento, explorando produção rural na condição de contratado ou com base em direito de extração de florestas, nos termos do art. 3º da Lei 5.889/73.

Informa que o exercício da atividade de extrativismo vegetal, pela recorrente, e, por conseguinte, o enquadramento da sua atividade no código FPAS 604-0, foi reconhecido pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) nos processos de restituição em anexo (processos administrativos nº 12.0001.190/079/2000 e 12.001.190/075/2000).

Alega que as decisões exaradas nos referidos processos administrativos de restituição, no sentido de que a recorrente estava enquadrada no FPAS 604-0, tem efeito de consulta tributária, conforme art. 14 da IN SRF 230/2002, de modo que, havendo mudança da interpretação do Fisco, no sentido de enquadrar a atividade da recorrente no FPAS 787, ela não poderia retroagir para alcançar o período de 1998, aplicando-se o novo entendimento somente após notificação ao sujeito passivo, que, no caso, ocorreu em 28/04/2004, data do encerramento da diligência fiscal.

Em decorrência do exposto, conclui que é nula qualquer autuação anterior a 28/04/2004, com base no novo entendimento, nos termos do § 2º do art. 161 do CTN, e que é indevida a multa aplicada, dada a inexistência de culpa. Além disso, entende ser cabível a relevação da multa, nos termos do artigo 291 do Dec. 3.048/99.

Sustenta que deve ser excluída da base de cálculo a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros, os quais se sujeitam à incidência das

contribuições sobre a remuneração contida na folha de pagamento dos segurados envolvidos na referida prestação de serviços, nos termos dos arts. 256, 257, § 2º, V, ambos da IN INSS/DC 100/2003 e art. 22-A § 3º da Lei 8212/91.

Contesta o uso da técnica do arbitramento para apurar as bases de cálculo das contribuições lançadas, explicando que não estava obrigada a ter contabilidade porque era tributada pelo lucro presumido, além do que o fisco dispunha de outros meios, que não as notas fiscais, para apurar a quantidade de empregados e o valor da folha de pagamento.

Com relação às contribuições incidentes sobre valores pagos a terceiros, autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, sustenta que estava dispensada de efetuar a retenção de 11% sobre o valor das notas fiscais, com base no arts. 155, 156, 157 e 185, todos da IN 100/2003, transcritos na peça recursal, o que se comprova pelos documentos fornecidos à autoridade lançadora. Por conseguinte, entende que devem ser excluídas as contribuições calculadas sobre estes pagamentos.

Sustenta que é vedada a criação de fato gerador através de instrução normativa ou ordem de serviço, nos termos dos arts. 150, I c/c art. 146 e 59, todos da Constituição Federal.

Ao final, requer:

11.1 – EM PRELIMINAR:

11.1.1 - acatada a preliminar de cerceamento de defesa, item 2.0, para declarar nula a decisão de primeira instância e determinar a realização de perícia.

11.1.2- acolher a preliminar do tópico 2.2 para extinguir o processo, face ao outro processo que apura o mesmo período e fatos geradores;

11.2 - No mérito, caso transposta a preliminar acima, seja:

11.2.1- acatado o pedido de cancelamento da NFLD e considerada improcedente a ação fiscal, pelas razões expostas acima, sendo certo que a atividade da autuada é rural, com extrativismo e exploração de florestas;

11.2.2- Ao final seja julgada totalmente improcedente a autuação efetivada para reconhecer correto o procedimento adotado pela recorrente, com base na atividade rural e declarar a inexistência de débito.

11.2.3 - Em hipótese de decisão diferente, o que se admite apenas por argumentar, requer:

11.2.3.1- que seja excluído da base de cálculo da contribuição os valores mencionados no artigo 22 - A, § 3.º, da Lei 8.213/91 (sic);

11.2.3.2- que seja desconsidera (sic) a multa e juros, uma vez que o procedimento do contribuinte foi baseado em posição adotada pelo fisco nos processos administrativos n.º 12.0001.190/079/2000 e 12.001.190/075/2000, conforme fundamentado no item 7.0, retro;

11.2.3.3- que seja fixado o dia 28/04/2004 como data de mudança de postura do Fisco (forma de interpretar) por impossibilidade de retroagir, declarando válidos os atos praticados até aquela data - dia do encerramento da diligência fiscal requerida pelo Serviço de Análise de Defesas e Recursos;

11.2.3.4 - sejam excluídos os valores de terceiros, conforme posto no item 09.0, bem como os valores pagos, assim como os retidos;

11.2.3.5- que sejam relevadas as multas, nos termos do artigo 291, do Dec. 3.048/99.

11.2.3.6- Que seja dado efeito suspensivo ao presente processo, a teor do disposto no artigo 151, III, do CTN, autorizando-se a expedição de CND ou CND-CEN (sic).

Ao final, seja cassada a decisão de primeiro grau e julgado improcedente a ação fiscal, cancelando-se o lançado convalidado pela decisão de primeira instância.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

Acórdão Recorrido. Requisitos

Vislumbro questões processuais que devem ser analisadas em primeiro plano, para que seja assegurada a validade do processo.

Consta dos autos que em 28/04/2004, antes da emissão da decisão de primeira instância, o julgamento foi convertido em diligência, para que o órgão lançador emitisse relatório fiscal complementar sanando omissões apontadas no despacho de diligência.

Em seguida foram emitidas diversas informações do órgão lançador, fl. 106-131, mas nenhuma delas atendeu ao requerido na diligência e também não provocou inovação em relação aos fatos ou documentos citados no relatório fiscal inicial, mantendo-se o *status quo ante* do processo, de modo que decidiu com acerto o órgão julgador de primeira instância ao deixar de instaurar o contraditório com relação a esses atos, o que está em sintonia com o parágrafo único do art. 35 do Decreto 7.574/2011:

Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1o).

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação (Lei no 9.784, de 1999, art. 28).

Entretanto, constato que o Acórdão recorrido deixou de se pronunciar sobre as alegações de mérito da impugnação.

Na impugnação ao lançamento tributário, a interessada, além de suscitar, em preliminar, a invalidade do lançamento tributário por cerceamento de defesa, no mérito, alegou que exerce atividade rural e que está enquadrada na categoria de empregador rural prevista no art. 3º da Lei 5.889/73, apresentando contratos sociais, e afirmou que está sujeita ao recolhimento de contribuições previdenciárias como empresa rural. Sustentou, também, que vem recolhendo as contribuições previdenciárias normalmente e que as contribuições a seu cargo são descontadas na fonte pela empresa contratante à alíquota de onze por cento sobre a parcela correspondente aos serviços. Essas alegações não foram enfrentadas pelo juízo *a quo*.

A decisão que deixa de enfrentar e decidir causa de pedir ou alegação suscitada pela defesa, e que seja indispensável a sua solução, está contaminada por defeito que compromete a sua validade por ofensa ao aspecto substancial da garantia do contraditório, ao

duplo grau de jurisdição, bem como à exigência de motivação das decisões (art. 93, IX da CF/88).

O Decreto 70.235/72, em seu art. 59, inciso II, confere nulidade às decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

O Superior Tribunal de Justiça tem decidido que o vício gerado por decisão *citra petita* leva à anulação da decisão para que outra seja proferida em seu lugar, inclusive apontando para a natureza de nulidade absoluta do vício, com a consequente possibilidade de reconhecimento de ofício pelo órgão julgador¹.

Conclusão

Com base no exposto, voto por **não conhecer do recurso de ofício pela perda do objeto** e por **anular o Acórdão n.º 01-23.354 da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ Belém-PA**, cabendo, ao órgão julgador de primeira instância, proferir nova decisão suprimindo as omissões apontadas.

Luciana de Souza Espíndola Reis.

¹ REsp 686.961/RJ, 2ª Turma, rel. Min. Eliana Calmon, j. 04.04.2006, DJ 16.05.2006; REsp 756844/SC, 5ª Turma, rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, j. 15.09.2005, DJ 17.10.2005.