



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

Processo nº 10120.006006/2007-62
Recurso nº 258.685 De Ofício
Acórdão nº **2301-02.272 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria Agroindústria ou Produtor Rural
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LASA LAGO AZUL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/01/2007

AGROINDÚSTRIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Somente se caracteriza como agroindústria o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

Não sendo comprovado que o contribuinte possua efetiva produção rural própria, deve ele obedecer ao regime tributário do segmento indústria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em dar provimento ao recurso de ofício. Declaração de voto: Mauro José Silva e Adriano Gonzáles Silvério.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES - Relator.

ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO – Declaração de Voto

MAURO JOSE SILVA – Declaração de voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/10/2011 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 27/01/2012 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/12/2011 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado d

igitalmente em 06/11/2011 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 31/10/2011 por MAU

RO JOSE SILVA

Impresso em 31/01/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, cientificada ao contribuinte em 30/04/2007, em desfavor de Lasa – Lago Azul S/A, face à cobrança de valores concernentes às contribuições incidentes sobre a comercialização de produto rural próprio ou adquirido, bem como destinadas a terceiros referente ao período de 03/2005 a 01/2007.

Inconformado, o contribuinte apresentou Defesa tempestiva de fls. 66/75, tendo o Acórdão de fls. 82/94 julgado totalmente improcedente a autuação, consoante se depreende da ementa *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/01/2007

FPAS. ENQUADRAMENTO. REVISÃO.

O enquadramento na tabela de códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS deve ser efetuado pelo contribuinte, em função de sua atividade econômica, sendo passível de revisão, quando constatada sua incorreção

AGRO-INDÚSTRIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não caracteriza atividade de agroindústria a aquisição de matéria-prima por empresa de transformação adquirente que, por meio de contrato complexo, adquire a produção e, concomitantemente, presta serviço de colheita, carregamento e transporte, sendo lícito, ao produtor rural, terceirizar etapas de sua produção com vistas com a diminuir os custos da Comercialização de sua lavoura.

Lançamento Improcedente

Subiram os autos através de Recurso de Ofício.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Trata-se de Notificação de Lançamento de Débito decorrente da cobrança de contribuições incidentes sobre a comercialização de produção rural própria e da adquirida de terceiros, industrializada, ou não, por ter a fiscalização incluído a empresa Lasa – Lago Azul S/A na categoria de agroindústria.

Não obstante a alegação do contribuinte de que se trataria de empresa do segmento indústria, concluiu a fiscalização por enquadrá-lo no setor da agroindústria, pelos seguintes argumentos extraídos do Relatório Fiscal da Infração de fls. 36/40:

- a) A empresa em questão declarou nas GFIP's apresentadas diversos trabalhadores com o código de ocupação típico de funcionários do segmento da agroindústria, como, por exemplo, agropecuários em geral, trabalhadores de mecanização agrícola, trabalhadores de irrigação e drenagem, dentre outros;
- b) Na contabilização de suas despesas, o contribuinte classificou diversas delas como custos agrícolas, além da constatação de despesas referentes a máquinas agrícolas e equipamentos de irrigação;
- c) É possível constatar-se considerável divergência entre a receita efetiva proveniente da comercialização de álcool pela Recorrente e a receita possível estimada através do único registro contábil de entrada de matéria prima na suposta indústria;
- d) Uma vez que os custos com corte, carga e transporte da cana-de-açúcar utilizada na fabricação do álcool são suportados pela empresa notificada, estaria ela participando do processo produtivo, tendo, portanto, produção rural própria.

Pois bem. A fim de constatar-se o enquadramento da conduta do contribuinte na infração prevista no art. 22-A da Lei 8.212/91 que lhe fora imputada, imperioso transcrever-se a disposição do *caput* da referida norma legal, *in verbis*:

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de (...)

industrialize produção própria, acrescida, ou não, de produção adquirida, sendo, portanto, a verificação da existência de produção própria do contribuinte, o requisito essencial para que este se caracterize como inerente ao segmento da agroindústria.

Sobre a matéria, destaque-se que a Autoridade Fiscal levantou vários indícios que supostamente coadunariam ao entendimento de que a ora Recorrente seria detentora de produção rural própria. Ocorre que não cabe este Colendo Conselho basear-se meramente em indícios e pressuposições para imputar ao contribuinte carga tributária superior à efetivamente devida.

Veja-se, por exemplo, a alegação da fiscalização de que a Recorrente seria agroindústria por declarar em GFIP diversos segurados sob códigos de ocupação referentes a atividades agrícolas, bem como por existir em sua contabilidade registros relativos a esta atividade. Ora, o contribuinte, quando de sua impugnação, esclarece que no local em que funciona atualmente a indústria formou-se uma pequena vila onde residem diversos empregados, sendo, portanto, as atividades ligadas a agricultura efetuadas com o intuito meramente de manutenção do local e subsistência dos ali residentes.

Em relação a outro argumento apontado pela autoridade notificante, referente ao cálculo da receita bruta possível tendo-se em vista o valor referente à matéria prima adquirida, não merece acolhida dita alegação, haja vista o aumento no valor da receita bruta poder ter decorrido de fatores que não a produção rural própria por parte da empresa.

Aponte-se para a possibilidade de a Recorrente ter desenvolvido técnicas de produção mais eficientes, ocasionando uma consequente elevação de sua produtividade, ou, ainda, cogite-se da possível utilização de matéria prima com um maior teor de concentração de açúcar. Resta, por conseguinte, indubitável que o valor elevado na receita bruta auferida pela empresa não está inteiramente correlacionado com a quantidade de matéria prima adquirida.

Do exposto, necessário se faz ratificar o posicionamento já externado por este Conselho de que, não obstante as afirmações efetuadas pela Fiscalização, esta não se desincumbiu de fazer prova de suas alegações. Acrescente-se, ainda, a impossibilidade de se imputar qualquer ônus tributário ao contribuinte sem a comprovação concreta da ocorrência de fatos geradores, preceito que, sem dúvida, não fora observado no caso dos autos.

Sobre o argumento de que teria a empresa produção rural própria por participar do processo produtivo mediante a execução de atividades como a colheita, carga e transporte da cana-de-açúcar utilizada como matéria prima na industrialização do álcool comercializado pelo contribuinte, este merece prosperar. Isto porque, analogicamente, utilizando-se da legislação referente ao Imposto de Renda, em especial, a Instrução Normativa SRF nº 257, de 11 de dezembro de 2002, é possível observar-se exemplificações de atividades que não se enquadram no conceito de atividade rural, consoante disposição do art. 3º da aludida norma legal, a seguir transcrito:

Art.. 3º Não se considera atividade rural:

I - a industrialização de produtos, tais como bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiado em máquinas industriais, fabricação de vinho com uvas ou frutas;

II - a comercialização de produtos rurais de terceiros e a compra e venda de rebanho com permanência em poder da pessoa jurídica rural em prazo inferior a 52 (cinquenta e dois) dias, quando em regime de confinamento, ou 138 (cento e trinta e oito) dias, nos demais casos;

III - o beneficiamento ou a industrialização de pescado iii natura;

IV - o ganho auferido pela pessoa jurídica rural proprietária de rebanho, entregue, mediante contrato por escrito, à outra parte contratante (simples possuidora do rebanho) para o fim específico de procriação, ainda que o rendimento seja predeterminado em número de animais;

V - as receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens, e da prestação de serviços em geral, inclusive a de transporte de produtos de terceiros;

Da análise do dispositivo *retro*, comprovado está que os serviços executados pela ora Recorrente para barateamento de seu processo de industrialização, não caracteriza a execução de atividade agrícola por parte da mesma, ou sequer conduz ao entendimento de que possuiria o contribuinte produção rural própria. A empresa em questão, tão somente efetua a colheita da matéria prima, que nem mesmo é cultivada dentro de sua propriedade, e, posteriormente, efetua o transporte da cana-de-açúcar para suas instalações, a fim de dar seguimento à cadeia do processo produtivo.

Sendo assim, não tendo a Autoridade Fiscal, em momento algum, comprovado que seria a ora Recorrente empresa do segmento da agroindústria, bem como não tendo sequer feito prova de que a empresa notificada fosse possuidora de produção rural própria, resta insubsistente o lançamento em vergaste, devendo-se negar provimento ao presente Recurso de Ofício.

Da Conclusão

Em virtude do exposto, conheço do Recurso de Ofício, para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO.**

É como voto.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Adriano Gonzáles Silvério

O cerne da questão reside em saber se a autuada configura-se como agroindústria ou não, a teor do disposto no artigo 22-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em especial, se a autuada possui produção rural própria.

A fiscalização elencou elementos que a seu ver demonstrariam que a autuada configurar-se-ia em agroindústria e, portanto, sujeita à incidência da tributação sobre a receita bruta obtida com a comercialização da produção rural própria industrializada.

Tais elementos resumem-se a contrato fixado com produtor rural no qual os custos com corte, carga e transporte da cana-de-açúcar utilizada na fabricação do álcool são suportados pela empresa notificada; registros contábeis os quais revelam a empresa possuir máquinas agrícolas; trabalhadores enquadrados como rurais; alguns insumos agrícolas; além de a fiscalização ter efetuado um comparativo de valores de cálculo da receita bruta possível.

A meu ver, o fato de a autuada ter registrado em seus ativos maquinários e insumos agrícolas, bem como ter trabalhadores enquadrados como rurais são facilmente justificados pelo espécie de contrato com que trabalha a autuada, ao adquirir de terceiros a produção rural.

Essa espécie de contrato ocorre em diversas produções, tais como laranja, soja, cana de açúcar. O produtor rural pessoa física é o responsável pela produção, mas as indústrias, para melhor fixação de custos e garantia de produtividade, adquirem desses produtores o produto rural, responsabilizando-se pelos custos com a colheita ou corte, com o transporte do produto e, no mais das vezes, fornece antecipadamente materiais/insumos aos produtores rurais pessoas físicas.

Não raras vezes a indústria de suco, álcool ou óleo adquire a produção rural de terceiros antes mesmo da respectiva safra. Tudo isso para garantir, no futuro próximo, sua produção e respectiva participação no mercado.

Esses elementos por si só considerados, a meu ver, não revelam em momento algum que a autuada possui produção rural própria, como exige inexoravelmente a legislação previdenciária para o respectivo enquadramento na condição de agroindústria.

A fiscalização, ao invés de guinar-se apenas para registros contábeis e fiscais da autuada, poderia simplesmente ter investigado se havia contrato de arrendamento rural, propriedades rurais em produção, intimado a autuada para esclarecer toda a sua operação. Enfim, ter obtido elementos seguros que levassem à conclusão de que a sua condição seria de agroindústria e não de indústria.

Trabalhar apenas com os elementos trazidos a esses autos, no meu sentir, é temerário e implicaria em imputar uma caracterização à autuada, em desrespeito ao princípio da tipicidade cerrada que rege o direito tributário. Seguir por esse caminho nos conduziria a

desenquadrar toda e qualquer indústria que em seu ativo, por exemplo, possui maquinário agrícola.

Também não me convence o fato de o lançamento fiscal utilizar-se de uma tabela de valores, a fim de verificar a receita bruta da autuada, de órgão que não reflete o mercado nacional. Não são dados seguros, como por exemplo, o obtido junto à Bolsa de Mercadorias e Futuros. Ademais, há de se registrar que a Constituição Federal, em seu artigo 170, assegura a livre iniciativa e a livre concorrência, o que permite a cada sociedade empresária fixar livremente seus custos, preços etc.

Em relação ao lançamento relativo à contribuição de terceiros incidente sobre a folha de pagamento declarada em GFIP, verifico que a autuada não impugnou esse ponto, tampouco a decisão de primeira instância se manifestou a respeito. A meu ver, não havendo impugnação está mantido esse ponto do lançamento.

Pelo exposto, voto no sentido de CONHECER o recurso de ofício para, NO MÉRITO, negar-lhe provimento, ressaltando que no lançamento deve ser mantida a cobrança no tocante à contribuição de terceiros incidente sobre a folha de pagamento declarada em GFIP.

Adriano Gonzales Silvério – Conselheiro.

Conselheiro Mauro José Silva

Com relação ao enquadramento da Lasa como agroindústria diante da presença de vários elementos de prova que, segundo a fiscalização, apontavam tal situação fática, o preclaro relator afirmou categoricamente que *“não cabe este Colendo Conselho basear-se meramente em indícios e pressuposições para imputar ao contribuinte carga tributária superior à efetivamente devida”*. Tal afirmação parece acolher uma tradicional diferença entre indício e prova que a doutrina mais recente não admite e com a qual concordamos.

Fabiana Del Padre Tomé, autora com obra relativamente recente e que é freqüentemente citada no estudo das provas, é enfática ao afirmar que *“toda prova é indireta, pois nunca se tem acesso aos fatos, que são sempre passados. Daí por que toda prova é uma conjectura, levando à presunção acerca da ocorrência ou não de certo fato”*(A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 94) e acrescenta que *“toda prova é indiciária, visto que jamais toca o objeto a que se refere”*(op.cit., p. 94). Em outro trecho de sua obra, a autora destaca que *“o indício em nada difere da prova”*(op. cit., p. 138).

A respeitável autora reconhece a existência de uma distinção tradicional entre indício e prova em função do grau de convicção que o fato provado acarrete no julgador, de modo que seria prova quando levar à certeza, e indício se dele decorrer mera possibilidade.

Porém, sua lição é de que a verdade jurídica decorre da decisão do julgador após a análise do conjunto probatório.

Este, o conjunto probatório, pode ser composto por indícios que podem ser de duas espécies: indícios necessários e indícios contingentes.

Os indícios necessários revelam, com alto grau de probabilidade, determinada situação. Os indícios contingentes indicam de forma mais ou menos provável a ocorrência de certo acontecimento. Além de necessários ou contingentes.

Os indícios podem ser homogêneos ou heterogêneos. São homogêneos os indícios que tem conteúdo convergente, todos conduzindo ao mesmo resultado, ao passo que são heterogêneos os indícios que indicam fatos diversos.

A autora conclui que *“a força probatória de qualquer indício(...) deve ser avaliada no caso concreto, de modo que, havendo um único indício necessário(prova no sentido comumente empregado) ou vários indícios contingentes e convergentes, ter-se-á por provado o fato”*. (op. cit., p. 138-9).

É de ser observado que as lições de Fabiana Del Padre Tomé que adotamos divergem da doutrina de Marcus Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López(Processo administrativo fiscal federal comentado. 2. ed. São Paulo, Dialética, 2004, p. 173). O autor, em certo trecho de sua doutrina, exige que os indícios no direito tributário sejam graves, ou seja, sejam aceitos somente se tiverem como consequência apenas um único fato. Essa exigência, no entanto, é qualidade dos indícios chamados necessários e que se equiparam ao que comumente se denomina de prova. Deixam de ser indícios, portanto. Exigir tal qualidade dos indícios é o mesmo que negar a utilidade deles para o direito tributário, mesmo quando convergentes. Em outro trecho de sua obra, entretanto, Marcus Vinicius admite a prova indiciária. Vejamos:

“O trabalho investigatório realizado pelo agente fiscal é muito parecido com o desenvolvido pelo paleontólogo que aproveita diversas peças análogas de um animal. Completando-as uma com outras para formar o esqueleto do animal. Nesse trabalho de reconstrução, Le não precisa obter todos os ossos do esqueleto para ter uma idéia clara e precisa do animal e a certeza da espécie que foi descoberta. Basta que o conjunto de vestígios lhe dê segurança de suas conclusões. O julgador, de maneira análoga, vai reunindo indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desse indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desses indícios, sua comparação e a exclusão das hipóteses contraditórias, de modo a reconstruir o passado de forma segura.”(p. 173)

Fácil notar, portanto, que mesmo Marcus Vinicius e Maria Teresa admitem a prova indiciária no direito tributário.

O que queremos destacar de tais abalizadas lições é que não somente as provas ou indícios necessários é que conduzem à certeza jurídica construída pelo julgador, mas também um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Cada um dos indícios contingentes nunca se equipara, isoladamente, a um indício necessário (prova no sentido tradicional) e não pode ser excluído do conjunto probatório por tal razão. A análise de um

conjunto de indícios contingentes deve ser feita em duas etapas. Na primeira, analisamos a existência em si de cada indício. Na segunda etapa, analisamos o conjunto de indícios para qualificarmos se tratamos de um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Se forem contingentes e convergentes, os indícios que compõem o conjunto terão alto valor probatório, habilitando-se a fundamentar o convencimento do julgador que emitirá sua decisão conformadora da verdade jurídica aplicável ao caso. Por óbvio, não podemos olvidar da possibilidade da utilização da análise do conjunto probatório baseado em indícios para o direito tributário.

Que qualidade superior ao direito penal teria o direito tributário para negarmos a utilização de conjuntos indiciários, tendo em vista que no direito penal tal metodologia probatória é amplamente aceita? Se aqui lidamos com o patrimônio do contribuinte, no direito penal tratamos da liberdade do cidadão. Teria o patrimônio um valor mais nobre que a liberdade individual em nosso Estado Democrático Direito de tal sorte que na análise das provas no direito que pode afetar o patrimônio devemos ser mais restritivos do que no direito que afeta a liberdade? Teria a legalidade tributária uma força jurídico-axiológica maior que a legalidade no direito penal?

Com todo respeito aos que pensam diferente, nossa resposta é não! Se para o direito penal é assente a utilização da análise do conjunto indiciário, o direito tributário há de admiti-la.

Talvez a busca por uma verdade material como corolário do princípio da legalidade seja o argumento dos que querem afastar do direito tributário a análise do conjunto indiciário. Mas voltando-nos para as lições de Fabiana Del padre Tomé, é certo que *“a verdade que se busca no curso do processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a verdade lógica, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a verdade jurídica”*. O que comumente é denominado princípio da verdade material se conforma na possibilidade de a administração pública carrear aos autos outras provas de modo a possibilitar que sua decisão se aproxime da realidade. Não se relaciona, portanto, com a vedação à análise do conjunto indiciário.

Tomando tais considerações jurídicas gerais sobre os indícios, passamos à análise do caso concreto.

Conforme relatado, a fiscalização concluiu que a recorrente, a despeito de seu auto-enquadramento em indústria, seria, de fato, uma agroindústria. Para chegar a tal conclusão baseou-se no seguinte conjunto de indícios:

1. A empresa em questão declarou nas GFIP's apresentadas diversos trabalhadores com o código de ocupação típico de funcionários do segmento da agroindústria, como, por exemplo, agropecuários em geral, trabalhadores de mecanização agrícola, trabalhadores de irrigação e drenagem, dentre outros;
2. Na contabilização de suas despesas, o contribuinte classificou diversas delas como custos agrícolas, além da constatação de despesas referentes a máquinas agrícolas e equipamentos de irrigação;

3. É possível constatar-se considerável divergência entre a receita efetiva proveniente da comercialização de álcool pela Recorrente e a receita possível estimada através do único registro contábil de entrada de matéria prima na suposta indústria;
4. Uma vez que os custos com corte, carga e transporte da cana-de-açúcar utilizada na fabricação do álcool são suportados pela empresa notificada, estaria ela participando do processo produtivo, tendo, portanto, produção rural própria.

O Conselheiro Relator analisou individualmente cada um dos indícios e exigiu que cada um deles possuísse qualidade de indícios necessários. Como já vimos, na análise de um conjunto indiciário não podemos exigir de cada um dos indícios que conduzam isoladamente à certeza do julgador, pois sua natureza de indício carrega naturalmente um juízo de probabilidade. Em outras palavras, é próprio dos indícios carregar, isoladamente, um grau de incerteza. Tal incerteza será removida pela convergência dos indícios na situação em que apontem todos para o mesmo fato em discussão.

In casu, a existência de cada um dos indícios apontados pela fiscalização não é objeto de discórdia por parte da Lasa em sua impugnação, pois esta apenas os justifica sem negar sua existência.

No tocante à existência de trabalhadores declarados em códigos do Código Brasileiro de Ocupação que correspondem à trabalhadores rurais, a Lasa justificou tal fato por serem funcionários antigos da época na qual a interessada ainda exercia a atividade rural. A mesma justificativa foi dada em relação à existência de equipamentos agrícolas em seu ativo. Trata-se de uma explicação plausível para tais indícios que enfraquece o valor probante destes para a comprovação da produção agrícola.

Quanto à contabilização de custos agrícolas, a Lasa apenas limitou-se a afirmar que a fiscalização não os havia individualizado. No entanto, a cópia do balancete analítico de 2004 em fls. 41 traz de modo explícito a presença do item “303 CUSTOS AGRÍCOLAS”. Dentre tais custos temos herbicidas, adubos, fertilizantes, outros produtos químicos e corretivos de solo. Tais custos agrícolas correspondem a 17% dos custos e despesas do referido balancete de 2004 e 16% dos custos de 2005, fls. 47. A Lasa, a contrário do que alega, teve acesso à individualização dos custos agrícolas mencionados no Relatório Fiscal, mas não trouxe qualquer elemento para demonstrar eventual erro contábil. Por seu turno, o relator do voto vencedor *a quo* não se manifestou a respeito de tal indício. O Conselheiro Relator neste Colegiado, por sua vez, admitiu que seriam custos advindos da vila de trabalhadores na indústria. Data vênua, são custos significativos e bem identificados com a produção agrícola: herbicidas, adubos e fertilizantes. Não há possibilidade de tais dispêndios serem utilizados para outra atividade que não a produção agrícola. É um indício, portanto, que conduz a uma única conclusão: existiu produção agrícola mantida pela Lasa. Assim, podemos classificar tal indício como indício necessário, verdadeira prova no sentido tradicional de que a Lasa se dedicava à produção agrícola, além de à indústria, possuindo 17% dos custos de 2004 e 16% dos custos de 2005 dedicados a tal atividade.

Além deste indício necessário, ou prova direta, temos outro indício contingente de forte apelo probante: a inconsistência entre a receita operacional e a quantidade de produção agrícola adquirida de terceiros.

A fiscalização, por meio de metodologia clara com fonte de dados pública e de fácil acesso à Lasa, demonstrou que com a aquisição de cana de terceiros a Lasa só poderia ter tido, em 2004, uma receita de R\$ 7.445.150,10 ao passo que sua receita foi de R\$ 11.269.203,94. Uma diferença de 51%. Em 2005, a receita estimada para a aquisição de cana de terceiros da Lasa é de R\$ 2.817.064,60 ao passo que a receita efetiva foi de R\$ 8.117.518,05. Uma diferença de 247%!

Sobre tais diferenças, o Conselheiro Relator entendeu poderiam advir de *“técnicas de produção mais eficientes, ocasionando uma consequente elevação de sua produtividade, ou, ainda, cogite-se da possível utilização de matéria prima com um maior teor de concentração de açúcar”*. Parece-nos que são diferenças tão significativas (247% em 2005) que não se justificariam, ordinariamente, com aumento de produtividade ou diferença de teor de açúcar na cana. Essa possibilidade, no entanto, poderia ter sido explorada e demonstrada pela Lasa com elementos probatórios em sua peça vestibular de defesa, mas isso não foi feito. Apesar disso, acatando uma possível, porém bastante improvável, explicação diversa para tal indício, preferimos classificá-lo não como necessário, mas como indício contingente que aponta para a existência de produção agrícola.

Ainda com relação a tal indício, a Lasa limitou-se a afirmar que se trata de metodologia não prevista na legislação fiscal e que a produção se comprova pela própria produção, sem necessidade de se utilizar de elementos subjetivos e paralelos. O argumento da Lasa entretanto ignora a existência de métodos de auditoria de produção que são uma ferramenta válida para a fiscalização. Na fiscalização do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por exemplo, a auditoria de produção é de fundamental importância e decorre não de expressa previsão legal, mas de raciocínio lógico. No caso presente, a autoridade fiscal utilizou a ferramenta de auditoria de produção para construir um forte indício de que a Lasa realizava produção agrícola. Isso em nada colide com sua atividade vinculada, como afirmou o relator do voto vencedor *a quo*. Ao contrário, a fiscalização, ao realizar sua atividade administrativa plenamente vinculada, trouxe elementos que demonstram que há a subsunção da lei ao caso concreto, apesar da omissão do contribuinte nesse aspecto.

O último indício apontado pela fiscalização é a estipulação contratual de que a Lasa, ao adquirir a cana, ficaria responsável pelo corte, carregamento e transporte da matéria-prima até suas instalações. Para a fiscalização tal estipulação seria um indício de que a Lasa participava da produção de cana. Para a Lasa, seria um procedimento normal em vários setores, entre eles laranja e frutas. Nesse aspecto concordamos com a Lasa e com o Conselheiro Relator, pois se trata de fato comum em vários outros setores que nem mesmo pode ser tomado como indício de que a Lasa, de fato, realizava produção agrícola.

Em suma, dos quatro indícios apontados pela fiscalização, afastamos o valor probante de dois deles: códigos de trabalhadores e máquinas agrícolas no ativo. O indício referente aos custos agrícolas foi tido como indício necessário, como prova no sentido tradicional, da existência de produção agrícola própria. E, finalmente, o indício referente às diferenças entre matéria-prima adquirida e receita efetiva foi tido como um forte indício contingente.

Assim, considerando a existência de um indício necessário – verdadeira prova no sentido tradicional - da existência de produção agrícola própria, bem como de um forte indício contingente e convergente com o primeiro, entendemos que fica demonstrado que

a Lasa possuía produção agrícola própria, o que nos leva a concluir que não há reparos a fazer no lançamento. Votamos pelo PROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO.

Por fim, notamos que a autuação possui duas partes. A primeira diz respeito à contribuição de terceiros incidente sobre a folha de pagamento declarada em GFIP e a segunda a enquadramento da Lasa como agroindústria.

A Lasa não impugnou expressamente a primeira parte, pois admite que sua peça de defesa “*se resume na divergência entre o auditor e a empresa no que seja uma agroindústria*”, fls. 74. O relator *a quo*, por sua vez, não se manifestou sobre essa questão. Portanto, o Recurso de Ofício merece acolhida também para restabelecer a parte do lançamento referente à contribuição de terceiros incidente sobre a folha de pagamento declarada em GFIP.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Conselheiro