



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720304/2023-94
ACÓRDÃO	2101-003.269 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REPINHO REFLORESTADORA MADEIRAS E COMPENSADOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2019, 2020, 2021

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Exercício: 2019, 2020, 2021

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. ENQUADRAMENTO.

Para o enquadramento na condição de Agroindústria, faz-se necessária a comprovação de se tratar de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver duas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. NÃO ENQUADRAMENTO. INDUSTRIALIZAÇÃO PRODUÇÃO PRÓPRIA INEXISTENTE E/OU ÍNFIMA. AQUISIÇÃO FLORESTA EM PÉ. NÃO CARACTERIZAÇÃO PRODUÇÃO PRÓPRIA.

O regime substitutivo inscrito no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 10.256/2001, contempla a tributação da Agroindústria, assim considerado o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção rural própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver suas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distinto, não

abarcando àquele contribuinte que não detém produção própria ou mesmo quando insignificante se comparada com a adquirida de terceiros, o qual deverá ser considerado como Indústria, hipótese que se vislumbra no caso vertente.

De conformidade com a jurisprudência firmada neste Colegiado, a simples aquisição de floresta em pé, prontas ou semi-prontas para o corte, não tem o condão de atrair a condição de agroindústria à empresa, não caracterizando produção própria.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 13 de agosto de 2025.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Heitor de Souza Lima Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por REPINHO REFLORESTADORA MADEIRAS E COMPENSADOS LTDA contra decisão de primeira instância que julgou improcedente sua impugnação, mantendo integralmente o lançamento fiscal referente a contribuições previdenciárias patronais sobre folha de pagamento, no valor total de R\$ 13.435.926,32, relativo ao período de janeiro de 2019 a abril de 2021.

A autuação decorreu do desenquadramento da empresa do regime tributário aplicável às agroindústrias, operado pela fiscalização com fundamento na constatação de que não

se encontravam presentes os requisitos legais para tal classificação. A autoridade fiscal baseou sua decisão em três elementos fundamentais.

Primeiro, verificou-se a utilização pela autuada de quantidade irrelevante de produção rural própria no processo industrial, representando apenas 0,85% do total da matéria-prima empregada, quando comparada àquela adquirida de terceiros. Esta constatação emergiu da análise das notas fiscais e demonstrou a manifesta desproporção entre a produção própria e a atividade industrial desenvolvida.

Segundo, identificou-se a ausência de centros de custos distintos para o registro da atividade rural em sua escrituração contábil, requisito considerado essencial pela fiscalização para a adequada segregação das atividades rural e industrial, conforme estabelecido na Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

Terceiro, a fiscalização desconsiderou, para fins de caracterização de produção própria, as aquisições de "florestas em pé", adotando o entendimento firmado na Solução de Consulta nº 8-Cosit de 2015, segundo o qual tais operações não configuram efetiva produção rural própria da pessoa jurídica.

Em suas razões de defesa, a Recorrente apresentou argumentação estruturada em cinco eixos principais. Inicialmente, suscitou nulidade do lançamento por alegada aplicação de instruções normativas revogadas ou que extrapolam o texto legal, estabelecendo requisitos não previstos na Lei nº 8.212/1991, em violação ao princípio da legalidade tributária estrita.

Subsidiariamente, sustentou a ausência de fundamentação legal adequada para o desenquadramento como agroindústria, argumentando que atende plenamente aos requisitos legais para tal classificação, uma vez que desenvolve atividades de industrialização de produção própria e de produção adquirida de terceiros.

A defesa enfatizou que a legislação previdenciária não estabelece percentual mínimo de produção própria nem exige preponderância da atividade rural sobre a industrial para a caracterização da agroindústria. Destacou ainda que mantém extensas áreas de cultivo de pinus, totalizando 921,41 hectares, equivalentes a 9.214.100 metros quadrados, dimensão que, segundo argumenta, não pode ser considerada produção irrisória.

Por fim, a Recorrente defendeu que as aquisições de "florestas em pé" devem ser consideradas como produção própria, tendo em vista que assume integralmente a responsabilidade pelo manejo florestal e pela extração da madeira, desenvolvendo efetivamente atividades inerentes à produção rural.

A decisão de primeira instância manteve integralmente o lançamento fiscal, acolhendo os fundamentos da fiscalização. O julgador considerou que a atividade rural da Recorrente se apresenta insignificante em relação à sua atividade industrial predominante e que a aquisição de "florestas em pé" não caracteriza produção própria nos moldes exigidos pela legislação previdenciária para o enquadramento como agroindústria.

AGROINDÚSTRIA. UTILIZAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA PRÓPRIA. QUANTIDADES ÍNFIMAS. DESCARACTERIZAÇÃO.

A caracterização da empresa como agroindústria deve ser afastada quando a utilização de matéria-prima oriunda de produção rural própria no processo industrial ocorre em quantidades ínfimas.

Inconformada, a contribuinte interpôs o recurso voluntário, reiterando integralmente os argumentos apresentados na fase administrativa anterior e postulando a reforma da decisão recorrida para reconhecer seu direito ao enquadramento como agroindústria e, conseqüentemente, ao regime tributário diferenciado previsto no artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

2. Preliminares

A Recorrente suscita preliminar de nulidade do lançamento tributário, alegando fundamentação em Instruções Normativas revogadas ou que extrapolam os limites da legislação tributária ordinária, configurando violação ao princípio da legalidade estrita consagrado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e no artigo 9º, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A preliminar não merece prosperar.

O lançamento tributário em discussão encontra seu fundamento jurídico primário e suficiente no artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, introduzido pela Lei nº 10.256/2001, dispositivo que estabelece o regime de tributação aplicável às agroindústrias e define este contribuinte como "o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros".

A fundamentação legal do auto de infração revela que a autoridade fiscal aplicou corretamente o referido dispositivo legal à situação fática verificada, respeitando integralmente o princípio da legalidade tributária. As constatações que embasaram o lançamento derivaram de elementos objetivos apurados durante o procedimento fiscal, notadamente a análise das notas fiscais que demonstrou a utilização de apenas 0,85% de matéria-prima de produção rural própria no processo industrial da autuada.

As Instruções Normativas mencionadas no relatório fiscal, incluindo aquelas eventualmente revogadas e referenciadas em contexto meramente histórico, bem como a

Instrução Normativa RFB nº 971/2009, vigente à época dos fatos geradores, constituem normas complementares da legislação tributária, nos exatos termos do artigo 100, inciso I, do Código Tributário Nacional. Como tais, vinculam a administração tributária e destinam-se exclusivamente a explicitar conceitos jurídicos necessários à aplicação da lei, sem inovar na ordem jurídica ou criar obrigações não previstas na legislação ordinária.

O ordenamento jurídico tributário brasileiro reconhece expressamente o papel das normas complementares na operacionalização dos conceitos legais. Conforme estabelece o artigo 100 do Código Tributário Nacional, "são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas". Tais normas cumprem função indispensável na regulamentação de aspectos técnicos e operacionais, especialmente em matéria contábil-fiscal, onde a precisão conceitual é imperativa para a correta aplicação da norma jurídica.

A jurisprudência administrativa e judicial consolidou entendimento pacífico de que o poder regulamentar da administração tributária autoriza a expedição de atos normativos que explicitem o conteúdo da lei, desde que não extrapolem seus limites ou criem obrigações não previstas no texto legal. No presente caso, verifica-se que a autoridade fiscal não fundamentou o lançamento exclusivamente nas disposições das Instruções Normativas, mas primordialmente em constatações fáticas objetivas, aplicando adequadamente o conceito legal de agroindústria estabelecido no artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991.

A análise dos elementos probatórios constantes dos autos demonstra que a fiscalização baseou sua conclusão em dados concretos e verificáveis: a ínfima participação da produção rural própria no processo industrial da autuada e a ausência de segregação adequada das atividades rural e industrial. Estes elementos fáticos, por si só, são suficientes para embasar a conclusão de desenquadramento como agroindústria, independentemente de qualquer disposição regulamentar específica.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

3. Mérito

O artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991 estabelece o regime tributário aplicável às agroindústrias, definindo-as como "o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros".

Art. 22-A. 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: (...)

A interpretação sistemática desta norma, conjugada com as disposições regulamentares da Instrução Normativa RFB nº 971/2009¹ e a jurisprudência administrativa consolidada, permite identificar os requisitos essenciais para o enquadramento pretendido: ser produtor rural pessoa jurídica e ter como atividade econômica a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, desenvolvendo as atividades de produção rural e industrial com departamentos, divisões ou setores distintos.

A questão central do presente litígio reside em verificar se a Recorrente desenvolve efetivamente atividade econômica de industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, nos moldes exigidos pela legislação tributária.

A fiscalização, a partir de uma análise minuciosa das notas fiscais da empresa durante todo o período autuado, de janeiro de 2019 a abril de 2021, entendeu que apenas 0,85% da matéria-prima utilizada no processo industrial de fabricação de compensados deriva de produção rural própria da Recorrente, enquanto expressivos 99,15% provêm de aquisições de terceiros.

2.3.9. Verificou-se que as notas emitidas por terceiros não apresentam quantidades de unidades estatísticas confiáveis. Por exemplo, há notas fiscais cuja unidade estatística é o quilograma, mas a média do valor unitário para estas notas é de R\$ 238,80, enquanto as notas cujas unidades são a tonelada apresentam média de R\$ 146,88. Há também notas fiscais cujas quantidades dos produtos são medidas em metros e unidades, impossibilitando a conversão para uma única medida estatística. Ademais, a empresa compra produtos derivados de madeira que não são de toras brutas, mas que certamente são utilizadas como matéria prima.

2.3.10. Por este motivo, foram elaborados dois quadros comparativos com as procedências de madeiras e derivados. O primeiro, com as totalizações em volumes de produtos, apresenta as notas de compras e de transferência, cujos produtos são toras de madeira medidas em³ ou toneladas convertidas em m³. Para as conversões de toneladas para metros cúbicos foram utilizados índices encontrados na internet (https://moodle.ufsc.br/pluginfile.php/1935269/mod_resource/content/1/Convers%C3%A3o%20unidades%20madeira.pdf#:~:text=Um%20metro%20c%C3%Babico%20de%20madeira,x%201%20m%20de%20,de%201,20%20para%20o%20pinus%20e%201,15%20para%20eucalipto,considerando%20ambos%20com%20casca.)

2.3.11. Observou-se que a empresa comprou 674.886,41 m³ de toras de madeira no período de 01/2019 a 04/2021 e utilizou 13.885,74 m³ de toras consideradas como de produção rural própria, equivalentes, em média no período, a 2,02% do

¹ Art. 165. Considera-se: I - produtor rural, a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, sendo: [...] b) produtor rural pessoa jurídica: [...] 2. a agroindústria que desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros, observado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 175 e no § 3º deste artigo; [...] § 1º Não se considera atividade de industrialização, para efeito de enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria: [...] II - quando o produtor rural pessoa jurídica realiza processo de industrialização sem departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.

total de toras em m³ utilizado como matéria prima, conforme demonstrado abaixo:

MATÉRIAS PRIMAS EM M ³	2019	2020	2021	TOTAL
Toras compradas quantidades medidas ou convertidas em m ³	266.694,95	309.813,11	99.524,56	676.032,62
Devoluções de toras compradas convertidas em m ³	1.024,15	106,10	15,96	1.146,21
Total de toras compradas e utilizadas no processo industrial em m³	265.670,80	309.707,01	99.508,60	674.886,41
Nfs identificadas como de produção própria – Nfs transferência em m ³	5.379,60	5.704,14	2.802,00	13.885,74
Total de madeira em toras utilizada no processo industrial em m³	271.050,40	315.411,15	102.310,60	688.772,15
Percentual de produção própria utilizada no processo industrial em relação ao total consumido.	1,98%	1,81%	2,74%	2,02%

2.3.12. No segundo comparativo, baseado nos valores monetários das notas fiscais, foram incluídas todas as notas cujos produtos são madeiras e seus derivados que foram considerados como matéria prima no processo industrial e o resultado deste comparativo é que apenas 0,85% em média da matéria prima do processo industrial é produção rural própria. No período foram gastos R\$ 123.720.621,18 com compras de toras e outros materiais derivados de madeira e considerados como produção rural própria utilizada o equivalente de R\$ 1.063.302,68 em toras de madeiras, totalizando R\$ 124.783.923,86 referentes aos produtos utilizados como matéria prima no processo industrial, conforme demonstrado no quadro que segue:

MATÉRIAS PRIMAS EM VALORES MONETÁRIOS	2019	2020	2021	TOTAL
Toras e produtos derivados de madeira comprados	50.207.257,19	52.919.041,66	20.793.163,13	123.919.461,98
Devoluções de compras de toras e produtos derivados	158.800,23	30.167,43	9.873,14	198.840,80
Total de compras de toras e derivados de madeira	50.048.456,96	52.888.874,23	20.783.289,99	123.720.621,18
Notas fiscais identificadas como produção rural própria – transferências	406.697,76	419.861,32	236.743,60	1.063.302,68
Total de toras e derivados de madeira utilizadas no processo industrial	50.455.154,72	53.308.735,55	21.020.033,59	124.783.923,86
Percentual de produção própria utilizada no processo industrial em relação ao total consumido.	0,81%	0,79%	1,13%	0,85%

2.3.13. Vale frisar, que as florestas adquiridas em pé, cujas notas fiscais foram apresentadas pelo contribuinte na resposta à intimação e juntadas ao processo, não foram consideradas como de produção própria para o cálculo da proporção entre as próprias e as adquiridas de terceiros.

Por essas razões, a Fiscalização entendeu que, embora a Recorrente mantenha estrutura significativa para atividade rural, sua operação “industrial” depende quase integralmente de matéria-prima adquirida no mercado, caracterizando modelo empresarial essencialmente industrial com suporte marginal da produção rural própria.

A recorrente, por sua vez, argumenta que a legislação não estabelece percentual mínimo de produção própria para o enquadramento como agroindústria. O argumento possui fundamento literal, uma vez que o artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991 efetivamente não fixa proporção específica entre produção própria e adquirida de terceiros.

Além disso, a recorrente detalhou o processo de cultivo de Pinus e as razões pelas quais o cultivo de “florestas em pé” deveria ser considerado como “produção própria”. Os seguintes trechos sintetizam os argumentos da recorrente:

A empresa segue um planejamento referente ao tempo de plantar, cultivar, fazer os tratos culturais, desbastes para suprir com a floresta o seu parque fabril.

Ela também assume cultivo, combate à vespa da madeira de florestas que adquire já plantadas, mas não pronta para abate. Diante da grande propriedade de reflorestamentos próprios a empresa em todos esses anos fez intercessões por desbastes abastecendo a fábrica no período autuado.

Não obstante, a Repinho realiza a aquisições de “florestas em pé”, em que realiza o manejo florestal e extração da madeira destas áreas, cuja atividade se insere dentro do contexto de atividade rural, e no período autuado, conforme relação de notas fiscais de fls. 3586/3705, que representaram o montante de R\$ 7.743.128,18 de madeira extraídas de “florestas em pé”.

Notem, Julgadores, que a atividade rural de cultivo de Pinus é deveras complexa, e depende da sazonalidade e da maturação das árvores, as quais só estarão aptas para corte após anos de maturação, o Pinus, por exemplo, leva em média de 18 a 20 anos para que esteja apto para corte e extração.

Há ainda diversos riscos para a produção rural de cultivo florestais, como incêndios, pragas, doenças entre outros, que necessitam do correto manejo florestal durante todos os anos de maturação.

Desse modo, por se tratar a Recorrente de agroindústria e para perpetuar a continuidade das atividades produtivas, ela realizada o plantio de Pinus, mas também adquire “florestas em pé” de terceiros, realizando o manejo florestal e exploração destas florestas.

Em ambos os casos, os produtos da extração destas florestas são utilizados no processo produtivo de fabricação de compensados.

Ocorre que a Autoridade Fiscal, equivocadamente, não considerou como decorrente de atividade rural própria, as madeiras extraídas das “florestas em pé” adquiridas pela Recorrente, conforme se verifica do relatório fiscal.

Contudo, referido entendimento mostra-se equivocado.

Isto porque as aquisições “florestas em pé” se trata de modalidade em que a Recorrente adquire árvores plantadas, mantendo-se estruturalmente como floresta, ficando ela responsável pela manutenção, corte, retirada e transporte da madeira.

Esclarece-se, ainda, que o manejo das “florestas em pé” vai depender da idade das florestas adquiridas, como demonstrado nos tópicos anteriores, no cultivo de Pinus, por exemplo, cada idade de formação do Pinus demanda cuidados específicos de manutenção florestal.

Ou seja, o manejo florestal, bem como a extração de madeira das “florestas adquiridas em pé” se inserem dentro do contexto de atividade rural própria realizada pela Recorrente, visto que demandam o exercício da atividade de produção rural de silvicultura de Pinus, despendendo custos com funcionários, maquinário, ferramentas, produtos próprios para atividade rural para controle de pragas, doenças entre outros, todos as expensas da Recorrente.

E, repisa-se, conforme as “florestas em pé” vão sendo exploradas, com a extração da madeira, a Recorrente emite notas fiscais de exaustão, com o CFOP nº 1.151 (Transferência para industrialização ou produção rural), conforme relação de fls. 3586/3705, que totalizaram no período autuado o valor de R\$ 7.743.128,18 de madeira extraídas de “florestas em pé”.

Sendo assim, mostra-se equivocado o entendimento da fiscalização, que não considera as aquisições de florestas em pé como parte integrante da produção própria e/ou inserida dentro das atividades rurais da Recorrente.

Desse modo, a produção rural própria da Recorrente compreende a madeira extraída do plantio de Pinus, como também da madeira extraída das “florestas em pé”.

Dessa forma, a empresa considera matéria prima própria: a) florestas plantadas pela própria empresa, a partir da aquisição de mudas, com a realização de manejo, tratos culturais, desbastes e posterior corte final; b) florestas adquiridas de terceiros, plantadas a pouco tempo, que dependem de acompanhamento do seu crescimento, com a necessidade de todos os tratos culturais já citados.

Importante salientar, caros julgadores, que a Receita ao analisar os relatórios da empresa não considerou, ao afirmar que a empresa “usa pouca matéria prima própria”, as florestas que são adquiridas com pouca idade de plantio e cultivadas até o abate pela Repinho.

(...)

Julgadores, analisando o Art.22-A, da Lei nº 8.212, de 1999, bem como as legislações correlatas, não se encontra na legislação qualquer disposição a respeito de percentual mínimo de produção própria deve ser industrializada para fins de enquadrar o contribuinte como agroindustrial, isto é fato incontroverso.

De igual maneira, não existe legislação que indique que a atividade principal da pessoa jurídica deve ser a rural ou industrial, ou que exista a necessidade de preponderância da industrialização de produção rural própria, em detrimento da produção rural adquirida de terceiro.

Pelo contrário, mesmo que a agroindústria explore outra atividade econômica, a contribuição substitutiva incidirá sobre a receita bruta decorrente da comercialização em todas as atividades, em aplicação ao já citado Art art. 201- B do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social – RPS), reproduzido no art. 173 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 já citados.

Pois bem. Em primeiro lugar, cumpre investigar se a aquisição de “florestas em pé” poderiam ser enquadrar na definição legal de produção própria.

A Recorrente alega que as aquisições de “florestas em pé”, que totalizaram R\$ 7.743.128,18 no período autuado, deveriam ser consideradas como produção rural própria. Sustenta que desenvolve atividades de manejo florestal e que adquire “florestas plantadas a pouco tempo, que dependem de acompanhamento do seu crescimento, com a necessidade de todos os tratos culturais”.

Contudo, verifica-se que a Recorrente não possui centros de custos distintos para registro da atividade rural, conforme reconhecido expressamente no item 2.3.15 do relatório fiscal. Esta ausência de segregação contábil impossibilita a comprovação objetiva de que efetivamente desenvolveu atividade rural própria em relação às florestas adquiridas, tornando suas alegações desprovidas de substrato probatório adequado.

De todo modo, o conceito de “produção própria” contido no artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991 deve ser interpretado à luz dos princípios que regem a atividade rural e da finalidade específica do regime tributário diferenciado para agroindústrias. A produção rural caracteriza-se

pelo controle integral do processo biológico de desenvolvimento da cultura, desde a fase inicial de estabelecimento até a obtenção do produto final.

Na silvicultura, a produção própria pressupõe o domínio completo do ciclo produtivo, que compreende: a seleção e aquisição de sementes ou mudas de qualidade; o preparo adequado do solo; o plantio seguindo técnicas silviculturais apropriadas; a condução dos tratamentos culturais durante todo o período de crescimento; o manejo fitossanitário preventivo e corretivo; a realização de desbastes nos períodos adequados; e, finalmente, a decisão técnica sobre o momento ótimo de corte com base no incremento volumétrico das árvores.

Este processo integral, que no caso do *Pinus* estende-se por 18 a 20 anos, representa verdadeira atividade de produção rural, na qual o produtor assume integralmente os riscos biológicos, climáticos e econômicos inerentes ao desenvolvimento da cultura.

A aquisição de “florestas em pé”, independentemente do estágio de desenvolvimento em que se encontrem, configura uma espécie de “modalidade híbrida” que não se enquadra no conceito técnico de produção própria para fins tributários. Trata-se de operação que pode ser caracterizada como “produção mista”, na qual parte do processo produtivo foi desenvolvida por terceiros e parte pelo adquirente.

A legislação, ao estabelecer o conceito de agroindústria como “o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria”, adotou critério técnico que pressupõe o controle integral do processo produtivo rural. A interpretação sistemática desta norma não comporta extensão para abranger modalidades híbridas ou mistas de produção.

Esta distinção possui relevância prática fundamental, pois o regime substitutivo de contribuição previdenciária visa beneficiar especificamente o produtor rural que desenvolve atividade integrada de produção e transformação, assumindo integralmente os riscos e investimentos do ciclo produtivo rural. Não se destina a alcançar empresas que participam apenas parcialmente do processo produtivo através de aquisições de produtos rurais em desenvolvimento.

Do ponto de vista jurídico-econômico, a aquisição de “floresta em pé” representa essencialmente a compra de um ativo biológico já formado, cujo valor incorpora todo o trabalho, investimento e risco assumido pelo verdadeiro produtor rural durante o período de desenvolvimento da cultura.

O adquirente da floresta em pé assume posição similar à de um comprador de qualquer outro produto rural, ainda que este produto se encontre em seu ambiente natural de desenvolvimento e demande atividades de colheita ou extração. A circunstância de que a colheita florestal envolve técnicas específicas e período de execução não transforma o adquirente em produtor rural, da mesma forma que a aquisição de um pomar pronto para colheita não caracteriza o comprador como fruticultor.

Esta análise encontra respaldo na própria estrutura econômica da operação: o preço pago pela “floresta em pé” reflete o valor agregado durante todo o ciclo de crescimento das árvores, demonstrando que o adquirente está essencialmente comprando um produto rural desenvolvido por terceiros, e não participando do processo produtivo propriamente dito.

A modalidade operacional desenvolvida pela Recorrente não se enquadra no conceito de agroindústria estabelecido no artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991.

Portanto, a exclusão das aquisições de “florestas em pé” do cálculo da produção própria mostra-se tecnicamente correta, mantendo-se a caracterização da Recorrente como empresa essencialmente industrial.

Superado esse ponto, passa-se a análise do argumento de ausência de limites para produção própria e aquisição de produção de terceiros.

No caso concreto, a Fiscalização, a partir de duas metodologias distintas, apontou que a produção própria da recorrente, no período fiscalizado, corresponderia a 2,02% (matéria prima em m²) ou 0,85% (matéria prima em valores monetários), vide itens 2.3.11 e 2.3.12 do relatório fiscal.

Nota-se que a recorrente não questionou os percentuais indicados pela **Fiscalização**, apenas argumentou que não há limites previstos na legislação. Com efeito, não nos parece que seria prudente que o legislador estabelecesse um percentual rígido que pudesse ser aplicado às mais variadas atividades rurais possíveis, considerando a diversidade de ciclos produtivos, sazonalidades e características específicas do setor primário.

Por outro lado, a ausência de parâmetro quantitativo expresso na lei não implica necessariamente na inexistência de limites interpretativos. O direito tributário, como todo ramo jurídico, trabalha com conceitos jurídicos determináveis, mas que possuem graus de indeterminabilidade, que devem ser preenchidos pelo intérprete mediante os métodos de interpretação e integração, sempre observando a finalidade da norma e os princípios constitucionais.

No presente caso, a produção rural própria da Recorrente representa apenas 0,85% ou 2,02% do total da matéria-prima utilizada no processo industrial. Esta proporção revela-se de tal forma irrisória que permite aplicar o que se poderia denominar “teste da essencialidade”: se a eliminação completa da produção própria não alteraria substancialmente a operação industrial da empresa, é porque tal produção não possui relevância suficiente para justificar o enquadramento diferenciado.

Com efeito, uma empresa que suprima integralmente seus 2,02% ou 0,85% de produção própria continuaria operando praticamente nos mesmos moldes, processando 97,98% ou 99,15% de sua capacidade industrial sem qualquer impacto significativo na atividade econômica principal. Esta constatação demonstra objetivamente que a atividade rural não integra

de forma essencial o modelo de negócios da Recorrente, configurando-se como mero apêndice de uma operação genuinamente industrial.

A análise dos elementos constantes dos autos revela ainda que a Recorrente desenvolve atividade empresarial estruturada primordialmente para atender demanda industrial de grande escala. A necessidade de aquisição de 97,98% ou 99,15% da matéria-prima no mercado demonstra que a empresa organizou sua operação para processar volume de insumos incompatível com sua capacidade de produção rural.

Admitir que empresa com participação de 0,85% ou 2,02% de produção própria possa enquadrar-se como agroindústria equivaleria a permitir que qualquer indústria transformadora, mediante manutenção de atividade rural simbólica ou residual, beneficie-se do tratamento tributário diferenciado.

A própria Fiscalização, em seu relatório, apresentou exemplos elucidativos que demonstram a inadequação de interpretação meramente literal. Uma indústria de sucos que possua “alguns pés de frutas” e incorpore esta produção ínfima ao seu processo industrial não poderia, sob qualquer critério de razoabilidade, ser considerada agroindústria, ainda que tecnicamente atenda à descrição legal de “industrialização de produção própria”.

Similarmente, uma indústria de laticínios que mantenha “três ou quatro vacas” ou uma moveleira que possua “alguns metros cúbicos de madeira própria” não se enquadrariam no conceito, por mais que desenvolvam formalmente atividade de produção rural. A desproporção manifesta entre a produção própria e a atividade industrial principal descaracteriza a condição de agroindústria.

No caso da Recorrente, embora as proporções sejam superiores aos exemplos extremos citados, o percentual de 0,85% ou 2,02% situam-se em patamar que não permite reconhecer efetiva integração entre as atividades rural e industrial. A dependência estrutural de 99,15% ou 97,98% de matéria-prima externa demonstra que a empresa organizou sua operação para atender demanda industrial incompatível com sua capacidade de produção rural, caracterizando modelo empresarial essencialmente industrial.

Por fim, a ausência de centro de custos segregados também não pode ser relativizada.

A Recorrente sustenta que possui liberdade para organizar sua estrutura contábil conforme lhe aprouver, invocando o Parecer Normativo CST nº 347/1970 para defender que “a forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte”. Este argumento não prospera por duas razões fundamentais.

Primeiro, as alegações sobre ampla liberdade de organização contábil mostram-se incompatíveis com os pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

O CPC 00 estabelece que as demonstrações contábeis devem representar fidedignamente os fenômenos econômicos, exigindo informações completas e neutras. Quando

uma entidade desenvolve simultaneamente atividades rurais e industriais sem manter controles segregados que permitam identificar os custos e resultados de cada atividade, compromete-se a representação fidedigna da realidade econômica.

Ademais, o CPC 22 estabelece diretrizes para divulgação de informações por segmento operacional, cujos conceitos subjacentes reforçam a importância da segregação de informações quando existem atividades econômicas distintas. A segregação por centros de custos constitui elemento essencial do sistema de controles internos, sendo necessária para demonstrar objetivamente a existência e proporção das duas atividades econômicas alegadas.

Segundo, e mais importante, a Instrução Normativa RFB nº 971/2009, norma complementar vigente à época dos fatos geradores, estabelece expressamente em seu artigo 165, §1º, inciso II, que não se considera atividade de industrialização para enquadramento como agroindústria “quando o produtor rural pessoa jurídica realiza processo de industrialização sem departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos”.

Esta disposição regulamentar operacionaliza adequadamente o conceito legal de agroindústria, explicitando os critérios necessários para demonstrar a existência efetiva das duas atividades econômicas integradas. A segregação organizacional e contábil constitui requisito indispensável para comprovar que a empresa efetivamente desenvolve atividade rural própria, e não apenas utiliza ocasionalmente pequenas quantidades de matéria-prima de origem rural.

No caso concreto, a fiscalização constatou objetivamente que a Recorrente “não possui centro de custos distintos, e, portanto, sem uma estrutura dedicada à produção rural, com setor específico e empregados diversos da atividade de industrialização”. Esta ausência de segregação impossibilita a comprovação de que a empresa desenvolve efetivamente atividade rural integrada à sua operação industrial, reforçando a conclusão de desenquadramento como agroindústria.

A exigência de departamentos ou setores distintos não representa formalismo desnecessário, mas critério técnico essencial para verificar a realidade econômica subjacente ao enquadramento pretendido. A ausência desta segregação evidencia que as supostas atividades rurais não possuem relevância organizacional suficiente para justificar tratamento tributário diferenciado, confirmando a caracterização da Recorrente como empresa essencialmente industrial.

A jurisprudência deste CARF segue nessa mesma linha:

(...) AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO PRÓPRIA. NECESSIDADE. NÃO DEMONSTRAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Para que a pessoa jurídica possa ser enquadrada como agroindústria e assim usufruir do tratamento tributário favorecido estabelecido para essas empresas pela legislação previdenciária, é necessária a comprovação da condição de produtora rural, bem como da existência de industrialização de matéria prima de produção própria.

(Processo nº 10925.000153/2010-69; Acórdão nº 2401-010.724)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. NÃO ENQUADRAMENTO. INDUSTRIALIZAÇÃO PRODUÇÃO PRÓPRIA INEXISTENTE E/OU ÍNFIMA. AQUISIÇÃO FLORESTA EM PÉ. NÃO CARACTERIZAÇÃO PRODUÇÃO PRÓPRIA.

O regime substitutivo inscrito no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 10.256/2001, contempla a tributação da Agroindústria, assim considerado o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção rural própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver suas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distinto, não abarcando àquele contribuinte que não detém produção própria ou mesmo quando insignificante se comparada com a adquirida de terceiros, o qual deverá ser considerado como Indústria, hipótese que se vislumbra no caso vertente. De conformidade com a jurisprudência firmada neste Colegiado, a simples aquisição de floresta em pé, prontas ou semi-prontas para o corte, não tem o condão de atrair a condição de agroindústria à empresa, não caracterizando produção própria.

(Processo nº 13936.000105/2008-15; Acórdão nº 2401-003.255)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. NÃO ENQUADRAMENTO.

Para o enquadramento na condição de Agroindústria, é necessário a comprovação de tratar-se de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção rural própria ou de produção rural própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver duas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos. (Processo nº 10920.721688/2011-06; Acórdão nº 2301--004.877)

(...) CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. ENQUADRAMENTO.

Para o enquadramento na condição de Agroindústria, faz-se necessária a comprovação de se tratar de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver duas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.

(Processo nº 13984.721165/2014-48; Acórdão nº 2202-009.619)

(...) CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REGIME FISCAL SUBSTITUTIVO DO ARTIGO 22-A DA LEI Nº 8.212, DE 1991, COM REDAÇÃO DA LEI Nº 10.256, DE 2001. IMPOSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO COMO AGROINDÚSTRIA QUANDO A PRODUÇÃO RURAL É ÍNFIMA SENDO SEM REPRESENTATIVIDADE PARA A EMPRESA CARACTERIZADA MERAMENTE COMO INDUSTRIAL.

É indevida a aplicação do regime fiscal do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, com redação da Lei nº 10.256, de 2001, à indústria cuja produção rural própria é irrelevante em relação àquela adquirida de terceiros, não podendo por isso ser

qualificada como Agroindústria. Para o enquadramento na condição de Agroindústria, faz-se necessária a comprovação de se tratar de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção própria (com representatividade) e adquirida de terceiros. Sendo a industrialização de produção rural própria da empresa insignificante se comparada com a adquirida de terceiros, não se caracteriza a condição de agroindústria.

(Processo nº 10920.723424/2019-36; Acórdão nº 9202-011.576)

Por essas razões, deve ser negado provimento ao recurso voluntário.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto