



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10670.002469/2009-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.775 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de maio de 2021
Recorrente PLANTAR ENERGETICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL.

É devida a contribuição patronal incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, a segurados empregados e contribuintes individuais.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. RESP Nº 973.733-SC DO STJ. SÚMULAS CARF Nº 99 E 101.

O Superior Tribunal de Justiça diante do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/8/2009, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, consolidou entendimento que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no artigo 150, § 4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação; caso contrário, observará o teor do artigo 173, I do CTN. No mesmo sentido as Súmulas CARF nº 99 e 101.

FPAS. ENQUADRAMENTO. REVISÃO.

O enquadramento na tabela de códigos de 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.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS E MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DA PENALIDADE.

No caso de lançamento de ofício, há a incidência de acréscimos moratórios e multa de ofício previstos na legislação específica, sendo vedado aos órgãos julgadores afastar a sua aplicação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência para reconhecer extintos os débitos lançados até a competência novembro de 2004. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 745/781) interposto contra decisão no acórdão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) de fls. 728/741, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no AI – Auto de Infração – DEBCAD nº 37.243.977-2, consolidado em 22/12/2009, no montante de R\$ 3.370.723,58, acrescido de juros, multa de mora e multa de ofício (fls. 2/126), acompanhado do Relatório Fiscal (fls. 127/130), relativo às contribuições devidas à Seguridade Social correspondente à contribuição patronal e a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e diferenças de acréscimos legais – DAL, referente ao período de 1/2004 a 12/2008, incluindo o 13º salário.

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fl. 729):

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa PLANTAR ENERGÉTICA LTDA, no montante de R\$3.370.723,58 (três milhões trezentos e setenta mil setecentos e vinte e três reais e cinquenta e oito centavos), consolidado em 22/12/2009 que, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 126/129, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social, parte patronal (empresa e SAT/RAT), incidentes sobre os seguintes fatos geradores:

- valores das remunerações pagas aos segurados empregados relacionados nas folhas de pagamento, por competência e por estabelecimento;
- remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, inclusive os transportadores autônomos, que prestaram serviços à empresa no período fiscalizado;
- valores referentes às cestas básicas fornecidas aos segurados empregados, em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador, principalmente por terem sido fornecidas somente aos empregados assíduos e por serem adquiridas de fornecedores sem inscrição no PAT;
- valores referentes à glosa de parte do salário família pago a maior, uma vez que a empresa não observou os limites estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social — INSS;
- diferenças de remunerações apuradas, comparando-se os valores das folhas de pagamento e os valores r (sic) informados na GFIP.

Informa, ainda, o relatório fiscal, que os lançamentos foram feitos considerando que, no período fiscalizado, a empresa fez o seu enquadramento na GFIP como Agroindústria, declarando como código de FPAS o 604 quando o correto é o FPAS 531 — Indústria Rudimentar.

O sujeito passivo teve ciência do lançamento em 28/12/2009, conforme assinatura de seu procurador, às fls. 01.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do lançamento em 28/12/2009 (fl. 2) e apresentou sua impugnação em 27/1/2010 (fls. 481/515), acompanhada de documentos (fls. 516/725), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 730/733):

(...)

Em 27/01/2010, foi apresentada a impugnação de fls 479/721 onde a defendente argumenta, em síntese, o que se segue.

Da Nulidade do Lançamento

Inicialmente, contesta o lançamento fiscal alegando que o lançamento é ato administrativo vinculado e, como tal, a motivação nele inserta obriga a Administração, que não pode alterá-la sendo pelo cancelamento do auto, lavrando-se outro. Alega que há falta de correspondência entre os fatos do auto e as normas legais apontadas como violadas, ocorrendo, portanto, a ilegalidade da autuação.

Argumenta que ao contribuinte não é imposto o dever de presunção, adivinhação ou mesmo qualquer outro método cognitivo indireto. O contribuinte tem o direito de saber por que está sendo punido, bem como qual norma autoriza a punição, devendo de tal ser informado pela administração na motivação do ato, sob pena de se lhe negar o constitucionalmente garantido direito à ampla defesa e ao contraditório no processo administrativo. A obrigatoriedade de motivação dos atos administrativos é dever implicitamente imposto pela Constituição Federal.

Transcrevendo os dispositivos citados pela fiscalização no relatório Fundamentos Legais do Débito — FLD, no item CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS, alega que tais dispositivos legais e regulamentares, alegadamente infringidos pela impugnante não dizem quais foram as razões que levaram a fiscalização a entender que a impugnante estaria sujeita ao recolhimento da contribuição previdenciária tendo por base de cálculo a folha de salários em vez do faturamento.

Prossegue alegando que se a Administração está irremissivelmente jungida ao princípio da legalidade (art. 37, caput, da Constituição Federal), não há como se negar que, no presente caso, ao aplicar a lei a fatos que não correspondem àqueles nela previstos, o fisco acabou por violá-la, sendo portanto a autuação nula, uma vez que ilegal.

Reforça argumentando que se as hipóteses de incidência das normas legais e regulamentares invocadas no auto de infração não comportam subsunção dos fatos nele narrados, evidente se torna que, no presente caso, inexistiu fato gerador da obrigação tributária.

Não ocorrendo o fato gerador, não incide o comando da norma e, por conseguinte, não nasce a obrigação tributária. Dai ser absolutamente nulo o lançamento.

Alega ser inadmissível o fisco inovar a motivação do lançamento durante o curso do processo, o que constituiria cerceamento de defesa tendo em vista que subtrair-se-ia ao contribuinte a possibilidade de contestar o juízo administrativo atinente à incidência da norma tributária sobre os fatos, limitando-se o âmbito de sua defesa possível à matéria puramente fática. A partir do momento em que o fisco pudesse alegar, a posteriori, que na verdade a norma tributante era outra que não aquela constante do lançamento, estar-se-ia forçando o contribuinte a impugnar o ato com base em hipóteses e suposições,

nunca com a certeza de que a norma que a Administração pretendeu aplicar era, efetivamente, aquela por ela declarada.

Da Decadência

Ainda em sede preliminar, argui a decadência parcial do crédito tributário, fatos geradores ocorridos de janeiro a novembro de 2004, com fulcro no disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Alega que, no caso em tela, por se estar perante um tributo sujeito a lançamento por homologação, em que há supostos pagamentos efetuados a menor, a contagem do prazo se dá da ocorrência do fato gerador. Assim, tendo-se em vista que o período de apuração deu-se de janeiro de 2004 a dezembro de 2006, o prazo decadencial alcançou os débitos referentes aos fatos geradores de janeiro a novembro de 2004, visto que somente em dezembro de 2009 foi lavrado o auto de infração impugnado.

Cita decisão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e decisões do Colendo Superior Tribunal de Justiça.

Alega, ainda, que a partir da Súmula 08/2008 a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou o parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, fixando o *dies a quo* do prazo de decadência na data do fato gerador.

Argumenta que no auto de infração impugnado a fiscalização apurou diferenças de recolhimentos, tendo em vista a base de cálculo adotada pela impugnante (faturamento) em confronto com a base de cálculo pretendida pela fiscalização (folha de salários). Assim, não há que se falar em qualquer cobrança de contribuições previdenciárias referentes aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2004, uma vez que sobre elas já se operou a decadência.

Do Direito

Transcrevendo a definição de agroindústria constante no artigo 22-A da Lei 8.212/91 alega que daí extraí-se que para se enquadrar como agroindústria o contribuinte deveria se enquadrar simultaneamente às três situações listadas, ou seja, ser produtor rural, ser pessoa jurídica e possuir atividade econômica de industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. As agroindústrias o legislador dispensou tratamento diferenciado, conforme se observa da leitura do referido artigo 22-A.

A Lei 8.212/91 cuidou da contribuição previdenciária da pessoa física e da empresa agroindustrial mas, não trata especificamente da contribuição previdenciária da empresa rural. A contribuição previdenciária do empregador rural pessoa jurídica está prevista no artigo 25 da Lei 8.870/1994, com as alterações da Lei 10.256/2001.

À primeira leitura dos textos da Lei 8.212/91, artigo 22-A ou do artigo 25 da Lei 8.870/94, a impugnante poderia se enquadrar tanto como agroindústria quanto como produtor rural.

Entretanto, no período autuado estiveram em vigor as Instruções Normativas 100/2003 e 03/2005 que em seus artigos 257 e 250, respectivamente, confirmaram o entendimento de que as empresas rurais poderiam recolher a contribuição previdenciária tendo por base de cálculo o faturamento.

Apesar de a fiscalização afirmar que a empresa se enquadrava como agroindústria, tal afirmação não procede e carece de fundamentação. A fiscalização baseou-se apenas nos códigos FPAS de preenchimento da GFIP, no entanto, o código FPAS 604 não é aplicável apenas às agroindústrias.

A afirmação da fiscalização de que a empresa teria se enquadrado como agroindústria cai por terra frente ao disposto no artigo 240, § 1º, inciso I, da IN 03/2005. As atividades desenvolvidas pela impugnante se identificam com o conceito de produtor rural pessoa jurídica, na medida em que sua atividade se identifica com aquela qualificada como indústria rudimentar.

Transcreve os conceitos de produção rural e de industrialização rudimentar contidos no Manual de Orientação da Previdência Social na área Rural, editado em dezembro de 2004 pelo SENAR, os quais estão também previstos claramente no artigo 240, inciso IV da Instrução Normativa 03/2005.

Conclui que a impugnante não se enquadrou como agroindústria e sim como produtora rural pessoa jurídica. Também não se equivocou quanto à indicação do código FPAS 604, pois, este é o código indicado no Anexo IX da Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003, bem como no Anexo II da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005.

Argumenta que a impugnante também seguiu as orientações do "Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural", editado pelo INSS e pelo SENAR em outubro de 2004, do qual transcreve os -conceitos de Produção Rural, Industrialização Rudimentar, Substituição das Contribuições Patronais e Situações Específicas: Carvão Vegetal e parte do Anexo III, relativa ao código FPAS 604.

Invocando o artigo 100 do Código Tributário Nacional, argumenta que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

Aduz que o referido Manual afirma que o fato gerador da contribuição previdenciária ocorre com a comercialização do carvão, e neste sentido, ainda que se entenda que a base de cálculo deve ser a folha de salários e não o faturamento, em respeito ao disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN, as eventuais diferenças devidas não estão sujeitas a penalidades (multas), juros e atualização monetária.

Prossegue argumentando que ao eleger o código FPAS 531 a fiscalização não apresentou as razões que a levaram a este entendimento (vício de forma que leva à anulação do auto de infração).

Faz a análise da descrição das atividades concernentes ao FPAS 531 conforme constante da Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003 e da Instrução Normativa SRP nº 03/2005.

Conclui que na vigência da IN 100/2003 o código FPAS 531 é aplicável somente às agroindústrias e cooperativas, não se aplicando A atividade da empresa — produtor rural pessoa jurídica, cujo código é o 604, conforme claramente identificado no Anexo IX da referida IN.

Já na vigência da Instrução Normativa 03/2005, em seu anexo II, consta do código FPAS 531 a atividade de "extração de madeira para serraria, resina, lenha e carvão vegetal", donde se conclui que a intenção da fiscalização foi resumir a operação da impugnante à INDÚSTRIA DE EXTRAÇÃO DE MADEIRA PARA PRODUÇÃO DE CARVÃO VEGETAL.

Argumenta que a expressão extração de madeira significa extrativismo florestal, algo que está muito distante da atividade desenvolvida pela impugnante. Citando lição da doutora Giselda Maria F. Hironaka, conclui que o extrativismo consiste na simples coleta, recolhida, extração ou captura de produtos do reino animal ou vegetal, espontaneamente gerados, em cujo ciclo biológico não há intervenção humana. Assim, a única hipótese para que a impugnante estivesse obrigada a se enquadrar no código FPAS 531 seria reduzindo a sua atividade à indústria de extração de madeira nativa para produção de carvão e, ao contrário, a madeira utilizada pela impugnante é colhida em projetos de reflorestamento (silvicultura) com plano de manejo florestal sustentável aprovado pelos órgãos competentes.

Invocando o artigo 110 do CTN e jurisprudência do STF, alega que não há como interpretar a expressão EXTRAÇÃO DE MADEIRA sendo como sendo a atividade de extrativismo.

Conclui que não há a menor possibilidade de enquadrar a impugnante no código FPAS 531, uma vez que não desenvolve a atividade de extração de madeira (extrativismo),

razão pela qual deve permanecer o enquadramento no código FPAS 604 (produtor rural).

Ressalta que a impugnante demonstra de forma absolutamente segura que a mesma sempre agiu dentro dos estritos limites da legalidade e regularidade quanto às normas tributárias, tanto no que diz respeito às obrigações principais, quanto às obrigações acessórias.

Finalmente requer a anulação integral do auto de infração, se assim não se entender que sejam decotadas todas as diferenças apuradas referentes aos fatos geradores ocorridos de janeiro a novembro de 2004, em virtude da decadência, e que sejam decotados os juros, multas e atualização monetária, acatando-se os argumentos quanto à aplicação do artigo 100, parágrafo único do CTN.

Da Decisão da DRJ

A 6ª Turma da DRJ/BHE em sessão de 13 de maio de 2010, no acórdão nº 02-26.803 (fls. 728/741), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa a seguir reproduzida (fl. 728):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006

FPAS. ENQUADRAMENTO. REVISÃO.

O enquadramento na tabela de códigos de 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.

DECADÊNCIA.

Os valores sujeitos à incidência de contribuição social previdenciária, cujos pagamentos não foram antecipados pelo contribuinte, sujeitam-se à decadência nos termos do art. 173, I do CTN.

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA. PRODUÇÃO DE CARVÃO VEGETAL.

A inexistência de produção rural própria descaracteriza a atividade da empresa como produtora rural. Sendo a comercialização do carvão o principal objetivo social da empresa, se a produção da madeira (plantação) não for própria, mesmo que a de carvão seja própria, a empresa não é produtora rural pessoa jurídica. O enquadramento deve ser feito no FPAS 531, por se tratar de indústria rudimentar, sendo as contribuições devidas sobre a folha de pagamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 23/6/2010 (AR de fl. 743) e interpôs recurso voluntário em 20/7/2010 (fls. 745/781), em síntese, com os mesmos argumentos da impugnação, alegando o que segue:

(...)

I. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

(...)

É noção cediça que o lançamento constitui ato administrativo plenamente vinculado (Código Tributário Nacional, art. 30, c/c 142).

(...)

Dentre os requisitos de validade dos atos administrativos destaca-se, por sua capital importância para a possibilidade do controle jurisdicional de sua validade, a motivação. Isto porque é através dela que se poderá confrontar o ato praticado com os fatos que o originaram (motivo do ato administrativo), verificando-se sua conformidade com o padrão comportamental legalmente imposto para aquelas situações:

(...)

Postas estas premissas, cumpre examinar-se a motivação do Auto de Infração ora impugnado.

Diz o Relatório daquele documento:

"item 7 - os lançamentos foram feitos considerando que, no período fiscalizado, a empresa fez o seu enquadramento na GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social como Agroindústria, declarando como código de FPAS o 604 quando o correto é o FPAS 531 – indústria Rudimentar.

"Item 8 - O auto-enquadramento incorreto, levou o Contribuinte a declarar na GFIP as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados e a contribuir para a seguridade social com o percentual da receita bruta da comercialização da produção rural, deixando de declarar às contribuições patronal, SAT/RAT e Terceiros sobre o salário de contribuição dos segurados empregados."

Contudo - e aí adentramos o cerne do problema – ao contribuinte não é imposto o dever de presunção, adivinhação ou mesmo qualquer outro método cognitivo indireto. Se ao contribuinte não é dado escusar-se com base em alegação de ignorância da lei, igualmente certo é que à Administração não é dado, de outro tanto, autuá-lo sem declarar, expressamente, qual (ou quais) normas jurídicas feria violado. O contribuinte tem o direito de saber por que está sendo punido, bem como qual norma autoriza sua punição, devendo de tal ser informado pela Administração na motivação do ato (pena de se lhe negar o constitucionalmente garantido direito à ampla defesa e ao contraditório no processo administrativo):

A obrigatoriedade de motivação dos atos administrativos é dever implicitamente imposto pela Constituição Federal.

Pois bem, as razões que levaram à autuação fiscal estão sintetizadas no relatório da decisão da seguinte forma:

"De início, vejamos os fatos narrados pelo auditor fiscal no relatório que acompanha a autuação:

- A empresa possui como atividade principal a produção e comercialização de carvão vegetal, extraído de mata viva adquirida de terceiros;
- Os lançamentos foram efetuados considerando que a empresa declarou como código FPAS o 604 (agroindústria) quando o correto seria o FPAS 531 (indústria rudimentar);
- O auto enquadramento incorreto levou o contribuinte a declarar na GFIP as contribuições descontadas dos segurados empregados e a contribuir para a seguridade social com o percentual da receita bruta da comercialização da produção, deixando de declarar e recolher as contribuições patronal, SAT/RAT e Terceiros sobre o salário de contribuição dos segurados empregados.
- As contribuições relativas ao código FPAS 531 são calculadas sobre a remuneração total dos segurados com alíquotas de 20% para a previdência, 3% para o RAT, 2,5% para o FNDE (Salário educação) e 2,7 para o INCRA."

Estes foram os fatos indicados pela auditoria fiscal, pelos quais a recorrente foi autuada.

É de capital importância que fique muito claro que A AUDITORIA FISCAL LAVROU O AUTO DE INFRAÇÃO PARTINDO DA PREMISSA QUE A EMPRESA

DECLAROU COMO CÓDIGO FPAS 0 604 (AGROINDÚSTRIA) QUANDO O CORRETO SERIA 0 FPAS 531 (INDÚSTRIA RUDIMENTAR);

No entanto a douta Turma Julgadora, ao examinar os autos já concluiu que:

"De fato, analisando as referidas tabelas, constata-se que o código FPAS 604 tanto poderia ser informado para o produtor rural pessoa jurídica quanto para a Agroindústria"

Como se observa houve reconhecimento por parte da Turma Julgadora de que a premissa adotada pela Auditoria Fiscal para a autuação (enquadramento como agroindústria), estava errada.

Existindo um vício desta natureza, era natural esperar que o auto de infração fosse anulado, pois encontra-se maculado de vício insanável.

Ao contrário, tentou a d. Turma Julgadora corrigir o vício, o que acabou por criar um vício maior. Vejam Senhores Julgadores o novo argumento trazido aos autos, a fim dar validade ao auto de infração, extraído da decisão recorrida:

"Da análise dos referidos quadros conclui-se que a utilização do código FPAS 604 se dá a partir da constatação inequívoca da seguinte condição: a existência de produção rural própria. (grifo nosso)

Portanto, o ponto central da controvérsia está no fato de a empresa possuir ou não produção rural própria para se enquadrar como produtora rural pessoa jurídica no código FPAS 604."

Vejam Srs. Julgadores, no relatório da Auditoria Fiscal, o que foi confirmado na decisão recorrida, o ponto central indicado pela auditoria fiscal era o de que os lançamentos foram efetuados considerando-se o fato de que a empresa declarou como sendo agroindústria (código FPAS 604). Agora, a turma Julgadora reconhece que o código 604 também se aplica aos produtores rurais e o ponto central passa a ser outra coisa - a existência de produção rural própria.

Como se não bastasse, e não encontrando sustentação legal no auto de infração para amparar o novo ponto central, a Turma Julgadora se socorre de nova legislação, a Instrução Normativa SRF nº 257, de 11 de dezembro de 2002, que sequer foi citada nos autos de infração.

E concluiu a Turma Julgadora, "portanto, a empresa, embora produtora de carvão vegetal, não é produtora rural já que a produção de madeira não é própria".

A consequência jurídica da falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e das normas ditas como violadas em sua motivação deveria ser a decretação de sua nulidade.

Com efeito, se a Administração está irremissivelmente jungida ao princípio da legalidade (art. 37, caput, da Constituição Federal), vale dizer, se à Administração Pública só é dado agir quando, como e para os fins postos na lei, não há como se negar que, no presente caso, ao aplicar a lei a fatos que não correspondem àqueles nela previstos, o Fisco acabou por violá-la. A presente autuação é, pois, nula, porque ilegal.

Não se cuida de mera tecnicidade, de preciosismo doutrinário, a nulidade ora invocada. Muito antes pelo contrário, a negativa de seu reconhecimento implicaria a preterição dos mais basilares princípios de nosso direito público.

Sendo questão primordial para a defesa nestes casos, é evidente que não se coadunaria com os princípios, citados a possibilidade do Fisco **INOVAR**, durante o curso do processo, a motivação do lançamento, pretendendo a sua manutenção porque, embora não ocorresse a subsunção quanto às normas citadas no Auto de Infração, esta ocorreria com relação a outras normas.

Tal situação está constituindo, evidentemente, inadmissível cerceamento de defesa, tendo em vista que está sendo subtraído da recorrente a possibilidade de contestar o

NOVO PONTO CENTRAL trazido aos autos pela Turma Julgadora, de que a razão que justificou o auto de infração é a inexistência de produção rural própria.

Fácil se torna perceber que, com efeito, caso se afastasse a absoluta vinculação do Fisco à motivação do ato administrativo - vinculação que deflui da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional (art. 142) -, desnecessária se tornaria qualquer motivação no lançamento, tendo em vista que sua única utilidade é, efetivamente, servir de padrão para a verificação da legalidade do ato (quer administrativamente, quer em Juízo).

Justamente por isto, a solução ora espancada constituiria, igualmente, vedação de acesso do contribuinte ao Judiciário (situação constitucionalmente prosrita no art. 5º, XXXV, da CF/88). Deveras, a partir do momento em que o Fisco pudesse alegar, *a posteriori*, como está ocorrendo agora, que, na verdade, a norma tributante era outra que não aquela constante do lançamento, estar-se-ia forçando o contribuinte a impugnar o ato com base em hipóteses e suposições, nunca com a certeza de que a norma que a Administração pretendeu aplicar era, efetivamente, aquela por ela declarada.

Por todo o exposto, verifica-se que o auto de infração padece de vício insanável de nulidade, pelo que deve ser conhecido por esta dought Turma Julgadora.

II- DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.

Relativamente à matéria preliminar arguida pela ora Recorrente, em sua impugnação, a decisão recorrida entendeu por bem em rejeitá-la, com base nos seguintes argumentos, abaixo transcritos:

"Embora a impugnante tenha recolhido as contribuições sobre o valor da comercialização do carvão vegetal e os valores recolhidos tenha sido utilizados como créditos da empresa e deduzidos do lançamento fiscal, é indubitável que os valores a que se refere o presente lançamento dizem respeito a débito suplementar, ou, como por vezes denominado pelos Ministros do STJ, "lançamento de ofício supletivo" (como no RESP 761.908-SC), visto que a empresa os entende como não devidos e, via de consequência, não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, levando à aplicação da norma prevista no artigo 173 inciso I do CTN em detrimento do art. 150, § 4º.

Assim, respeitado o disposto no artigo 173, I do CTN, o lançamento efetuado em 23/12/2009, cuja ciência pelo contribuinte se deu em 28/12/2009, poderia abarcar fatos geradores ocorridos desde 12/2003 (já que o vencimento da obrigação desta competência somente ocorreu em 01/2004). Iniciando-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, ou seja, em 01/01/2005, teria o Fisco até 31/12/2009 para lançar as contribuições previdenciárias cujos fatos geradores tiveram vencimento a partir do exercício de 2004.

Desta forma, a integralidade do crédito tributário, que abrange contribuições relativas ao período de 01/2004 a 12/2006, encontra-se fora do alcance da decadência."

Todavia, não há como prevalecer tal entendimento, visto que a justificativa da autoridade julgadora para dar validade a tal interpretação é de todo equivocada, conforme será amplamente demonstrado adiante.

É notória a contradição que a autoridade julgadora faz com o objetivo de sustentar o seu entendimento de que ao caso aplica-se a contagem do prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN e não o artigo 150 § 4º do CTN.

(...)

Como se constata, a decisão indicada pela própria Turma Julgadora confirma o entendimento da Recorrente de que sobre os fatos geradores ocorridos de janeiro a novembro de 2004 já se operou a decadência.

Não há dúvidas de que houve pagamento antecipado, pois a própria fiscalização efetuou a dedução dos valores recolhidos pela recorrente dos valores supostamente devidos.

Não há que se falar em débito suplementar – definido pela Autoridade Julgadora como sendo aquele que a empresa entende como fora do escopo da incidência remetendo ao integral inadimplemento. Se houve reconhecimento de pagamentos efetuados pelo contribuinte, não houve integral inadimplemento.

Verifica-se que a Turma Julgadora está totalmente equivocada, pois a contribuição que está sob julgamento é uma única, a contribuição previdenciária patronal. O que difere é a base de cálculo sobre a qual incidiu a contribuição previdenciária.

II - DO DIREITO

2.1 - DO ENQUADRAMENTO DA RECORRENTE COMO PRODUTORA RURAL

Não obstante acreditar plenamente no total equívoco da presente exigência tributária contra si imputada, o que deveria ser de plano afastada frente aos argumentos de nulidade e decadência apresentados, a Recorrente considera válido apresentar seus argumentos, relativos ao direito material supostamente infringido pela recorrente.

Sustenta a fiscalização que a empresa deveria recolher a contribuição previdenciária (INSS), tendo por base de cálculo a folha de salários, em vez do faturamento, fundamentando-se nas seguintes legislações:

Reproduz o artigo 22 e inciso I da Lei nº 8.212 de 1991.

No artigo 22-A da mesma Lei o legislador definiu o que é agroindústria, como sendo o PRODUTOR RURAL, PESSOA JURÍDICA, CUJA ATIVIDADE ECONÔMICA SEJA A INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE PRODUÇÃO PRÓPRIA E ADQUIRIDA DE TERCEIROS.

Extrai-se do conceito definido pelo legislador que para se enquadrar como agroindústria o contribuinte deveria se enquadrar simultaneamente às três situações listadas acima: 1) ser PRODUTOR RURAL, 2) ser PESSOA JURÍDICA, e 3) possuir ATIVIDADE ECONÔMICA DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE PRODUÇÃO PRÓPRIA E ADQUIRIDA DE TERCEIROS.

(...)

No entanto a referida Lei 8.212/1991 não trata especificamente da contribuição previdenciária da empresa rural. Cuidou da contribuição previdenciária rural da pessoa física e da empresa agroindustrial.

Não obstante, a contribuição previdenciária do empregador rural, **pessoa jurídica**, está prevista na Lei 8.870/1994, com as alterações da Lei 10.256/2001, em seu artigo 25, que assim dispõe:

(...)

À primeira leitura do texto da lei 8.212/91, art. 22-A, que trata das agroindústrias, ou da lei 8.870/1994, a impugnante poderia se enquadrar tanto como agroindústria, quanto como produtor rural.

No entanto, no período autuado estiveram em vigor duas instruções Normativas que confirmam o entendimento de que as empresas rurais poderiam recolher a contribuição previdenciária tendo por base de cálculo o faturamento. São elas a IN 100/2003 e 03/2005.

IN 100/2003

Art. 257: As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, substituem as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo devidas por:

1- produtores rurais pessoa física e jurídica."

IN 03/2005

"Art. 250. As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, substituem as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo devidas por:

I - produtores rurais pessoa física e jurídica;"

(...)

Apesar de a Fiscalização afirmar que a empresa se enquadrava como Agroindústria, tal afirmação não procede e carece de fundamentação. Baseou-se a fiscalização, apenas nos Códigos FPAS de preenchimento da GFIP. No entanto o código FPAS 604 não é aplicável apenas às Agroindústrias

A afirmação da Fiscalização de que a empresa teria se enquadrado como agroindústria cai por terra frente ao disposto na IN 03/2005, em seu artigo 240:

§ 1º Não se considera atividade de industrialização, para efeito do enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria:

I - as atividades de beneficiamento e de industrialização descritas nos incisos III e IV do caput deste artigo, exceto no caso previsto no § 3º deste artigo;

Os incisos III e IV e parágrafo 3º, citados acima dispõem o seguinte:

III - beneficiamento, a primeira modificação ou o preparo dos produtos de origem animal ou vegetal, por processos simples ou sofisticados, para posterior venda ou industrialização, sem lhes retirar a característica original, assim compreendidos, dentre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, debulhação, secagem, socagem e lenhamento;

IV - industrialização rudimentar, o processo de transformação do produto rural, realizado pelo produtor rural pessoa física ou pessoa jurídica, alterando-lhe as características originais, tais como a pasteurização, o resfriamento, a fermentação, a embalagem, o **carvoejamento**, o cozimento, a destilação, a moagem, a torrefação, a cristalização, a fundição, dentre outros similares;

§ 3º Considera-se agroindustrial o produtor rural pessoa jurídica que mantenha abatedouro de animais da produção própria ou da produção própria e da adquirida de terceiros).

Com base na Instrução Normativa nº 03/2005, artigo 240, § 1º, inciso I, pode-se afirmar que a atividade desenvolvida pela empresa não se enquadra como agroindústria, sob o ponto de vista da legislação previdenciária.

As atividades desenvolvidas pela Recorrente se identificam com o conceito de produtor rural pessoa jurídica, na medida em que sua atividade se identifica como aquela qualificada como indústria rudimentar.

O Manual de Orientação da Previdência Social na área Rural, editado em dezembro de 2004 pelo SENAR (COPIA EM ANEXA), confirma com muita clareza o tratamento dispensado pela impugnante, como se verifica:

(...)

Os conceitos de **produção rural** e **industrialização rudimentar**, também estão previstos claramente na Instrução Normativa 03/2005, em seu artigo 240, inciso IV.

(...)

Neste sentido, a Recorrente não se enquadrava como agroindústria. Enquadrava-se como produtora rural, pessoa jurídica. Também não se equivocou quanto à indicação do código FPAS 604, pois este é o código indicado no Anexo IX da Instrução Normativa

INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003, bem como no Anexo II da Instrução Normativa MPS/SRP Nº 3, DE 14 DE JULHO DE 2005. (cópias em Anexo), assim demonstrados:

(...)

Como se pode observar, Srs. Julgadores, a impugnante seguiu rigorosamente o Manual de Orientação expedido pelo próprio INSS, em parceria com o SENAR.

2.2 - DO VALOR LEGAL DO MANUAL DE ORIENTAÇÃO

A Turma Julgadora reconhece que o Manual de Orientação da Previdência na Área Rural, editado pelo INSS e pelo SENAR visava exatamente facilitar a aplicação da legislação.

Apesar deste reconhecimento, entende, equivocadamente, que o Manual não se enquadra nas normas referidas no artigo 100 do CTN.

O artigo 100 do CTN assim dispõe:

(...)

Doutos Julgadores, não há como negar a validade desta Manual como legislação complementar, cujos destinatários eram tanto os funcionários públicos, quanto os contribuintes.

Neste contexto, a orientação quanto à incidência da contribuição previdenciária foi a seguinte:

"SITUAÇÕES ESPECÍFICAS

Carvão vegetal A partir de 01/11/91, quando obtido por meio de industrialização rudimentar, integra a produção rural, ocorrendo o fato gerador da contribuição previdenciária quando de sua comercialização."

Como se observa, doutos Julgadores, a única condição para que a contribuição previdenciária fosse recolhida sobre o valor da comercialização foi a de que o carvão deveria ser obtido por meio de industrialização rudimentar. Esta condição foi atendida e reconhecida pela Turma Julgadora.

Neste sentido a Recorrente não poderá penalizada por cumprir rigorosamente as orientações emanadas da própria Administração Pública.

Desta forma, ainda que os doutos julgadores venham a entender que a base de cálculo deve ser a folha de salários e não o faturamento, em respeito ao disposto no parágrafo único do artigo 100 do CTN, as eventuais diferenças devidas não estão sujeitas a penalidades (multas), juros e atualização monetária.

2.3 - DO CÓDIGO FPAS 531 ou 604

Alegou a fiscalização que no período fiscalizado a empresa fez o enquadramento na GFIP como Agroindústria, declarando-se como código FPAS 0 604, quando o correto é o FPAS 531 - Indústria Rudimentar.

Conforme já exposto acima, a douda Turma Julgadora reconheceu o equívoco cometido pela Auditoria Fiscal, restando decidido que a recorrente também poderia utilizar o código FPAS 604. No entanto sustentou a Turma Julgadora que o código FPAS aplicável é o 531 e, para justificar tal entendimento, buscou apoio em nova motivação e em nova fundamentação legal (não apresentadas no auto de infração).

No entanto, os argumentos apresentados pela Turma Julgadora estão fora da motivação e fundamentação legal do auto de infração, pelo que não poderão ser mantidos por este Douto Colegiado, (vício de INOVAÇÃO, que leva à anulação do auto de infração, já exposto anteriormente). Neste sentido trazemos à análise a descrição das atividades concernentes ao código FPAS 531.

No período da fiscalização, a Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003 e a Instrução Normativa SRP nº 03/2005 indicam os códigos de FPAS e a respectiva atividade.

No Anexo IX da Instrução Normativa 100/2003, existe o código FPAS 531 para os seguintes contribuintes:

FPAS	DISCRIMINATIVO
531	Agroindústrias relacionadas no art. 2º caput do Decreto-lei 1.146/70. Agroindústria de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura. Agroindústria com atividade rural na forma dos §§ 6º e 7º do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991. Cooperativa rural relacionada no artigo 2º caput do Decreto-Lei nº 1.146/70.

Como se observa, o CÓDIGO FPAS 531 é aplicável tão somente às agroindústrias e cooperativas. Portanto o código FPAS não se aplica à atividade da empresa - **produtor rural pessoa jurídica**, cujo código é o 604, conforme claramente identificado no mesmo anexo IX da IN 100/2003.

Já na vigência da Instrução Normativa 03/2005, em seu anexo II, as atividades relacionadas ao código FPAS 531 são:

FPAS	DISCRIMINATIVO
531	INDÚSTRIA DE CANA DE AÇÚCAR – DE LATICÍNIO – DE BENEFICIAMENTO DE CHÁ E MATE – DA UVA – DE EXTRAÇÃO E BENEFICIAMENTO DE FIBRAS VEGETAIS E DE DESCAROÇAMENTO DE ALGODÃO – DE BENEFICIAMENTO DE CAFÉ E CEREAIS – DE EXTRAÇÃO DE MADEIRA PARA SERRARIA, RESINA, LENHA E CARVÃO VEGETAL – MATADOURO OU ABATEDOURO E O SETOR DE ABATE DE ANIMAL DE QUALQUER ESPÉCIE, inclusive das agroindústrias de PISCICULTURA, CARCINICULTURA, SUINOCULTURA E AVICULTURA E CHARQUEADA.

Cotejando-se a relação acima com a relação das indústrias relacionadas no artigo 2º do Decreto 1.146, de 31 de dezembro de 1970, verifica-se total identificação entre uma e a outra, especialmente em relação à atividade: "INDÚSTRIA DE EXTRAÇÃO DE MADEIRA PARA SERRARIA, RESINA, LENHA E CARVÃO VEGETAL".

Pelo que se depreende, a intenção da fiscalização foi resumir a operação da impugnante INDÚSTRIA DE EXTRAÇÃO DE MADEIRA PARA PRODUÇÃO DE CARVÃO VEGETAL.

Ora, a expressão extração de madeira significa extrativismo florestal, algo que está muito distante da atividade desenvolvida pela impugnante.

O termo extrativismo, em geral é utilizado para designar toda atividade de coleta de produtos naturais, seja de origem mineral (exploração de minerais), animal (peles, carne, óleos), ou vegetal (madeiras, folhas, frutos...). **Extrativismo** significa, em síntese, um conjunto de atividades econômicas relacionadas à extração de recursos naturais do meio ambiente.

(...)

Pode-se concluir portanto que o extrativismo, consistente na simples coleta, recolhida, extração ou captura de produtos do reino animal ou vegetal, espontaneamente gerados, em cujo ciclo biológico não há intervenção humana.

A única hipótese para que a impugnante estivesse obrigada a se enquadrar no código FPAS 531 seria reduzindo a sua atividade à indústria de extração de madeira nativa para produção de carvão vegetal.

Ao contrário, a madeira utilizada pela impugnante é colhida em projetos de reflorestamento (silvicultura) com plano de manejo florestal sustentável aprovado pelos órgãos competentes.

Em matéria de direito tributário/previdenciário não cabe o argumento de que a expressão "extração de madeira" poderia ter outra interpretação, pois conforme dispõe o CTN em seu artigo 110,

"Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competência tributárias"

Por esse mesmo caminho trilha a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, nas palavras:

(...)

Diante do exposto, tendo em vista o disposto no artigo 110 do CTN não há como interpretar a expressão EXTRAÇÃO DE MADEIRA sendo como sendo a atividade de extrativismo.

Desta forma não há a menor possibilidade de enquadrar a impugnante no código FPAS 531, uma vez que não desenvolve a atividade de extração de madeira (extrativismo), razão pela qual deve permanecer o enquadramento no código FPAS 604, (produtor rural), o que resultará na total improcedência do auto de infração impugnado.

III- CONCLUSÃO:

Demonstrado está que a presente autuação deve ser, de imediato, cancelada, pois eivada de vícios de forma (FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO) e de substância que conduzem à sua inevitável anulação. Prova maior de que inexistia a subsunção dos fatos à hipótese tributária, que a Turma Julgadora INOVOU, tanto na questão fática, quanto na fundamentação legal.

A recorrente demonstrou de forma absolutamente segura, que sempre agiu dentro dos estritos limites da legalidade e regularidade quanto às normas tributárias, no que diz respeito às obrigações principais, quanto às obrigações acessórias, observando rigorosamente a legislação e, no presente caso, também as orientações emanadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, através do Manual de Orientação da Previdência Social.

As razões ora expostas pela Recorrente, corroboradas pela falta de amparo legal para cobrança da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, e mais os documentos apresentados à fiscalização (constante do processo administrativo) e àqueles que juntados à peça impugnatória, certamente conduzirão este Colegiado à plena convicção da insubsistência da pretendida infração descrita no auto de infração impugnado.

IV - DO PEDIDO

Pelo o exposto, à vista das razões de fato e de direito apresentadas, a Recorrente requer o provimento da presente Recurso para ser anulado integralmente o auto de infração epígrafe, desconstituindo o lançamento referente à contribuição previdenciária, tendo por base de cálculo a folha de salários, bem como os respectivos encargos moratórios apurados pela autoridade fiscal.

Não se entendendo desta forma, que sejam decotados todos as diferenças apuradas referentes aos fatos geradores ocorridos de janeiro a novembro de 2004, uma vez que sobre estes já se operou a decadência.

Não se reconhecendo a nulidade do auto, requer que sejam decotados os juros, multas e atualização monetária, acatando-se os argumentos da Recorrente quanto à aplicação do artigo 100, parágrafo único do CTN, uma vez o Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural editado pelo INSS/SENAR indicam claramente que a base de cálculo da atividade de carvoejamento é o faturamento da empresa e não a folha de salários, como está se exigindo no auto de infração.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Em linhas gerais, conforme aduzido anteriormente, no recurso voluntário o contribuinte apresentou os mesmos argumentos da impugnação, a seguir sintetizados:

- nulidade do lançamento por ausência de motivação e cerceamento do direito de defesa;
- decadência, com base no artigo 150, § 4º do CTN, em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro a novembro de 2004, visto que o auto de infração foi lavrado em dezembro de 2009;
- não ser procedente e carecer de fundamentação a afirmação da fiscalização de que a empresa se enquadrou como Agroindústria, baseando-se apenas nos códigos FPAS de preenchimento da GFIP. No entanto o código FPAS 604 não é aplicável apenas às Agroindústrias;
- as atividades desenvolvidas pela impugnante se identificam com o conceito de produtor rural pessoa jurídica, na medida em que sua atividade são similares àquela qualificada como indústria rudimentar;
- não se equivocou quanto à indicação do código FPAS 604 pois este é o código indicado no Anexo IX da Instrução Normativa INSS/DC nº 100 de 18 de dezembro de 2003, bem como no Anexo II da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3 de 14 julho de 2005;
- seguiu as orientações do "Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural, editado pelo INSS e SENAR em outubro de 2004, que confirma com muita clareza o tratamento dispensado pela impugnante, ao definir o que é "produção rural" e "industrialização rudimentar" e
- a única hipótese para que a impugnante estivesse obrigada a se enquadrar no código FPAS 531 seria reduzindo a sua atividade à indústria de extração de madeira nativa para produção de carvão vegetal, mas não é o caso uma vez que a madeira utilizada pela impugnante é colhida em projetos de reflorestamento

(silvicultura) com plano de manejo florestal sustentável aprovado pelos órgãos competentes.

Ao final requereu:

- o provimento do recurso para ser anulado integralmente o auto de infração;
- que sejam decotadas todas as diferenças apuradas referentes aos fatos geradores ocorridos de janeiro a novembro de 2004, uma vez que sobre estes já se operou a decadência e
- em não se reconhecendo a nulidade do auto, requer que sejam decotados os juros, multas e atualização monetária, acatando-se os argumentos da impugnante quanto à aplicação do artigo 100, parágrafo único do CTN, uma vez o Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural editado pelo INSS/SENAR indica claramente que a base de cálculo da atividade de carvoejamento é o faturamento da empresa e não a folha de salários, como está se exigindo no auto de infração.

Além das alegações acima, acrescentou, ainda, os seguintes tópicos:

- a decisão recorrida confirmou que o ponto central indicado pela auditoria fiscal era o de que os lançamentos foram efetuados considerando-se o fato de que a empresa declarou como sendo agroindústria (código FPAS 604), porém a Turma Julgadora inovou ao reconhecer que o código 604 também se aplica aos produtores rurais, passando o ponto central a ser outra coisa - **a existência de produção rural própria**, ao se socorrer de nova legislação, a Instrução Normativa SRF nº 257 de 11 de dezembro de 2002, que sequer foi citada nos autos de infração, para concluir que, "portanto, a empresa, embora produtora de carvão vegetal, não é produtora rural já que a produção de madeira não é própria";
- a consequência jurídica da falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e das normas ditas como violadas em sua motivação deveria ser a decretação de sua nulidade, constituindo-se tal situação inadmissível cerceamento de defesa, tendo em vista que está sendo subtraído da recorrente a possibilidade de contestar o novo ponto central trazido aos autos pela Turma Julgadora, de que a razão que justificou o auto de infração é a inexistência de produção rural própria;
- no que diz respeito à decadência em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro a novembro de 2004, a grande contradição reside no fato da Turma Julgadora admitir, de um lado, a existência de pagamentos, os quais foram deduzidos do lançamento fiscal e, ao mesmo tempo, a Turma Julgadora afirma a inexistência de pagamento e
- apesar da Turma Julgadora reconhecer que o Manual de Orientação da Previdência na Área Rural, editado pelo INSS e pelo SENAR visava exatamente facilitar a aplicação da legislação, entende, equivocadamente, que o Manual não se enquadra nas normas referidas no artigo 100 do CTN. Destaca que o parágrafo único do artigo 100 do CTN visa proteger o contribuinte de boa fé, que cumpriu as orientações emanadas das Autoridades Administrativas, da cobrança de multas, juros de mora e atualização monetária.

Preliminares

I. Do Cerceamento de Defesa

Em sede de preliminar o Recorrente reclama a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa em relação aos seguintes fatos: (i) motivação incerta, uma vez que a fiscalização partiu da premissa que a empresa declarou o código FPAS 604 (Agroindústria) quando o correto seria o FPAS 531 (Indústria Rudimentar) e (ii) a decisão de primeira instância reconheceu que o enquadramento como Agroindústria estava incorreto, mas em vez de anular o auto de infração, em face do vício insanável, corrigiu o vício, inovando ao trazer novo argumento aos autos, a fim de dar validade ao auto de infração.

Inicialmente, oportuna a transcrição do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972 que dispõe sobre a nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso em análise não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

A despeito dos motivos ensejadores da alegada nulidade do lançamento elencados pelo Recorrente, quais sejam, motivação incerta, uma vez que a fiscalização partiu da premissa que a empresa declarou o código FPAS 604 (Agroindústria) quando o correto seria o FPAS 531 (Indústria Rudimentar) e que a decisão de primeira instância reconheceu que o enquadramento como Agroindústria estava incorreto, mas em vez de anular o auto de infração, em face do vício insanável, corrigiu o vício, inovando ao trazer novo argumento aos autos, a fim de dar validade ao auto de infração, verifica-se que os mesmos não subsistem, conforme se depreende do excerto da decisão abaixo reproduzido (fls. 733/735):

(...)

Da nulidade do lançamento

A impugnante alega ilegalidade da autuação por haver falta de correspondência entre os fatos do auto e as normas legais apontadas como violadas.

De início, vejamos os fatos narrados pelo auditor fiscal no relatório que acompanha a autuação:

- a empresa possui como atividade principal a produção e comercialização de carvão vegetal, extraído de mata viva adquirida de terceiros;
- os lançamentos foram efetuados considerando que a empresa declarou como código FPAS o 604 (agroindústria) quando o correto seria o FPAS 531 (indústria rudimentar);
- o auto enquadramento incorreto levou o contribuinte a declarar na GFIP as contribuições descontadas dos segurados empregados e a contribuir para a seguridade social com o percentual da receita bruta da comercialização da produção, deixando de declarar e recolher as contribuições patronal, SAT/RAT e Terceiros sobre o salário de contribuição dos segurados empregados;
- as contribuições relativas ao código FPAS 531 são calculadas sobre a remuneração total dos segurados com alíquotas de 20% para a previdência, 3% para o RAT, 2,5% para o FNDE (Salário Educação) e 2,7% para o INCRA;
- constituem fatos geradores das contribuições lançadas valores das remunerações pagas aos segurados empregados relacionados nas folhas de pagamento, remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, inclusive os transportadores autônomos, valores referentes às cestas básicas fornecidas aos segurados empregados, em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador, valores referentes à glosa de parte do salário família pago a maior e diferenças de remunerações apuradas, comparando-se os valores das folhas de pagamento e os valores informados na GFIP.

Cabe aqui salientar que os dispositivos transcritos no anexo FLD -Fundamentos Legais do Débito, informam ao contribuinte os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, de acordo com a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, e referem-se a todas as rubricas constantes no lançamento fiscal.

Já o enquadramento no FPAS leva em consideração a real, a efetiva atividade desempenhada pelo estabelecimento. Da análise da atividade é que se extrai o FPAS, conforme disposto na Instrução Normativa IN/SRP nº 003, de 14/07/2005, *in verbis*:

"Art. 137. (..)

§1º As entidades e fundos para os quais o sujeito passivo deverá contribuir são definidas em função de sua atividade econômica e as respectivas alíquotas são identificadas mediante o enquadramento desta na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo III.

§2º O enquadramento na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, é efetuado pelo sujeito passivo de acordo com cada atividade econômica por ele exercida, ainda que desenvolva mais de uma atividade no mesmo estabelecimento, observados os §§ 1º e 2º do art. 581 da CLT.

Art. 139. (..)

§3º Caso seja feito enquadramento incorreto na Tabela de Códigos FPAS, prevista no Anexo III, a SRP, por meio de sua fiscalização, fará a revisão do enquadramento efetuado pelo sujeito passivo, **observadas as atividades por ele exercidas.** " (grifo nosso).

Dos dispositivos transcritos pode-se constatar que o enquadramento no código FPAS é feito pelo contribuinte, em função da atividade econômica por ele exercida, sendo passível de revisão quando constatada sua incorreção.

Conforme dito pela impugnante, o lançamento fiscal é ato administrativo vinculado. Assim, no desempenho de suas funções, o Auditor Fiscal tem o dever, e não mera discricionariedade, de, ao analisar o objeto social da empresa, a luz dos instrumentos contratuais e estatutários e da realidade encontrada, enquadrá-la no código FPAS correto, de acordo com as normas pertinentes. Não se vislumbra, portanto, qualquer ilegalidade ou arbitrariedade cometida pela Autoridade Administrativa.

Considero desnecessário analisar os argumentos apresentados quanto a ser inadmissível o fisco inovar a motivação do lançamento durante o curso do processo alegando que a norma tributante era outra que não aquela constante do lançamento, uma vez que tal fato não ocorreu no presente caso.

(...)

Tampouco merece prosperar a alegação da decisão de primeira instância ter reconhecido que o enquadramento como Agroindústria estava incorreto, inovando ao trazer novo argumento aos autos, a fim de dar validade ao auto de infração, conforme excerto da decisão abaixo reproduzido (fl. 737):

(...)

A impugnante contesta a afirmativa constante do relatório fiscal de que a empresa declarou como código FPAS o 604 (agroindústria) quando o correto seria o FPAS 531 (indústria rudimentar). Afirmar que não se enquadrou como agroindústria e sim como produtora rural pessoa jurídica.

A questão do enquadramento nos códigos FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social), a partir do ramo de atividade econômica principal exercida pelo empregador/contribuinte, que identifica as contribuições ao FPAS e a outras entidades e fundos (terceiros), decorre das tabelas constantes dos anexos da Instrução Normativa SRP nº 03/2005 (DOU de 15/07/2005) — e também da Instrução Normativa anterior, a IN INSS/DC nº 100/2003 (DOU de 24/12/2003).

De fato, analisando as referidas tabelas, constata-se que o código FPAS 604 tanto poderia ser informado para o produtor rural pessoa jurídica quanto para a agroindústria. Porém, quanto ao fato de a impugnante não ser agroindústria não existe controvérsia. Tanto a empresa, quanto a fiscalização, concordam que o seu enquadramento não pode ser como agroindústria.

(...)

Como visto da transcrição acima, o julgador de primeira instância apenas ressalta que não existe controvérsia em relação ao fato da empresa não ser agroindústria, recorrendo a seguir no voto sobre os motivos pelos quais o contribuinte não poderia ser enquadrado no código FPAS 604 e sim no código FPAS 531, que compõe o presente mérito do litígio.

Assim, não merece guarida o argumento de nulidade por cerceamento de defesa arguido pelo Recorrente. Nota-se que, com as informações constantes nos autos, foi perfeitamente possível a defesa, não havendo qualquer omissão ou dúvida no que diz respeito ao lançamento ou à decisão de primeira instância, tanto não houve, que o Recorrente se defendeu perfeitamente no mérito.

Posta assim a questão, resta claro que não houve cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, pois para a sua caracterização era necessário que o mesmo demonstrasse de forma concreta qual foi o prejuízo sofrido.

Nesse passo, não há como ser acolhida a preliminar de nulidade em relação aos fatos arguidos.

II. Da Decadência

O Recorrente arguiu a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro a novembro de 2004, uma vez que houve pagamento antecipado, sendo aplicável ao caso a regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN.

Assiste razão ao contribuinte quando alega a existência de pagamento antecipado nos referidos meses, conforme pode ser observados no RDA – Relatório de Documentos Apresentados (fl. 48).

Oportuno deixar consignado que o Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733 de 12/8/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Nesse sentido, o prazo decadencial para o fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: *i)* a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (artigo 150, § 4º do CTN) ou *ii)* a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (artigo 173, I do CTN). Tal entendimento é objeto das Súmula CARF nº 99 e 101, abaixo reproduzidas:

Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Súmula CARF nº 101:

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vale lembrar que, uma vez sumulada a matéria neste órgão colegiado, é de observância obrigatória por parte de seus membros, a teor do disposto no artigo 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 2015.

Deste modo, tendo em vista que o contribuinte foi cientificado do lançamento em **28/12/2009** (fl. 2) e, como visto, houve pagamento antecipado, é aplicável ao caso a regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do CTN, devendo ser reconhecida a decadência em relação aos fatos geradores das competências de **janeiro a novembro de 2004**, conforme pleiteado pelo contribuinte.

Pelo exposto, assiste razão ao Recorrente neste ponto.

Mérito

Em linhas gerais, as questões meritórias gravitam em torno do enquadramento da empresa no código FPAS, à partir das atividades desenvolvidas pelo contribuinte, alegando que as mesmas se identificam com o conceito de produtor rural pessoa jurídica.

O Recorrente defende não ser procedente e carecer de fundamentação a afirmação da fiscalização de que a empresa se enquadrou como Agroindústria, baseando-se apenas nos códigos FPAS de preenchimento da GFIP. Alega que o código FPAS 604 não é aplicável apenas às Agroindústrias e não ter se equivocado quanto à indicação do referido código pois este é o indicado no Anexo IX da Instrução Normativa INSS/DC nº 100 de 18 de dezembro de 2003, bem como no Anexo II da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3 de 14 julho de 2005. Todavia razão não lhe assiste, como se verá a seguir.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento, apresentando de forma minuciosa, com base na legislação e demais atos normativos vigentes à época dos fatos geradores, os motivos ensejadores pelos quais o auto enquadramento do contribuinte no FPAS não se mostrava correto, conforme excerto abaixo reproduzido (fls. 737/741):

(...)

Do Direito

A impugnante contesta a afirmativa constante do relatório fiscal de que a empresa declarou como código FPAS o 604 (agroindústria) quando o correto seria o FPAS 531 (indústria rudimentar). Afirmar que não se enquadrou como agroindústria e sim como produtora rural pessoa jurídica.

A questão do enquadramento nos códigos FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social), a partir do ramo de atividade econômica principal exercida pelo empregador/contribuinte, que identifica as contribuições ao FPAS e a outras entidades e fundos (terceiros), decorre das tabelas constantes dos anexos da Instrução Normativa SRP no 03/2005 (DOU de 15/07/2005) — e também da Instrução Normativa anterior, a IN INSS/DC nº 100/2003 (DOU de 24/12/2003).

De fato, analisando as referidas tabelas, constata-se que o código FPAS 604 tanto poderia ser informado para o produtor rural pessoa jurídica quanto para a agroindústria. Porém, quanto ao fato de a impugnante não ser agroindústria não existe controvérsia. Tanto a empresa, quanto a fiscalização, concordam que o seu enquadramento não pode ser como agroindústria.

Vejamos as disposições relativas ao referido código:

Instrução Normativa nº 100/2003 ANEXO XIX

604	PRODUTOR RURAL, inclusive na atividade de criação de pescado em cativeiro, em relação a todos os seus empregados – CONSÓRCIO SIMPLIFICADO DE PRODUTORES RURAIS – AGROINDÚSTRIA não relacionada no caput do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146/70 (relativamente aos segurados e envolvidos no processo de produção própria, setor rural), a partir da competência novembro/2001, exceto as sociedades cooperativas e agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura, exceto a prestação de serviços a terceiros – SOCIEDADE COOPERATIVA DE PRODUÇÃO RURAL (relativamente em relação aos segurados contratados para a colheita da produção de seus cooperados), a partir da competência novembro/2001 – TOMADOR DE SERVIÇO DE TRABALHADOR AVULSO – contribuição sobre a remuneração de trabalhador avulso vinculado à área rural.
------------	--

Instrução Normativa nº 03/2005 - Quadro 13 - outras agroindústrias - remuneração da mão-de-obra empregada no setor rural e Quadro 20 - produtor rural, pessoa física e jurídica

FPAS 604	PRODUTOR RURAL, pessoa física e jurídica, inclusive na atividade de criação de pescado em cativeiro, em relação a todos os seus empregados, exceto o produtor rural pessoa jurídica que explore outra atividade econômica autônoma comercial, de serviços ou industrial.
<u>Aliquotas - contribuição sobre a remuneração de segurados (terceiros):</u>	SETOR RURAL DA AGROINDÚSTRIA não relacionada no caput do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146/70, a partir da competência novembro / 2001, exceto as agroindústrias (inclusive sob a forma de cooperativa) de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura.
Previdência Social:.....0%	SETOR RURAL DA AGROINDÚSTRIA de florestamento e reflorestamento, quando aplicável a substituição na forma do art. 22-A da Lei 8.212/91.
RAT:..... 0%	
Código terceiros:.... 0003	SOCIEDADE COOPERATIVA DE PRODUTORES RURAIS, exclusivamente em relação aos empregados contratados para a colheita da produção de seus cooperados (consórcio simplificado de produtores rurais), a partir da competência novembro / 2001.
Salário-educação:.. 2,5%	
INCRA:..... 0,2%	TOMADOR DE SERVIÇO DE TRABALHADOR AVULSO - contribuição sobre a
Total terceiros:..... 2,7%	remuneração de trabalhador avulso vinculado à área rural.
GFIP I	Contribuições sobre a comercialização da produção - informar receita total do empreendimento (rural e industrial) nesta GFIP. Aliquotas: Previdência Social: 2,5%; RAT: 0,1%; SENAR: 0,25%. IN MPS/SRP 03/2005 art. 250 § 5º.

Da análise dos referidos quadros conclui-se que a utilização do código FPAS 604 se dá a partir da constatação inequívoca da seguinte condição: **a existência de produção rural própria.**

Portanto, o ponto central da controvérsia está no fato de a empresa possuir ou não produção rural própria para se enquadrar como produtora rural pessoa jurídica no código FPAS 604.

Examinando a legislação previdenciária, Instrução Normativa SRP nº 3, art. 240, inciso I, alínea "b", item 1, temos que o produtor rural pessoa jurídica é o empregador rural que, constituído sob a forma de firma individual ou de empresário individual, ou sociedade empresária, tem como fim apenas a atividade de produção rural. Por sua vez, o inciso II do mesmo artigo, define o que vem a ser produção rural:

II - produção rural, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos por esses processos;

Na legislação do Imposto de Renda, conforme consta da Instrução Normativa SRF nº 257, de 11 de dezembro de 2002, encontramos exemplificações do que vem a ser atividade rural (art. 2º).

Conceito de atividade rural

"Art. 2º A exploração da atividade rural inclui as operações de giro normal da pessoa jurídica, **em decorrência das seguintes atividades consideradas rurais:**

- a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração de atividades zootécnicas, tais como apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização;

VII - a venda de rebanho de renda, reprodutores ou matrizes;

VIII - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, **feita pelo próprio agricultor ou criador**, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente **matéria-prima produzida na área rural explorada**, tais como:

a) beneficiamento de produtos agrícolas:

1. descasque de arroz e de outros produtos semelhantes;
2. debulha de milho;
3. conserva de frutas;

b) transformação de produtos agrícolas:

- I. moagem de trigo e de milho;
2. moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura;
3. grãos em farinha ou farelo;

c) transformação de produtos zootécnicos:

- I. produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação;
2. laticínio (pasteurização e acondicionamento de leite; transformação de leite em queijo, manteiga e requeijão);
3. produção de sucos de frutas acondicionados em embalagem de apresentação;
4. produção de adubos orgânicos;

d) transformação de produtos florestais:

I. produção de carvão vegetal;

2. produção de lenha com árvores da propriedade rural;

3. venda de pinheiros e madeira: de árvores plantadas na propriedade rural;

e) produção de embrides de rebanho em geral, alevinos e girinos, em propriedade rural, independentemente de sua destinação (reprodução ou comercialização). (grifos nossos)

Assim, o produtor rural é e sempre será aquele que detém o domínio dos meios de produção (terra, sementes, etc), e nada pode alterar essa condição, a não ser a vontade manifesta e expressa do próprio produtor (no caso, por exemplo, de alienações).

Portanto, se a comercialização do carvão é o principal objetivo social da empresa, se a produção da madeira (plantação) não for própria, mesmo que a de carvão seja própria, a empresa não é produtora rural pessoa jurídica (quem não produz, mas somente adquire madeira para fazer carvão é indústria de carvão e não produtora rural).

De acordo com o constante no relatório fiscal a empresa possui como atividade principal a produção e comercialização de carvão vegetal, extraído de mata viva adquirida de terceiros.

Conclui-se, portanto, que a empresa, embora produtora de carvão vegetal, não é produtora rural já que a produção da madeira não é própria.

O Anexo II da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005, estabelece no título 2 (Atividades Sujeitas a Enquadramentos Específicos), subtítulo 2.1 (Conceitos para Enquadramento de Atividades No Código FPAS):

Indústria rudimentar. Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas et seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como indústria rudimentar (FPAS 531) o conjunto de atividades destinadas a produção de bens simples, para industrialização ou consumo, nos quais o processo produtivo é de baixa complexidade.

Incluem-se no conceito de indústria rudimentar atividades de extração de fibras e resinas, extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal, bem assim o beneficiamento e preparação da matéria prima, tais como limpeza, descaroçamento, descascamento e outros tratamentos destinados a otimizar a utilidade do produto para consumo ou industrialização.

As tabelas dos anexos das Instruções Normativas 100/2003 e 03/2005 trazem os seguintes discriminativos para o código FPAS 531:

Instrução Normativa nº 100/2003 ANEXO XIX

CÓDIGO FPAS	DISCRIMINATIVO
531	INDÚSTRIA DE CANA-DE-AÇÚCAR - DE LATICÍNIO - DE BENEFICIAMENTO DE CHÁ E MATE - DA UVA - DE EXTRAÇÃO E BENEFICIAMENTO DE FIBRAS VEGETAIS E DE DESCAROÇAMENTO DE ALGODÃO - DE BENEFICIAMENTO DE CAFÉ E DE CEREAIS - DE EXTRAÇÃO DE MADEIRA PARA SERRARIA, DE RESINA, LENHA E CARVÃO VEGETAL - MATADOURO OU ABATEDOURO DE ANIMAL DE QUALQUER ESPÉCIE E CHARQUEADA (excluídos os empregados das empresas deste código que atuem diretamente na produção primária de origem animal e vegetal) -AGROINDÚSTRIAS DE PISCICULTURA, CARCINICULTURA, SUINOCULTURA E AVICULTURA, setor industrial (a partir de 11/2001) SETOR INDUSTRIAL DA AGROINDÚSTRIA que se dedique apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica, a partir de setembro/2003, na forma dos §§ 6º e 7º do art. 22 A da Lei nº 8.212/1991.

IN 03/2005 - Anexo II — Quadro 1 - indústrias rudimentares - art. 2º DL nº 1.146/70 - contribuição sobre a folha

FPAS 531	Indústria de cana-de-açúcar. Indústria de laticínio.
<u>Alíquotas - contribuição sobre a remuneração de segurados:</u>	Indústria de beneficiamento de chá e mate. Indústria da uva.
Previdência Social: 20%	Indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão.
RAT:..... variável	Indústria de beneficiamento de café e de cereais.
Código terceiros:... 0003	Indústria de extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal.
Salário-educação: 2,5%	Indústria de extração de resina.
INCRA:..... 2,7%	Matadouro ou abatedouro e o setor de abate de animal de qualquer espécie, inclusive das agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura, e charqueada.
Total Terceiros:5,2%	

A impugnante em sua defesa concorda que a atividade por ela desenvolvida se identifica com aquela qualificada como indústria rudimentar, porém, alega que a única hipótese para que estivesse obrigada a se enquadrar no código FPAS 531 seria reduzindo a sua atividade à indústria de extração de madeira nativa para produção de carvão e que não há como interpretar a expressão extração de madeira sendo como sendo a atividade de extrativismo.

Todavia, equivocava-se a impugnante uma vez que a própria Instrução Normativa 03/2005 não deixa margem para tal entendimento já que discrimina separadamente cada uma destas atividades, enquadrando no código FPAS 531 a produção de carvão vegetal, seja de florestas plantadas ou seja de florestas nativas, conforme consta da Tabela 1 do seu Anexo II:

IN 03/2005 - ANEXO II —Tabela 1

CNAE	RAT	FPAS	Descrição da atividade
0210-1/07	2,00%	531	Extração de madeira em florestas plantadas
0210-1/08	2,00%	531	Produção de carvão vegetal - florestas plantadas
0220-9/01	3,00%	531	Extração de madeira em florestas nativas
0220-9/02	3,00%	531	Produção de carvão vegetal - florestas nativas

Quanto às orientações contidas no Manual de Orientação da Previdência Social na Área Rural, editado pelo INSS e pelo SENAR, tal manual visa a facilitar a aplicação da legislação. Ocorre, contudo, que nem sempre tais orientações esgotam o hall de situações possíveis de se vivenciar na prática, como ocorre no presente no caso. Assim, na aplicação das referidas orientações deve-se buscar o enquadramento das disposições e conceitos nelas contidas ao caso concreto e em consonância com as disposições de fontes hierárquicas que lhes sejam superiores.

No tocante à solicitação de aplicação das disposições contidas no parágrafo único do artigo 100 do CTN, saliente-se que aquele manual não se enquadra nas normas referidas neste artigo. Conforme ensina o mestre Ruy Barbosa Nogueira, em Curso de Direito Tributário, Saraiva, 9ª edição, pg. 68 e seguintes:

"Atos Normativos, a que se refere o inciso I, são as circulares, portarias, instruções e ordens de serviço expedidas para a obediência das repartições e orientação geral dos contribuintes."

(...)

O próprio Recorrente afirma que no período da fiscalização, estavam vigentes, inicialmente, a Instrução Normativa INSS/DC nº 100 de 18 de dezembro de 2003, revogada pela Instrução Normativa SRP nº 3 de 17 de julho de 2005, e que ambas indicam os códigos de FPAS e a respectiva atividade. Desse modo, oportuna a reprodução dos seguintes dispositivos das referidas instruções normativas:

Instrução Normativa INSS/DC nº 100 de 18 de dezembro de 2003

(...)

Art. 146. As contribuições destinadas a outras entidades e fundos incidem sobre a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições devidas à Previdência Social, sendo devidas:

(...)

§ 1º As entidades e fundos para os quais o sujeito passivo deverá contribuir são definidas em função de sua atividade econômica e as respectivas alíquotas são identificadas mediante o enquadramento desta na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo II.

§ 2º O enquadramento na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo II, é efetuado pelo sujeito passivo de acordo com cada atividade econômica por ele exercida.

(...)

Art. 148. Compete ao INSS, nos termos do art. 94 da Lei nº 8.212 de 1991, arrecadar e fiscalizar as contribuições devidas às outras entidades e fundos, conforme alíquotas discriminadas na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS.

(...)

§ 3º Havendo enquadramento incorreto na Tabela de Códigos FPAS, prevista no Anexo II, o INSS, por meio de sua fiscalização, fará a revisão do enquadramento efetuado pelo sujeito passivo, observadas as atividades por ele exercidas.

§ 4º O sujeito passivo será cientificado do reenquadramento de que trata o § 3º, havendo ou não lançamento de débito sob o novo código correspondente à entidade e ao fundo para o qual deve contribuir, para, caso queira, no prazo de quinze dias, apresentar defesa contra o reenquadramento ou o lançamento, conforme o caso.

§ 5º Na hipótese de enquadramento incorreto, será emitida Representação Administrativa, prevista no art. 633, com o objetivo de comunicar a ocorrência às entidades ou fundos que, de acordo com as atividades econômicas desenvolvidas pelo sujeito passivo, são as destinatárias das contribuições.

(...)

Instrução Normativa SRP nº 3 de 17 de julho de 2005

(...)

Art. 137. As contribuições destinadas a outras entidades ou fundos incidem sobre a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições destinadas à Previdência Social, sendo devidas:

(...)

§ 1º As entidades e fundos para os quais o sujeito passivo deverá contribuir são definidas em função de sua atividade econômica e as respectivas alíquotas são identificadas mediante o enquadramento desta na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo III.

§ 2º O enquadramento na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, é efetuado pelo sujeito passivo de acordo com cada atividade econômica por ele exercida, ainda que desenvolva mais de uma atividade no mesmo estabelecimento, observados os § 1º e 2º do art. 581 da CLT.

(...)

Art. 139. Compete ao MPS por intermédio da SRP, nos termos do art. 94 da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações decorrentes do art. 3º da Lei nº 11.098, de 2005, arrecadar e fiscalizar as contribuições devidas às outras entidades ou fundos, conforme alíquotas discriminadas na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo III.

(...)

§ 3º Caso seja feito enquadramento incorreto na Tabela de Códigos FPAS, prevista no Anexo III, a SRP, por meio de sua fiscalização, fará a revisão do enquadramento efetuado pelo sujeito passivo, observadas as atividades por ele exercidas.

§ 4º O sujeito passivo será cientificado do reenquadramento de que trata o § 3º, havendo ou não lançamento de débito sob o novo código correspondente à entidade e ao fundo para o qual deve contribuir, para, caso queira, no prazo de quinze dias, apresentar defesa contra o reenquadramento ou o lançamento, conforme o caso.

§ 5º Na hipótese de enquadramento incorreto, será emitida Representação Administrativa, prevista no art. 615, com o objetivo de comunicar a ocorrência às entidades ou fundos que, de acordo com as atividades econômicas desenvolvidas pelo sujeito passivo são as destinatárias das contribuições, bem como àquelas que deixarão de receber a contribuição em razão do novo enquadramento.

(...)

ANEXO II

TABELA DE CÓDIGOS FPAS

1. NOTAS

Nota 1:

O recolhimento das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, será feito com base nas Tabelas 1 e 2, constantes deste Anexo, observadas as orientações contidas na nota 2.

Nota 2:

O recolhimento das contribuições referidas na nota 1, decorrentes das atividades relacionadas nos itens I a XV do subtítulo 2.2, se dará com base nas orientações contidas nos respectivos itens (enquadramentos e quais se sobrepõem às indicações de enquadramento no FPAS atribuídas pelas Tabelas 1 e 2.

Dessa forma, o contribuinte deverá, antes de buscar o enquadramento de sua atividade nas Tabelas 1 e 2, verificar se a mesma encontra-se relacionada entre os referidos itens I a XV e, em caso positivo, seguir a respectiva orientação.

(...)

2. ATIVIDADES SUJEITAS A ENQUADRAMENTOS ESPECÍFICOS

2.1. CONCEITOS PARA ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADES NO CÓDIGO FPAS

Agroindústria. Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como agroindústria a pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. O que caracteriza a agroindústria é o fato de ela própria produzir, total ou parcialmente, a matéria-prima empregada no processo produtivo.

Indústria. Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como indústria (FPAS 507) o conjunto de atividades destinadas à transformação de matérias-primas em bens de produção ou de consumo, servindo-se de técnicas, instrumentos e maquinarias adequados a cada fim. Configura indústria a empresa cuja atividade econômica do setor secundário que engloba as atividades de produção e transformação por oposição ao primário (atividade agrícola) e ao terciário (prestação de serviços).

Indústria rudimentar. Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como indústria rudimentar (FPAS 531) o conjunto de atividades destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, nos quais o processo produtivo é de baixa complexidade.

Incluem-se no conceito de indústria rudimentar atividades de extração de fibras e resinas, extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal, bem assim o beneficiamento e preparação da matéria-prima, tais como limpeza, descaroçamento, descascamento e outros tratamentos destinados a otimizar a utilidade do produto para consumo ou industrialização. (grifos nossos)

Indústrias relacionadas no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970. A relação é exaustiva e se refere a indústrias rudimentares, as quais, por força do dispositivo, contribuem para o Incra e não para o Sesi e Senai. Tratando-se de pessoa jurídica classificada como indústria e que empregue no processo produtivo matéria-prima ou produto oriundo da indústria rudimentar a que se refere o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970, serão devidas as contribuições de acordo com o FPAS 507 e código de terceiros 0079. Tratando-se de agroindústria, haverá duas bases de incidência, as quais devem ser declaradas de forma discriminada na GFIP:

a) valor bruto da comercialização da produção total do empreendimento, a fim de recolher as contribuições devidas à seguridade social e ao Senar (FPAS 744 atribuído pelo sistema), em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 ; e

b) remuneração total de segurados (folha do pessoal rural e da indústria), a fim de recolher as contribuições devidas ao salário-educação e ao INCRA (FPAS 825, código de terceiros 0003).

2.2. RELAÇÃO DE ATIVIDADES SUJEITAS A ENQUADRAMENTOS ESPECÍFICOS

I - INDÚSTRIAS RELACIONADAS NO ART. 2º DO DECRETO-LEI Nº 1.146, DE 1970.

O dispositivo relaciona indústrias rudimentares destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, para os quais se emprega processo produtivo de baixa complexidade. São devidas contribuições para a seguridade social e terceiros, incidentes sobre a remuneração total de segurados. Código FPAS de enquadramento: 531. Alíquotas: 20% para a Previdência; 1, 2 ou 3% para RAT; 2,5% para o FNDE (salário-educação) e 2,7% para o INCRA, conforme disposto no § 1º do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970 (quadro 1).

Não se enquadram no FPAS 531 usinas, destilarias, indústrias de produtos especiais à base de leite, indústrias de chás sob qualquer modalidade, indústria de vinho e suco de uva, indústria de artefatos de madeira ou móveis, indústria de café e outras que empreguem técnicas com algum grau de sofisticação, ou mão-de-obra especializada ou que dependam de estrutura industrial complexa a configurar a etapa posterior à industrialização rudimentar, classificando-se, portanto, como indústria (FPAS 507).

Quadro 1 - indústrias rudimentares - art. 2º DL nº 1.146/1970¹ - contribuição sobre a folha

¹ DECRETO-LEI Nº 1.146, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1970. Consolida os dispositivos sobre as contribuições criadas pela Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955 e dá outras providências.

(...)

Art 2º A contribuição instituída no " caput " do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas:

I - Indústria de cana-de-açúcar;

II - Indústria de laticínios;

III - Indústria de beneficiamento de chá e de mate;

IV - Indústria da uva;

V - Indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão;

VI - Indústria de beneficiamento de cereais;

VII - Indústria de beneficiamento de café;

FPAS 531	Indústria de cana-de-açúcar.
Aliquotas - contribuição sobre a remuneração de segurados:	Indústria de laticínio.
Previdência Social: 20%	Indústria de beneficiamento de chá e mate.
RAT:..... variável	Indústria da uva.
Código terceiros:.... 0003	Indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão.
Salário-educação: 2,5%	Indústria de beneficiamento de café e de cereais.
INCRA:..... 2,7%	Indústria de extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal.
Total Terceiros:5,2%	Indústria de extração de resina.
	Matadouro ou abatedouro e o setor de abate de animal de qualquer espécie, inclusive das agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura, e charqueada.

(...)

V - AGROINDÚSTRIAS DE FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO SUJEITAS À CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA INSTITUÍDA PELA LEI Nº 10.256, DE 2001.

A empresa deverá declarar os seguintes fatos geradores: GFIP 1 - código FPAS 604:

a) receita bruta oriunda da comercialização da produção (de todo o empreendimento), a fim de recolher as contribuições devidas à seguridade social (2,6%) e ao SENAR (0,25%); e

b) valor total da remuneração de empregados e demais segurados do setor rural, a fim de recolher as contribuições devidas ao FNDE (2,5%) e ao INCRA (0,2%). GFIP 2 - código FPAS 833: valor total da remuneração de empregados e demais segurados do setor industrial, a fim de recolher as contribuições devidas ao FNDE (2,5%), INCRA (0,2%), SENAI (1,0%), SESI (1,5%) e SEBRAE (0,6%). Sobre a remuneração dos trabalhadores, em ambas as atividades, são devidas, ainda, as contribuições dos trabalhadores, as quais devem ser descontadas e recolhidas pela empresa (quadros 9 e 10).

Quadro 9 - remuneração da mão-de-obra empregada no setor rural - com substituição

VIII - Indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal;

IX - Matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies e charqueadas.

(...)

Quadro 9 - remuneração da mão-de-obra empregada no setor rural - com substituição

FPAS 604	Contribuições sobre a remuneração de segurados:
Aliquotas - contribuição sobre a remuneração de segurados (terceiros):	Setor rural da agroindústria de florestamento e reflorestamento, quando aplicável a substituição na forma do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991;
Previdência Social:....0%	Sociedade cooperativa de produtores rurais (exclusivamente em relação aos trabalhadores contratados para a colheita da produção de seus cooperados), a partir da competência novembro / 2001;
RAT:..... 0%	Tomador de serviço de trabalhador avulso - contribuição sobre a remuneração de trabalhador avulso vinculado à área rural.
Código terceiros:.... 0003	Aplicável a substituição a que se refere o art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 para recolhimento das contribuições devidas à seguridade social e ao <u>SENAR</u> .
Salário-educação:.. 2,5%	Contribuições sobre a comercialização da produção - informar receita total do empreendimento (rural e industrial) nesta <u>GFIP</u> . Aliquotas: Previdência Social: 2,5%; RAT: 0,1%; <u>SENAR</u> : 0,25%.
INCRA:..... 0,2%	
Total terceiros:..... 2,7%	
Decreto nº 6.003/2006, art. 1º § 1º; Lei nº 2.613/55, art. 2º inciso II.	

GFIP 1

(...)

3. TABELA 1 (INDÚSTRIA, COMÉRCIO E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS)

Relaciona os códigos CNAE das atividades, os correspondentes códigos FPAS e os percentuais de contribuição para o financiamento de aposentadorias especiais e dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho previstos no inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 .

Os códigos FPAS são listados em ordem numérica e se vinculam ao código CNAE da atividade à qual correspondem. Para fins do disposto no art. 137 §§ 1º e 2º da IN MPS/SRP 03/2005 deverá o sujeito passivo observar rigorosamente o código CNAE de sua atividade a fim de identificar o código FPAS atribuído pela Tabela 1. Se o código CNAE da atividade não for encontrado na Tabela 1 ou se a descrição da atividade a ele atribuída não corresponder ao objeto social do sujeito passivo, o enquadramento deverá ser feito de acordo com a Tabela 2.

ANEXO II - IN 03/2005 - TABELA 1

<u>CNAE</u>	<u>RAT</u>	<u>FPAS</u>	<u>FPAS</u>
0210-1/07	2,00%	531	Extração de madeira em florestas plantadas
0210-1/08	2,00%	531	Produção de carvão vegetal - florestas plantadas
0220-9/01	3,00%	531	Extração de madeira em florestas nativas
0220-9/02	3,00%	531	Produção de carvão vegetal - florestas nativas

Como visto das transcrições acima, é de responsabilidade do contribuinte o enquadramento de sua atividade de acordo com as Tabelas 1 e 2 do Anexo II da instrução normativa. No caso de enquadramento incorreto, a fiscalização fará a revisão do enquadramento, havendo o lançamento de débito sob o novo código. Verifica-se, no caso concreto, que a fiscalização agiu estritamente dentro dos ditames normativos, razão pela qual serem improcedentes as argumentações do contribuinte.

Segundo relatado pela autoridade fiscal “a empresa possui como atividade principal a produção e comercialização de carvão vegetal, extraído de mata viva adquirida de terceiros” (fl. 127). O contribuinte, por sua vez, afirma que a madeira utilizada é colhida em projetos de reflorestamento (silvicultura) com plano de manejo florestal sustentável aprovado pelos órgãos competentes. Depreende-se, em que pese o inconformismo do Recorrente, que a atividade principal por ele desenvolvida é a extração de mata viva adquirida de terceiros para a produção de carvão vegetal, estando tal atividade enquadrada no código FPAS 531, anteriormente reproduzido.

Cumpra observar, por derradeiro, que o fato da madeira extraída de propriedade de terceiros ser colhida em projetos de reflorestamento (silvicultura) com plano de manejo florestal sustentável aprovado pelos órgãos competentes é irrelevante para o presente caso, uma vez que tal atividade de reflorestamento é desenvolvida pelos proprietários das terras e não pelo próprio contribuinte.

Do Manual de Orientação e das Penalidades Moratórias

O Recorrente afirmou que seguiu as orientações constantes no “Manual de Orientação da Previdência Social”, anexando inclusive aos presentes autos a cópia da 3ª edição – 2004 (fls. 546/725) e solicitou a aplicação ao caso da disposição contida no parágrafo único do artigo 100 do CTN, para excluir a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, uma vez que agiu de boa-fé.

Tal pedido não prospera uma vez que o citado manual não se apresenta em contrariedade com as disposições contidas nos dispositivos legais e normativos que regem a matéria. O que houve foi a interpretação incorreta da norma dada pelo contribuinte, se bem que de boa-fé, o que, todavia, não o escusa do ônus pelo descumprimento da obrigação a destempo.

Seguindo esta esteira de raciocínio, assim estabelece o artigo 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

No caso de lançamento de ofício, há a incidência de acréscimos moratórios e multa de ofício previstos na legislação específica, sendo vedado aos órgãos julgadores afastar a sua aplicação, razão pela qual não pode ser acatado o pedido do contribuinte.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em acolher a preliminar de decadência para reconhecer extintos os débitos lançados até a competência de novembro de 2004. No mérito, vota-se, em negar provimento ao recurso voluntário.

Débora Fófano dos Santos