



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.720754/2020-58
ACÓRDÃO	2004-000.380 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DALAI AGROPASTORIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUTOENQUADRAMENTO COMO PRODUTOR RURAL PARA RECOLHIMENTO DE FORMA SUBSTITUTIVA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. VERDADE MATERIAL. DESCARACTERIZAÇÃO. ALEGAÇÃO DE SE CUIDAR DE AGROINDÚSTRIA. NÃO QUALIFICAÇÃO. EXCLUSÃO DO REGIME SUBSTITUTIVO. RECOLHIMENTO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS.

Se a pessoa jurídica tem como atividade unicamente a produção rural, as contribuições 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, são substituídas pela contribuição de que trata o art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994. No entanto, não se tratando de exclusivo produtor rural não se aplica o regime substitutivo da Lei nº 8.870.

Não se qualifica como Agroindústria, para fins da legislação tributário-previdenciária, a pessoa jurídica que realiza beneficiamento ou industrialização rudimentar em relação a produção vegetal (de frutas), sem modificação de suas características elementares, de modo a não estar sujeita à contribuição substitutiva do art. 22A da Lei nº 8.212, hipótese em que serão devidas as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento de todos os segurados envolvidos nas atividades da empresa.

MULTA DE OFÍCIO DE 75% DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa de 75% decorrente do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 2.748/2.766, páginas 2.491/2.509 do pdf), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 2.650/2.704, páginas 2.393/2.447 do pdf), consubstanciada no Acórdão nº 108-037.930 – 14ª TURMA/DRJ08, de 19/05/2023, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

À autoridade administrativa, cuja atividade é vinculada à previsão normativa, não é permitido excluir ou reduzir a multa aplicada em virtude de determinação legal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO REPRESENTANTE - NÃO CABIMENTO.

As intimações, quando necessárias, serão realizadas com observância ao art. 23 do Decreto 70.235/72, que trata do processo administrativo fiscal, sendo incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado, contador ou qualquer outro representante do sujeito passivo.

PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

Cabe ao impugnante apresentar em sua defesa os documentos que comprovem suas alegações, sob pena de preclusão, nos termos do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. ATIVIDADE RURAL E ATIVIDADE AUTÔNOMA DE NATUREZA DIVERSA. EXCLUSÃO DO REGIME SUBSTITUTIVO.

Se a pessoa jurídica tem como atividade unicamente a produção rural, as contribuições 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, são substituídas pela contribuição de que trata o art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994.

No caso de outra atividade, que possa caracterizar-se como autônoma, independente de qual seja a preponderante, de natureza comercial, industrial ou de serviços, a pessoa jurídica não estará sujeita à contribuição substitutiva, hipótese em que serão devidas as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento de todos os segurados envolvidos na atividade rural e na atividade caracterizada como autônoma.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 29/66) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 26/11/2020 (e-fl. 2.591, página 2.334 do pdf), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irrisignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

O presente processo administrativo fiscal é constituído pelos Autos de Infração a seguir descritos, lavrados contra o contribuinte em epígrafe no decorrer de procedimento fiscal, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, decorrentes das contribuições sociais devidas à Seguridade Social, pela empresa atuada, na qualidade de sujeito passivo da contribuição social, correspondentes a parte patronal, as destinadas ao financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT e outras entidades e fundos incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, não declaradas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

As Infrações foram apuradas no período de 01/2016 a 12/2017, sendo lavrados dois Autos de Infração para separar as contribuições, de acordo com a

destinação, conforme informa o Relatório Fiscal (fls. 29 a 66), que detalha como se deu o procedimento fiscal e o lançamento decorrente.

Além do Relatório Fiscal, cada Auto de Infração possui relatórios integrantes próprios “Demonstrativo de Responsáveis Tributários”, “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, “Demonstrativo de Apuração”, “Demonstrativo de Multa e Juros de Mora”, que informam em síntese as infrações apuradas.

Segue o demonstrativo do crédito tributário dos Autos de Infração:

- Auto de Infração “Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador” (fls. 02 a 12), que se refere às contribuições sociais previdenciárias:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIB RISCO AMBIENT/APOSENT ESPEC - LANÇ OF	Cód. Receita Def 2158	Valor 184.941,30
JUROS DE MORA (Cálculo de 11/2020)		Valor 44.605,18
MULTA PROPORCIONAL (Parcela de Resto)		Valor 138.705,88
CP PATRONAL - CONTRIB EMPRESA/EMPREGADOR- L O	Cód. Receita Def 2141	Valor 1.221.751,64
JUROS DE MORA (Cálculo de 11/2020)		Valor 295.292,81
MULTA PROPORCIONAL (Parcela de Resto)		Valor 916.313,61
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 2.801.610,42
Valor por extenso: DOIS MILHÕES, OITOCENTOS E UM MIL, SEISCENTOS E DEZ REAIS E QUARENTA E DOIS CENTAVOS		

- Auto de Infração “Contribuição para Outras Entidades e Fundos”, (fls. 14 a 27), que se refere as contribuições destinadas às outras entidades e fundos:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIB TERC - SENAC - LANÇAMENTO DE OFÍCIO	Cód. Receita Def 2346	Valor 61.087,43
JUROS DE MORA (Cálculo de 11/2020)		Valor 14.764,48
MULTA PROPORCIONAL (Parcela de Resto)		Valor 45.615,49
CONTRIB TERC - SESC - LANÇAMENTO DE OFÍCIO	Cód. Receita Def 2352	Valor 91.631,25
JUROS DE MORA (Cálculo de 11/2020)		Valor 22.146,82
MULTA PROPORCIONAL (Parcela de Resto)		Valor 68.723,35
CIDE - SEBRAE/APEX/ABDI- LANÇAMENTO DE OFÍCIO	Cód. Receita Def 2399	Valor 36.652,42
JUROS DE MORA (Cálculo de 11/2020)		Valor 8.856,62
MULTA PROPORCIONAL (Parcela de Resto)		Valor 27.489,23
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 377.160,09
Valor por extenso: TREZENTOS E SETENTA E SETE MIL, CENTO E SESSENTA E NOVE REAIS E NOVE CENTAVOS		

O Relatório de Verificação Fiscal de fls. 56 a 89 foi produzido com descrição clara e precisa dos fatos e fundamentos, que sustentam a constituição do crédito tributário apurado e traz os seguintes destaques:

1. DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Este relatório é integrante do processo administrativo fiscal nº 11000-720754/2020-58, referente aos Autos de Infração das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados a serviço do sujeito passivo, as quais compreendem as contribuições a cargo da empresa, relativas à cota patronal e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (artigo 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91), bem como as contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos - Terceiros (SENAC, SESC e SEBRAE).

1.1 Período Fiscalizado: JANEIRO de 2016 a DEZEMBRO de 2017

1.1.1 Período de Lançamento do Crédito Tributário: janeiro de 2016 a dezembro de 2017, aí incluídas as competências relativas ao 13º salário de 2016 e 2017.

2. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Com vistas a cumprir o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 10.1.06.00-2020-00157-9, foram lavrados os seguintes Termos:

- Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, em 16 de junho de 2020, enviado ao endereço cadastral do sujeito passivo, tendo tomado ciência, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – nº OD 658926580 BR, em 24 de junho de 2020, na pessoa do Sr. Aurelio Dalaio Neto, sócio administrador da empresa;
- Termo de Ciência e de Continuidade de Procedimento Fiscal nº 01, emitido em 13 de agosto de 2020, de que o sujeito passivo teve ciência, por via postal, em 18 de agosto de 2020, informando-lhe que continuava sob exame os documentos apresentados, relacionados no Termo de Início de Procedimento Fiscal;
- Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 01, de 02 de outubro de 2020, do qual o sujeito passivo teve ciência, por via postal, em 07 de outubro de 2020, solicitando esclarecimentos a respeito das bases de cálculo que deram origem a recolhimentos relacionados à comercialização da produção rural, bem como em relação às compensações efetuadas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

A empresa efetuou a entrega dos seguintes documentos e/ou esclarecimentos, dentre outros:

- Contrato Social, Alterações e Consolidações Contratuais;
- Arquivos digitais das Folhas de Pagamento de janeiro de 2016 a dezembro de 2017 e 13º salário de 2016 e 2017;
- Relatórios de emissão relativos às notas fiscais de saídas identificando a RECEITA referente à COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA e a RECEITA advinda da AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA DE TERCEIROS, data de emissão, número da nota fiscal, CFOP, valor e destinatários das notas fiscais, nos períodos de 01/01/2016 até 31/12/2017;
- Relatório de emissão das notas fiscais de entrada identificando às COMPRAS DE MATÉRIA-PRIMA DE PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS, data de emissão, número da nota fiscal, CFOP, valor e fornecedores de produtos rurais, no período de 01/01/2016 a 31/12/2017;

3. DO OBJETO SOCIAL DO CONTRIBUINTE

O sujeito passivo DALAIO AGROPASTORIL LTDA, doravante denominada DALAIO, é uma sociedade empresária limitada, sediada na cidade de Vacaria-RS, inscrita no CNPJ sob nº 01.../0001-43, que iniciou suas atividades, em 01 de fevereiro de 1996, tendo por objeto social o comércio atacadista de produtos hortifrutigranjeiros tais como frutas, verduras, legumes e hortaliças, embalados e a granel. Ao longo do tempo, seu objetivo social foi sendo alterado: em 24 de março de 1997, conforme Segunda Alteração de Contrato Social, para produção de hortifrutigranjeiros; em 09 de janeiro de 2004, passou a ser a produção de maçã, pêssigo, caqui e ameixas (Quarta Alteração e Consolidação de Contrato Social) e, em 04 de outubro de 2006, alterado para a produção e armazenagem própria de maçã (Quinta Alteração e Consolidação de Contrato Social).

Por fim, em 27 de novembro de 2008, o objeto social da empresa foi alterado para a produção e comercialização de produtos agropecuários, fruticultura, bem como produção de hortifrutigranjeiros; armazenagem, beneficiamento, frigorificação, seleção e embalagem de seus produtos agrícolas; processamento e produção de conservas e seus derivados de frutas, legumes, hortifrutigranjeiros e outros vegetais; importação e exportação e prestação de serviços inerentes a essa atividade, conforme consta na Cláusula terceira da Sétima Alteração e

Consolidação de Contrato Social, registrada na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul na data de 13/01/2009.

A empresa Dalaio Agropastoril Ltda faz parte do grupo DALAIO ALIMENTOS, que atua nas áreas de fruticultura (Dalaio Maçãs), laticínio (Dalaio Queijos) e gado de corte (Dalaio Pecuária). As publicações extraídas da rede social Facebook, na qual a empresa compartilha suas ações e produtos, visando o reconhecimento de sua marca junto ao público em geral, clientes e fornecedores, nos dá a exata noção das atividades desenvolvidas pelo grupo econômico.



No site da empresa www.dalaio.com.br, ela assim conta sua história, na aba “A Empresa”:



... No ano de 2002, a empresa passou definitivamente a sua sede própria, funcionando com câmaras para armazenagem de 1100 toneladas de fruta, gerando emprego para mais de 100 pessoas diretamente.

...

No final de 2006 e início de 2007, mais uma vez, buscando o crescimento e desenvolvimento de todos, a empresa junto a fornecedores, ampliou sua capacidade de armazenagem, dobrando sua capacidade anterior. Em 2007 houve também a aquisição de mais 150 ha de terras para a implantação de novos pomares e com tecnologias mais avançadas e clones mais procurados no comércio, pela cor e firmeza da polpa, totalizando assim a nossa produção própria para 6.500 Toneladas/ano, sendo estas implantações de pomares nos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010 **mesmo assim sabemos que esta produção não é suficiente para atender a demanda de nossos clientes, a empresa ainda adquire a produção de pomares de produtores de Vacaria e região para aprimorar suas vendas em várias regiões do país.** E em 2010 ampliamos a armazenagem em mais 4.000 toneladas, totalizando 12.000 toneladas a

capacidade atual, aumentando o número de funcionários para mais de 150 empregos diretos ... (grifos nossos)

Em relação aos produtos:



4. DO AUTOENQUADRAMENTO EFETUADO PELO CONTRIBUINTE PARA FINS DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

O enquadramento das empresas para fins de adimplemento das obrigações fiscais previdenciárias se dá em razão da natureza, tipo e características da atividade econômica desenvolvida. Neste aspecto, prevalece, sempre, a realidade fática da atividade efetivamente exercida, em detrimento da natureza formalmente atribuída, quando divergentes. Deste modo, a empresa deverá cotejar detalhadamente todas as atividades econômicas efetivamente por si desenvolvidas, considerando a natureza, características e abrangência das mesmas, observando a legislação em vigor, que traz em seu bojo os conceitos necessários para tanto, de forma a proceder ao enquadramento correto para fins de cumprimento das obrigações previdenciárias correlatas.

A empresa DALAIO enquadra-se como “Produtor Rural Pessoa Jurídica” de acordo com as informações declaradas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social – GFIPs, informando o código **FPAS 604 – Produtor Rural Pessoa Jurídica**.

Ainda que se declarando produtor rural pessoa jurídica com contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural, somente a partir de 05/2017, passou a declarar tais valores no campo – Comercialização da Produção – PJ – da GFIP, apesar de recolher tais contribuições a partir de 01/2017. Em relação ao ano de 2016, a empresa não declarou, bem como não recolheu tais contribuições. A planilha abaixo relaciona os valores que deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos no ano de 2016, atualizados até 30/11/2020:

COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL					
COMP.	RECEITA COMERCIALIZAÇÃO PRODUÇÃO RURAL	INSS (2,60%)	TERCEIROS (0,25%)	TOTAL	VALORES CORRIGIDOS ATÉ 30/11/2020
01/2016	1.395.466,58	36.282,13	3.488,67	39.770,80	62.086,19
02/2016	2.604.295,80	67.711,69	6.510,74	74.222,43	115.007,64
03/2016	2.332.258,79	60.638,73	5.830,65	66.469,38	102.289,72
04/2016	2.511.536,32	65.299,94	6.278,84	71.578,79	109.358,06
05/2016	2.132.560,95	55.446,58	5.331,40	60.777,99	92.151,58
06/2016	2.907.807,29	75.602,99	7.269,52	82.872,51	124.731,41
07/2016	2.587.519,24	67.275,50	6.468,80	73.744,30	110.092,86
08/2016	2.977.030,99	77.402,81	7.442,58	84.845,38	125.723,87
09/2016	2.622.749,00	68.191,47	6.556,87	74.748,35	109.977,24
10/2016	2.436.375,10	63.345,75	6.090,94	69.436,69	101.440,05
11/2016	2.927.974,88	76.127,35	7.319,94	83.447,28	120.973,51
12/2016	818.560,90	21.282,58	2.046,40	23.328,99	33.565,74
TOTAL	28.254.135,84	734.607,52	70.635,35	805.242,89	1.207.397,87

5. DA ANÁLISE DO ENQUADRAMENTO DO CONTRIBUINTE

Diante das análises realizadas, baseadas nos documentos apresentados, é incontroverso que a empresa DALAIO AGROPASTORIL LTDA, além de produzir e comercializar a produção própria, adquire produtos rurais de produtores rurais pessoas físicas e jurídicas de forma rotineira e promove a venda destes, exercendo assim, também atividade comercial, executando ainda os serviços de classificação, embalagem e armazenamento de frutas.

Importante ressaltar que, para a empresa enquadrar-se como Produtora Rural Pessoa Jurídica, em substituição às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento de empregados e avulsos, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, pela contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, a pessoa jurídica deverá ter como finalidade exclusiva a atividade de produção rural.

Assim, somente poderá contribuir nessa condição a pessoa jurídica que tenha como atividade exclusiva a produção rural. A pessoa jurídica, exceto a agroindústria, que além da atividade rural explorar também outra atividade econômica autônoma, quer seja ela comercial, industrial ou de serviços, no mesmo estabelecimento ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual a atividade preponderante, contribuirá da mesma forma que as empresas em geral, devendo contribuir sobre a folha de pagamento de seus empregados, em relação a todas as atividades.

A Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, em seu artigo 165, inciso XXII, definiu atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, aquela exercida mediante estrutura operacional definida, em estabelecimento específico ou não, com a utilização de mão-de-obra distinta daquela utilizada na atividade de produção rural ou agroindustrial, independentemente da atividade preponderante do produtor rural ou da agroindústria.

A regra no direito previdenciário e tributário sempre se dá no sentido de dar tratamento único para os contribuintes, independentemente das atividades por eles desenvolvidas. Tratamentos tributários diferenciados por atividade necessitam de expressa previsão legal, conforme ocorreu a partir de 11/2001, com a eficácia da Lei nº 10.256/2001, que incluiu o parágrafo 5º no artigo 25 da Lei nº 8.870/94, criando a única possibilidade para a aplicação de regime tributário misto aos produtores rurais pessoas jurídicas que, além da atividade rural, prestam serviços a terceiros. Neste caso, somente em relação a atividade de prestação de serviço, a contribuição incide sobre a folha, permanecendo a incidência sobre a receita da comercialização da produção para as demais atividades rurais.

Esta exceção, criada pela Lei nº 10.256/2001, não se aplica ao sujeito passivo em questão, uma vez que a outra atividade desenvolvida pela DALAIO, além da rural, é, incontestavelmente, a de comércio e não a de prestação de serviço.

Salienta-se ainda que o regime substitutivo implementado pela Lei nº 8.870/94 é direcionado às pessoas jurídicas que apenas desenvolvem a atividade rural, pois fora a mencionada excepcionalidade trazida pela Lei nº 10.256/2001, não há qualquer previsão em lei que permita a estes contribuintes se manterem no regime substitutivo, caso realizem outras atividades, conforme transcrição a seguir: (...)

Na esteira da Lei nº 8.870/94, o Decreto nº 3.048/99, em seu art. 201, expressamente delimita a contribuição previdenciária, com base na receita bruta

da venda da produção rural, às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente à atividade de produção rural: (...)

A Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que trata atualmente da ocorrência do fato gerador nessa situação, em seu artigo 166, manteve basicamente os termos. Assim, a comercialização de produção rural adquirida de terceiros, mesmo que sujeita a procedimentos de industrialização rudimentar pela adquirente, impede a caracterização como produtor rural pessoa jurídica para fins previdenciários. (...)

Ainda, a Instrução Normativa RFB nº 971/2009, expressamente, em seu artigo 175, §2º, inciso III, alínea 'b', excepciona a substituição tributária apontada no caso da existência de atividade econômica autônoma por parte do produtor rural pessoa jurídica: (...)

6. DAS CONTRIBUIÇÕES A QUE SUJEITOS OS PRODUTORES RURAIS PESSOAS JURÍDICAS

Conforme detalhado no item 5, com a exposição de toda a legislação que rege a matéria, a substituição tributária das contribuições que têm como base de incidência a folha de pagamento de empregados e avulsos pela receita bruta da comercialização da produção rural, restringe-se às agroindústrias e às pessoas jurídicas que tenham como única finalidade a atividade de produção rural, com exceção apenas para o caso de, além da atividade rural, prestarem serviços, situação em que estariam sujeitas a um regime misto, contribuindo sobre a receita bruta e sobre a folha de pagamento, mas somente em relação aos segurados envolvidos na prestação desses serviços, condição esta que não se aplica à empresa DALAIO AGROPASTORIL LTDA, não podendo, portanto, enquadrar-se como produtor rural pessoa jurídica.

Face à excepcionalidade da substituição da contribuição incidente sobre a folha de salários pela contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, o fato de a empresa adquirir produto rural de terceiros para comercialização – mantendo, portanto, dupla atividade – a exclui dessa sistemática. A revenda habitual de produtos adquiridos de terceiros constitui-se em atividade comercial, independentemente de estrutura ou quantidade, configurando atividade econômica autônoma (comercial) e sujeitando o produtor rural pessoa jurídica à contribuição sobre a folha de pagamento em relação a toda a produção, própria e adquirida de terceiros, em observância ao §22, do artigo 201 do Regulamento da previdência Social – RPS.

No próprio contrato social consta, dentre seus objetos sociais, a produção e comercialização de produtos agropecuários, fruticultura, bem como produção de hortifrutigranjeiros. Também no site da empresa www.dalaio.com.br, em trecho já reproduzido no item 3: “... mesmo assim sabemos que esta produção não é suficiente para atender a demanda de nossos clientes, a empresa ainda adquire a produção de pomares de produtores de Vacaria e região para aprimorar suas vendas em várias regiões do país ...”. Logo, se a empresa habitualmente compra produtos para revendê-los, ela de fato tem também a finalidade de mercância, desrespeitando o inciso IV do art. 201 do RPS, de acordo com o qual está sujeito ao regime substitutivo o produtor rural pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural. Comprar para revender não é produzir.

Concluindo, o desenquadramento da empresa como Produtor Rural Pessoa Jurídica (PRPJ), foi dado em função de terem sido constatadas operações de compra e venda de produtos rurais de terceiros – produtores pessoas físicas e jurídicas –, ou seja, a empresa não observou que para manter-se na condição de

PRPJ, teria que necessária e exclusivamente comercializar sua produção própria, e ao efetuar compras de produtos rurais de terceiros e revendê-los, acabou por enquadrar-se, para fins previdenciários, como empresa comercial. As aquisições ocorreram de forma rotineira durante todo o período fiscalizado, bem como a prestação de serviços de classificação, embalagem e armazenagem de frutas de terceiros, acabando por ensejar uma situação excludente da condição de Produtor Rural Pessoa Jurídica – PRPJ.

7.1 MATÉRIA-PRIMA

No período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, objeto do período da fiscalização, o sujeito passivo não preencheu os requisitos para ser enquadrado como produtor rural pessoa jurídica para fins previdenciários, definido como a “*pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural*”, na redação do art. 201, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social, situação essa já constatada em fiscalização anterior, referente ao período de janeiro de 2012 a dezembro de 2014.

Dedicado ao cultivo e à comercialização de maçãs, além de ameixas e pêssegos, o sujeito passivo conta com uma propriedade onde instalados um centro de recebimento e diversas câmaras frigoríficas. A produção própria advém de seus pomares. Por sua vez, a produção de terceiros é adquirida, em grande parte, do sócio administrador da empresa (Aurelio Dalaio Neto), dos seus irmãos (Wilson Dalaio, Celestino Dalaio e Angelina Dalaio), sobrinho (Eduar Francis Andrighetti) e cunhados (Ivanir Raimundo Andrighetti e Alfeu João Andrighetti), que juntos forneceram grande parte dos produtos rurais (maçãs, peras, pêssegos e ameixas) adquiridas ao longo de 2016 e 2017 (*Demonstrativos das NF-e de Entrada de Maçãs adquiridas de Terceiros/Núcleo Familiar – Pessoas Físicas e Comparativo Total NF-e de Entrada Pessoas Físicas X NF-e de Entrada de Produtos Adquiridos de integrantes do seu Núcleo Familiar, considerados os meses com compras de matéria-prima mais expressivas – Anexo X*).

Da análise da contabilidade e do comprovado mediante o exame das notas fiscais eletrônicas transmitidas ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, viu-se que foram gastos valores expressivos na compra de matéria-prima adquirida de terceiros. Restou explícito que, no período fiscalizado, o sujeito passivo não foi capaz de transformar sua natureza de empresa comercial em produtor rural pessoa jurídica.

Em consulta as notas fiscais de entrada do contribuinte, que foram obtidas através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, relativas ao período de abrangência deste procedimento fiscal, foram elaborados os seguintes demonstrativos:

1) COMPRAS DE MATÉRIA-PRIMA DE TERCEIROS P/INDUSTRIALIZAÇÃO (CFOP 1101*):

COMP.	AQUISIÇÃO PRODUTOS RURAIS PRODUTORES PF	AQUISIÇÃO PRODUTOS RURAIS PRODUTORES PJ		VALOR (R\$)
		COOPERPOMI	IVAMAR	
01/2016	1.997.300,00	-	-	1.997.300,00
02/2016	3.590.250,00	696.020,00	356.400,00	4.642.670,00
03/2016	1.681.300,00	74.360,00	88.000,00	1.843.660,00
04/2016	204.000,00	-	-	204.000,00
05/2016	10.250,00	-	-	10.250,00
06/2016	842.930,00	-	-	842.930,00
07/2016	461.135,78	-	-	461.135,78
08/2016	336.484,00	-	-	336.484,00
09/2016	628.865,00	-	500.000,00	1.128.865,00
10/2016	82.317,00	-	-	82.317,00
11/2016	1.244.066,15	-	120.000,00	1.364.066,15
12/2016	383.114,00	-	-	383.114,00
01/2017	364.270,00	-	-	364.270,00
02/2017	3.108.785,00	1.283.030,00	278.000,00	4.669.815,00
03/2017	1.750.120,00	203.310,00	203.400,00	2.156.830,00
04/2017	1.455.330,00	51.840,00	15.400,00	1.522.570,00
05/2017	202.700,00	22.140,00	4.200,00	229.040,00
08/2017	53.000,00	-	-	53.000,00
11/2017	91.310,00	-	-	91.310,00
12/2017	1.188.310,00	-	-	1.188.310,00

* Código Fiscal de Operações e Prestação – CFOP 1101 – Compra para Industrialização ou Produção Rural;

* Em relação as compras relacionadas a Cooperativa Agroindustrial dos Pomicultores de Vacaria – COOPER POMI, buscamos no SPED as notas fiscais em que a empresa Dalaio Agropastorial Ltda é destinatária da mercadoria (CFOP 5102).

2) TRANSFERÊNCIA DE PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA P/INDUSTRIALIZAÇÃO (CFOP 1151*):

COMPETÊNCIA	VALOR (R\$)
01/2016	389.750,00
02/2016	1.127.750,00
03/2016	364.600,00
04/2016	161.700,00
01/2017	193.500,00
02/2017	2.218.500,00
03/2017	1.060.050,00
04/2017	90.000,00

* Código Fiscal de Operações e Prestação – CFOP 1151 – Transferência para Industrialização ou Produção Rural.

Resumindo:

AQUISIÇÃO PRODUTOS RURAIS - TERCEIROS	
ANO	VALOR (R\$)
2016	13.296.791,93
2017	10.275.145,00
TOTAL	23.571.936,93

PRODUÇÃO PRÓPRIA – POMARES DALAIO	
ANO	VALOR (R\$)
2016	2.043.800,00
2017	3.562.050,00
TOTAL	5.605.850,00

Conclui-se, de acordo com os resumos constantes das planilhas acima, que a produção própria em valores das notas fiscais de entrada de maçãs em relação ao total em valores de maçãs que entraram no estabelecimento (próprias e de terceiros), representa, em 2016, 15,37% e, em 2017, 34,67%. Não resta dúvida, portanto, que a DALAIO exerce atividade mercantil em caráter habitual e preponderante em relação à atividade de produção rural, não podendo ser considerada, para fins previdenciários, produtor rural pessoa jurídica, e sim empresa comercial, dedicada preponderantemente à revenda de frutas.

Os valores mensais compilados nas Planilhas acima encontram-se relacionados, nos demonstrativos a seguir listados, por documento fiscal, contendo “Data de Emissão da NF-e”, “Nome e CPF/CNPJ do Participante”, “Nº NF-e”, “Chave da

Nota Fiscal Eletrônica”, “Código e Descrição – NCM”, “Código e Descrição – CFOP” e “Valor Total dos Produtos”, constantes dos Anexos VI, VII, VIII e IX, respectivamente:

- DEMONSTRATIVO DAS NF-e DE ENTRADA DE MAÇÃS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS – PESSOAS FÍSICAS (CFOP 1101);
- DEMONSTRATIVO DAS NF-e DE ENTRADA DE MAÇÃS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS – PESSOAS JURÍDICAS (CFOP 1101);
- DEMONSTRATIVO DAS NF-e DA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL DOS POMICULTORES DE VACARIA – COOPER POMI, REFERENTES A AQUISIÇÃO DE MAÇÃS PELA EMPRESA DALAIO AGROPASTORIL LTDA (CFOP 5102);
- DEMONSTRATIVO DAS NF-e DE ENTRADA DE MAÇÃS PRODUZIDAS PELA DALAIO AGROPASTORIL LTDA (CFOP 1151).

Os valores provenientes da aquisição da produção rural de “TERCEIROS”, conforme discriminados nos demonstrativos supracitados, encontram-se registrados na Escrituração Contábil Digital – ECD do sujeito passivo, armazenada no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Os valores da produção rural adquirida de terceiros, no ano de 2016, foram escriturados sob as contas contábeis “1273 – COMPRA PRODUTOR RURAL PJ” e “1274 – COMPRA PRODUTOR RURAL PF”, enquanto no ano de 2017, na conta “56 – MATÉRIA-PRIMA”.

7.2 RECEITA BRUTA

Nos pomares as maçãs são colhidas em bins – caixas de madeira que acomodam, em média, 350 quilos de frutas – e dali são levadas até a sede da empresa, onde são armazenados em câmaras frias até serem classificadas, o que consiste na lavagem, separação das frutas por categoria e acondicionamento em embalagens de papelão, próprias para a comercialização. Esses mesmos processos são aplicados às maçãs adquiridas de terceiros, sendo que toda a maçã é rastreada, desde a chegada à empresa até a sua saída, permitindo identificar, quando da venda, se provenientes de produção própria ou de revenda de mercadorias.

Conforme dados retirados da Escrituração Contábil Digital – ECD 2016 e 2017, transmitida pelo sujeito passivo, ao ambiente SPED, a receita bruta equivale à receita obtida no mercado interno, já que não há operações com o mercado externo. As contas contábeis não identificaram se as receitas tinham como origem a venda de produtos de Produção Própria ou da Revenda de Mercadorias adquiridas de Terceiros, estando lançadas, em sua integralidade, na conta 406 – Venda de Produtos. No ano de 2017, apesar de constar a conta 408 – Revenda de Mercadorias no Merc. Interno, a mesma não apresenta qualquer lançamento, não sendo possível, portanto, demonstrar o percentual de participação das vendas de frutas de cultivo próprio no total das vendas, pois tanto as frutas adquiridas de terceiros como as de produção própria foram vendidas como “PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO” enquadradas sob código CFOP 5.101.

Também, como já constatamos no item 7.1 – Matéria-Prima, apesar das notas fiscais eletrônicas transmitidas ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, serem conclusivas no sentido de que houve expressivas quantidades de frutas adquiridas de terceiros, não se verificou a correta identificação da venda das mesmas, sob os códigos CFOP 5.102 ou 6.102 – VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS.

Portanto, tanto os registros contábeis quanto as notas fiscais eletrônicas não identificaram as frutas adquiridas de terceiros das provenientes da produção própria, bem como o registro de sua venda. No entanto, a empresa apresentou Planilhas identificando a data de emissão, número da nota fiscal, CFOP, valor e destinatário das notas fiscais, relativas às RECEITAS referentes à comercialização da produção RURAL PRÓPRIA e às RECEITAS advindas da aquisição de mercadorias adquiridas de TERCEIROS, nos períodos de 01/01/2016 até 31/12/2017 (Anexo XI), resumidas abaixo:

Mês/Ano	Receitas Produção Rural Própria (POMAR)	Receitas Produção Matéria-Prima Adquirida Terceiros	Total (R\$)
01/2016	868.891,01	526.575,57	1.395.466,58
02/2016	814.583,28	1.789.712,52	2.604.295,80
03/2016	167.892,68	2.164.366,11	2.332.258,79
04/2016	208.507,79	2.303.028,53	2.511.536,32
05/2016	365.858,71	1.766.702,24	2.132.560,95
06/2016	39.810,68	2.867.996,61	2.907.807,29
07/2016	300.734,34	2.286.784,90	2.587.519,24
08/2016	1.525.541,58	1.451.489,41	2.977.030,99
09/2016	893.773,15	1.728.975,85	2.622.749,00
10/2016	631.329,36	1.805.045,74	2.436.375,10
11/2016	1.756.134,87	1.171.840,00	2.927.974,88
12/2016	574.569,90	243.991,00	818.560,90
01/2017	301.040,80	232.609,78	533.650,58
02/2017	600.805,55	991.746,25	1.592.551,80
03/2017	639.238,16	1.300.932,77	1.940.170,93
04/2017	292.063,74	1.361.499,04	1.653.562,78
05/2017	728.681,21	1.208.462,47	1.937.143,68
06/2017	790.856,68	1.136.604,28	1.927.460,96
07/2017	109.012,40	1.509.583,76	1.618.596,16
08/2017	261.353,05	1.321.294,58	1.582.647,63
09/2017	964.210,00	990.871,80	1.955.081,80
10/2017	1.606.262,70	1.445.973,07	3.052.235,77
11/2017	1.071.843,61	2.373.935,61	3.445.779,22
12/2017	482.134,25	2.336.847,72	2.818.981,97

As pequenas diferenças de valores existentes entre a receita bruta informada nas Planilhas elaboradas pela empresa (Anexo XI), daquela elaborada por esta fiscalização (Anexo XII), refere-se ao lançamento de alguns documentos fiscais relacionados a outras receitas com venda de sucata de papelão, plástico e chumbo. Ainda nos meses de 06/2017 e 08/2017, a planilha da empresa apresentou incorreções que estão apontadas na própria planilha elaborada pela empresa, também de valores inexpressivos;

Confirma-se que nenhuma Nota Fiscal Eletrônica NF-e foi emitida sob código CFOP 5.102 e 6.102 – VENDA DE MERCADORIA ADQUIR. DE TERCEIROS, nesses relatórios apresentados.

Totalizando, para análise, conforme as informações constantes das Planilhas elaboradas pela empresa:

PLANILHAS APRESENTADAS PELA EMPRESA – SAÍDAS DE FRUTAS EM REAIS (R\$)		
ANO	2016	2017
SAÍDAS DE FRUTAS DO POMAR DALAIO	8.147.627,35	7.847.502,15
SAÍDAS DE FRUTAS DE TERCEIROS	20.106.508,48	16.210.361,13
TOTAL DE SAÍDAS DE FRUTAS	28.254.135,84	24.057.863,28
PERCENTUAL DA PRODUÇÃO DE FRUTAS PRÓPRIAS EM RELAÇÃO AO TOTAL DE SAÍDAS	28,84%	32,62%

As Planilhas elaboradas pelo sujeito passivo, demonstrando as RECEITAS referentes à comercialização da produção RURAL PRÓPRIA e às RECEITAS advindas da aquisição de mercadorias adquiridas de TERCEIROS, evidenciam, uma vez mais, a absoluta preponderância da revenda de mercadorias sobre a venda de produção própria na formação da receita da empresa.

Para o ano de 2016, os percentuais são de 71,16% para a revenda de mercadorias e de 28,84% para a venda de produtos próprios.

Já para o ano de 2017, os percentuais são de 67,38% para a revenda de mercadorias e de 32,62% para a venda de produtos próprios.

Desta forma, considerando-se o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, no Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral da empresa DALAIO AGROPASTORIL LTDA, dentre seus objetos sociais secundários consta, além de outras atividades econômicas, o comércio atacadista de frutas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos, cujo CNAE fiscal é 4633-8/01. Não obstante esse dado cadastral, o que se constata é que a DALAIO tem como atividade principal o comércio atacadista, o que lhe impossibilita de contribuir com base na receita de comercialização da produção (cultivo) rural de que trata a Lei nº 8.870/94.

Para fins de apuração das contribuições previdenciárias, como a revenda de mercadorias, além de habitual, é preponderante em relação a atividade rural, com a empresa DALAIO comprando e vendendo sistematicamente produção rural de terceiros, fica a mesma excluída da substituição, devendo contribuir sobre a remuneração dos segurados em relação a todas as suas atividades durante todo o período fiscalizado.

Importante referenciar ainda que, diferentemente do produtor rural pessoa jurídica, que contribui sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, a agroindústria manterá a incidência da contribuição substitutiva mesmo quando, além de comercializar sua própria produção, também vender a produção de terceiros, contribuindo sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

De qualquer forma, como veremos a seguir, os processos de lavagem, classificação e embalagem a que são submetidas as frutas produzidas e/ou adquiridas pelo sujeito passivo “não” configuram industrialização “para fins de contribuição previdenciária”, não podendo a DALAIO ser considerada agroindústria (nem a própria se auto enquadra assim, para fins previdenciários, conforme GFIPs apresentadas).

Ressaltamos ainda a independência entre a legislação previdenciária e a legislação do IPI – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, de modo que o que pode ser considerado industrialização para fins de IPI, pode “não” o ser para fins previdenciários.

Dessa maneira, na esteira do poder normativo e regulamentador conferido à RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – pelo art. 33 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 11.941/2009, foi emitida a já citada IN RFB nº 971/2009.

Isso posto, para fins previdenciários, agroindústria é “o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”, a teor do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991. Disciplinando a matéria, a IN RFB nº 971, de 2009, assim define produtor rural e agroindústria: (...)

Da simples leitura dos conceitos antes transcritos pode-se concluir que o enquadramento da empresa como agroindústria pressupõe o implemento dos dois requisitos objetivamente definidos na legislação, quais sejam ser produtora rural pessoa jurídica e industrializar produção rural própria.

O mesmo ato normativo define produção rural, além de beneficiamento e industrialização rudimentar, processos por meio dos quais se obtém a produção

rural, não se confundindo, portanto, com a etapa seguinte, de industrialização, a ser necessariamente cumprida pela agroindústria: (...)

O art. 165, II da IN RFB 971/2009, acima reproduzido, já deixava claro que é considerado produção rural, para fins de tributação previdenciária, produtos submetidos a beneficiamento ou industrialização rudimentar. Ainda assim, mesmo que desnecessário, o conceito de industrialização para fins previdenciários foi depois reforçado no ato normativo que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas por esta Secretaria pela IN RFB nº 1.867, de 2019, deixando ainda mais claro que beneficiamento e industrialização rudimentar não se equiparam a processos capazes de transformar o produtor rural pessoa jurídica em agroindústria: (...)

Há que notar que a classificação do produto ao final comercializado pelo sujeito passivo – maçã fresca (predominantemente), ameixas, pêssegos e peras – não muda em razão dos processos de resfriamento, lavagem, limpeza, classificação e embalagem, destinada ou não ao transporte, porventura utilizados.

8. DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

8.1 EXIGIBILIDADE DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Neste relatório, demonstra-se a existência de uma situação fática que nos permite afirmar que a DALAIO é uma empresa que pratica o comércio atacadista de frutas, em caráter habitual e preponderante, em relação à atividade de produção rural e que, por conseguinte, não faz jus ao regime substitutivo (contribuição com base na receita bruta proveniente da comercialização da produção), devendo, portanto, contribuir sobre a remuneração dos segurados a seu serviço em relação a todas as suas atividades.

De acordo com o Código Tributário Nacional, havendo dolo, fraude ou simulação, ou mesmo simples erro, cabe ao Fisco efetuar o lançamento, que tem como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, bem como do verdadeiro sujeito passivo, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável, fazendo prevalecer a essência sobre a forma.

Na esteira do CTN, assim preveem as normas previdenciárias, em especial a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, e o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999:

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (...)

RPS

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social¹ é o órgão competente para: I - arrecadar e fiscalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nos

incisos I, II, III, IV e V do parágrafo único do art. 195, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001) (...)

IV – normatizar procedimentos relativos à arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições referidas no inciso I. (...)

8.2 APURAÇÃO DOS VALORES LANÇADOS DE OFÍCIO

A Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP é o documento por meio do qual, conforme redação do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, as empresas declaram, mensalmente, os dados relacionados a fatos geradores, bases de cálculo e valores devidos a título de contribuição previdenciária e outras informações, para fins de cobrança pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB e de concessão de benefícios por parte do Instituto Nacional do Seguro Social.

Como já mencionado, o sujeito passivo informou na GFIP o código FPAS 604, correspondente a seu autoenquadramento como produtor rural pessoa jurídica que se dedica apenas à atividade de produção rural. A esse código estão vinculadas as contribuições descontadas dos segurados a serviço da empresa, as contribuições patronais previdenciárias sobre a remuneração dos contribuintes individuais e também as contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (SALÁRIO EDUCAÇÃO e INCRA), incidentes sobre a remuneração de empregados e avulsos. As demais contribuições patronais estariam, em princípio, substituídas por aquelas incidentes sobre a receita obtida com a comercialização da produção rural, vinculadas a outro FPAS 744, correspondendo a 2,5% para Previdência Social, 0,1% para GILRAT e 0,25% para o SENAR no período fiscalizado.

Contudo, tendo em vista a preponderância da atividade comercial (*revenda de mercadorias*) sobre a atividade rural (*cultivo de maçã*) e o caráter habitual com que ela é exercida, o código FPAS aplicável à empresa passa a ser o 515, afastando-se o regime substitutivo de contribuição e restabelecendo-se as contribuições integrais sobre a folha de pagamento, aí incluídas as contribuições destinadas a Outras Entidades ou Fundos.

Assim sendo, configura-se a omissão das contribuições sociais devidas pelo sujeito passivo no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017.

8.3 FATOS GERADORES

Constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos a prestação de serviços remunerados realizados por segurado empregado, sendo que as bases de cálculo estão representadas pelas remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados vinculados ao sujeito passivo no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, aí incluídos os 13º salários de todo o período.

8.4 BASES DE CÁLCULO

Foram examinadas as folhas de pagamento e as GFIP apresentadas pelo sujeito passivo, sendo utilizadas, para fins de lançamento, as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados vinculados ao sujeito passivo, que correspondem àquelas constantes de ambos os documentos, resumidas no quadro a seguir, que totaliza as bases de cálculo mensais apuradas de acordo com os relatórios extraídos da *GFIP WEB – Totais das Bases de Cálculo por Categoria x Totais Mensais das Bases de Cálculo da FOLHA DE PAGAMENTO*, integrantes dos ANEXOS II e V, respectivamente, deste Relatório:

Coluna A	Coluna B	Coluna C	Coluna D	Coluna E
DEMONSTRATIVO DAS BASES DE CÁLCULO CONFORME OS CÓDIGOS DESCRITOS NAS FOLHAS DE PAGAMENTO/VALORES TOTALIZADOS GFIP				
BASES DE CÁLCULO				
COMPETÊNCIA (Mês/Ano)	Código 00451 Base s/ Folha	Código 00452 Base s/ Férias	Código 00453 Base s/ 13º Salário	TOTAL (coluna "B+C+D")
01/2016	222.706,07	35.976,34	877,26	259.559,67
02/2016	347.676,28	3.946,33	22.518,26	374.142,87
03/2016	261.035,33	7.375,50	7.115,93	275.526,76
04/2016	212.717,67	8.245,38	10.137,76	231.100,81
05/2016	228.341,29	7.854,80	4.398,17	240.594,26
06/2016	197.680,67	5.751,99	6.859,58	210.292,24
07/2016	182.284,80	13.360,45	8.582,07	204.227,32
08/2016	178.537,62	2.333,38	5.050,39	185.921,39
09/2016	173.940,92	0,00	2.915,09	176.856,01
10/2016	205.368,91	983,84	5.124,10	211.476,85
11/2016	198.672,46	1.457,17	8.831,09	208.960,72
12/2016	159.521,77	44.400,44	5.659,69	209.581,90
13/2016	141.224,85	0,00	0,00	141.224,85
01/2017	187.355,34	53.996,28	527,24	241.878,86
02/2017	341.060,81	5.281,65	12.260,14	358.602,60
03/2017	261.803,25	2.125,29	10.218,71	274.147,25
04/2017	256.117,16	0,00	21.216,62	277.333,78
05/2017	233.715,30	2.321,08	2.673,38	238.709,76
06/2017	218.622,88	6.489,33	9.602,28	234.714,49
07/2017	198.947,33	11.815,93	3.265,09	214.028,35
08/2017	215.977,34	5.845,61	6.108,93	227.931,88
09/2017	188.585,66	8.493,92	2.151,92	199.231,50
10/2017	220.984,02	5.360,38	3.374,26	229.718,66
11/2017	264.826,96	3.163,26	3.200,72	271.190,94
12/2017	185.720,68	48.652,06	8.795,55	243.168,29
13/2017	168.636,61	0,00	0,00	168.636,61
TOTAL	5.652.063,98	285.230,41	171.464,23	6.108.758,62

8.5 DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

8.5.1 CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS PREVIDENCIÁRIAS INFRAÇÕES:

- 2141 – Rubricas a Segurados Empregados não Oferecidas à Tributação
- 2158 – GILRAT sobre Rubricas de Empregados não Oferecidas à Tributação

As contribuições para a Seguridade Social, a cargo do sujeito passivo, devidas e não recolhidas, são aquelas previstas no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, nestes termos: (...)

Além da contribuição de 20% (vinte por cento) destinada à Seguridade Social, incidente sobre o total das remunerações dos segurados empregados, a alíquota de contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão dos riscos ambientais do trabalho é dada “*pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro*”, como restou assentado na Súmula 351 do Superior Tribunal de Justiça.

De acordo com seu autoenquadramento na condição de Produtor Rural Pessoa Jurídica com substituição das contribuições patronais incidentes sobre a folha de pagamento pelas contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, o sujeito passivo declarou em GFIP (Anexo III), para o período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, alíquota RAT igual a 0% (zero por cento). Fosse ele dedicado exclusivamente à atividade rural, faria jus ao regime substitutivo e não seria obrigado à contribuição para o RAT sobre a folha de pagamento. Mas como desenvolve, com habitualidade e preponderância, além da atividade rural, atividade autônoma comercial, deve voltar a contribuir sobre a remuneração dos segurados a seu serviço. Para a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, preponderante será a atividade que reunir o maior número de empregados e avulsos, a teor do art. 72 da IN RFB Nº 971, de 2009, reproduzido a seguir: (...)

À atividade preponderante é dado, até maio de 2007, enquadramento conforme CNAE, e grau de risco de acordo com o Anexo V do RPS; a partir de junho de 2007, o enquadramento passa a ser dado conforme CNAE 2.0 e, grau de risco, conforme redação dada ao Anexo V do RPS pelo Decreto nº 6.042, de 12 de janeiro de 2007, depois alterado pelo Decreto nº 6.957, de 09 de setembro de 2009.

A atividade preponderante informada pelo sujeito passivo em GFIP para seu único estabelecimento, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, foi a 0133-4/07 da CNAE 2.0 – cultivo de maçã –, a que corresponderia grau de risco máximo, com contribuição (rubrica “Sat/Rat”) calculada à razão de 3% (três por cento). Ocorre que o cultivo de maçã não é a atividade que ocupa na empresa, ao longo de todo o período, o maior número de empregados. Em sua sede funciona a assim denominada Dalaio Packing, onde são recebidas, armazenadas, selecionadas e embaladas as frutas – de produção própria, vindas de pomares e, também, as adquiridas de terceiros –, não havendo qualquer segregação da mão de obra que atua sobre a produção própria e sobre a produção adquirida para revenda.

Considerando-se o número de empregados lotados nos setores devidamente identificados nas folhas de pagamento, constante do ANEXO IV, elaboramos o quadro a seguir:

COMP.	SETORES – FOLHA DE PAGAMENTO – POR NÚMERO EMPREGADOS									TOTAL TRAB
	Adm.	Packing	Pomar	Câmaras	Carregam.	Safristas	Manut.	Comercial	Portaria	
01/2016	14	79	26	4	4	111	2	3	4	2
02/2016	11	77	23	4	4	185	2	3	4	3
03/2016	10	76	21	4	4	118	2	3	4	242
04/2016	9	74	20	4	4	113	2	2	4	232
05/2016	9	73	17	4	4	64	2	2	5	180
06/2016	10	73	18	4	3	80	3	2	4	197
07/2016	11	72	19	4	3	36	2	3	4	154
08/2016	12	75	17	4	3	23	2	3	4	143
09/2016	13	69	17	4	3	20	1	3	4	134
10/2016	13	68	29	4	3	34	1	3	4	159
11/2016	12	63	29	4	3	75	1	3	4	194
12/2016	15	61	27	4	3	46	2	3	4	165
01/2017	13	61	28	4	3	98	2	3	4	216
02/2017	14	75	34	4	3	131	2	2	4	269
03/2017	14	71	36	4	5	128	2	2	4	266
04/2017	14	75	26	5	6	88	2	3	4	223
05/2017	12	76	28	5	5	54	2	4	4	190
06/2017	13	71	27	5	5	53	2	3	4	183
07/2017	12	75	26	6	4	27	2	3	4	159
08/2017	13	68	28	5	4	27	2	3	4	154
09/2017	13	82	27	6	4	22	2	3	4	163
10/2017	12	89	27	6	4	22	2	3	4	169
11/2017	10	83	27	7	4	60	2	3	4	200
12/2017	10	78	27	6	4	57	2	3	4	191

Assinale-se que, para fins de apuração do valor lançado a título da contribuição para financiamento dos riscos ambientais do trabalho (RAT), a média mensal dos segurados empregados considerada foi a média da quantidade de empregados alocados na atividade autônoma comercial, exceto em relação aos meses de janeiro a abril de 2016 e 2017, em que havia mais segurados empregados alocados na atividade do cultivo da maçã. Observa-se que tal situação é recorrente na época da colheita da maçã, onde grande quantidade de empregados são contratados para a realização dessa prestação dos serviços, identificados na folha de pagamento como “safristas”. No entanto, nos demais meses, a atividade preponderante passa a ser a do Comércio atacadista de frutas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos, identificado pelo código 4633-8/01 da CNAE 2.0 –, a que corresponde também grau de risco máximo, com contribuição (rubrica “Sat/Rat”) calculada à razão de 3% (três por cento).

Essa alternância, contudo, não surte efeitos financeiros, pois a ambas as atividades corresponde grau de risco máximo, com contribuição (rubrica “Sat/Rat”) calculada à razão de 3% (três por cento).

Cumprido esclarecer, ainda, que a alíquota de contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão dos riscos ambientais do trabalho – RAT é ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP, instituído pelo art. 10 da Lei nº 10.666, de 08 de maio de 2003, que consiste num multiplicador que varia de 0,5 a 2,0, de forma a reduzir aquela contribuição em até 50% ou a aumentá-la em até 100%, com base nos indicadores de

desempenho de cada empresa em relação à sua respectiva atividade, como se lê abaixo: (...)

Ao regulamentar a Lei, o Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007, acrescentou ao Regulamento da Previdência Social o art. 202-A, em cujo § 6º se lê que o FAP produzirá efeitos tributários a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua divulgação, ou seja, 1º de janeiro de 2010, sendo utilizados no FAP divulgado anualmente os dados dos dois anos imediatamente anteriores ao ano de processamento. Para o ano de 2016 o FAP atribuído ao sujeito passivo é 1,0000, daí resultando uma alíquota RAT ajustada idêntica à alíquota básica, ou seja, 3,0000; para o ano de 2017, com FAP igual a 1,0176, a alíquota passa a ser 3,0528.

8.5.2 CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS – TERCEIROS

INFRAÇÕES:

- 2369 – SEBRAE – Contribuições Devidas
- 2346 – SENAC – Contribuições Devidas
- 2346 – SESC – Contribuições Devidas

Ao enquadramento do produtor rural que se dedica apenas à atividade de produção rural, com substituição das contribuições sobre a folha de pagamento de empregados e avulsos pelas contribuições sobre a receita decorrente da comercialização da produção, correspondendo ao código FPAS 604, e que continuam vinculadas as contribuições destinadas ao Salário-Educação (SE) e ao INCRA.

Tendo em vista, contudo, a preponderância da atividade comercial (revenda de mercadorias) sobre a atividade rural (cultivo de maçã) e o caráter habitual com que ela é exercida, o código FPAS aplicável à empresa passa a ser o 515, de modo a afastar o regime substitutivo de contribuição e restabelecendo-se as contribuições integrais sobre a folha de pagamento, aí incluídas as contribuições destinadas a Outras Entidades ou Fundos, denominados Terceiros, que diferem de um FPAS para outro, como evidencia o quadro abaixo:

CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO								
Contribuinte	Base	FPAS	SE	INCRA	SENAC	SESC	SEBRAE	TOTAL
Pessoa Jurídica que se dedique apenas à atividade de produção rural	Total de remuneração dos empregados e avulsos	604	2,50%	0,20%	-	-	-	2,70%
Pessoa Jurídica que desenvolva, além da atividade rural, outra atividade econômica autônoma	Total de remuneração dos empregados e avulsos (em todas as atividades)	515	2,50%	0,20%	1,00%	1,50%	0,60%	5,80%

Como as contribuições para o Salário-Educação (SE) e o INCRA são comuns a ambos os códigos FPAS, e já haviam sido declaradas e pagas pelo sujeito passivo, são objeto deste lançamento apenas as demais contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos – SENAC, SESC e SEBRAE, resultantes da aplicação das alíquotas acima, discriminadas na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo II da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, na redação que lhe foi dada pela Instrução Normativa RFB Nº 1.867, de 25 de janeiro de 2019.

8.6 PENALIDADES APLICADAS

8.6.1 MULTA DE OFÍCIO

A multa em lançamento de ofício é calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo devido e visa a penalizar, de forma conjunta, tanto o não pagamento quanto a inexatidão da declaração apresentada, a teor do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996: (...)

8.6.2 JUROS DE MORA

Os valores não recolhidos no prazo legal estão sujeitos à atualização por meio da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

O cálculo da multa e dos juros de mora, com o respectivo enquadramento legal, encontra-se nos “Demonstrativos de Multa e Juros de Mora”, integrantes de cada um dos Autos de Infração lavrados.

8.7 CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO

Pelos fatos apurados, fica imputada a DALAIO AGROPASTORIL LTDA a responsabilidade pelo crédito tributário constituído pelos presentes Autos de Infração, no montante de R\$ 3.178.779,51 (Três milhões, cento e setenta e oito mil, setecentos e setenta e nove reais e cinquenta e um centavos), consolidado em 18 de novembro de 2020, relativos às contribuições destinadas à Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, assim como às contribuições sociais destinadas a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados a seu serviço, composto de valor originário, juros e multa, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário do processo, resumido no quadro a seguir:

Auto de Infração Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador	
Crédito	Valor em R\$
Principal	1.406.692,94
Multa Proporcional	1.055.019,49
Juros de Mora	339.897,99
TOTAL DO CRÉDITO	2.801.610,42

Auto de Infração Contribuição para Outras Entidades e Fundos	
Crédito	Valor em R\$
Principal	189.371,10
Multa Proporcional	142.028,07
Juros de Mora	45.769,92
TOTAL DO CRÉDITO	377.169,09

TOTAL GERAL	3.178.779,51
--------------------	---------------------

8.7.1 CONTRIBUIÇÕES PAGAS

O sujeito passivo recolheu as contribuições devidas à Seguridade Social a cargo dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as da remuneração a eles paga, recolhendo também a contribuição patronal de 20% incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais e as contribuições para terceiros incidentes sobre a remuneração dos empregados.

Os arquivos digitais da contabilidade da empresa Dalaio Agropastoril Ltda, referentes aos períodos de 2016 e 2017, em que o sujeito passivo encontra-se obrigado à Escrituração Contábil Digital – ECD, foram transmitidos digitalmente, requisitados por esta fiscalização ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, sendo emitida a respectiva Requisição de Cópia de Escrituração Contábil Digital, a qual possui a seguinte identificação:

Arquivo Digital	Período	Identificação do Arquivo
Escrituração Geral	01/01/2016 a 31/12/2016	2FB4E05CB8430E933D28AA49022FEC9F0B3E9AD2
Escrituração Geral	01/01/2017 a 31/12/2017	7295006F3C32C729902A0B61664CD458B007EDDD

9. ELEMENTOS EXAMINADOS E DOCUMENTOS E RELATÓRIOS ANEXADOS

Para comprovação de todo o alegado, são anexados ao presente relatório cópias digitalizadas dos seguintes documentos:

- CNPJ – Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral – Anexo I;

- Relatórios denominados GFIP Única – Totais das Bases de Cálculo por Categoria, extraído do sistema informatizado GFIP WEB da Receita Federal do Brasil, onde constam, por competência e por categoria de trabalhador, os valores das bases de cálculo das contribuições exigidas na presente ação fiscal, informadas pela empresa, nas GFIPs entregues até a data de início da presente ação fiscal, consideradas válidas, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017 – Anexo II;
- Relatórios denominados GFIP Única – Empresa – Dados e valores informados na GFIP, extraídos do sistema informatizado GFIP WEB da Receita Federal do Brasil, referentes às contribuições declaradas pelo sujeito passivo em GFIP, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017 – Anexo III;
- Relatórios Mensais das Folhas de Pagamento de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, identificando os empregados de acordo com os setores da empresa – Anexo IV;
- Resumos por Totais Mensais das Folhas de Pagamento, de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, bem como do 13º salário de 2016 e 2017, onde totalizadas as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, que serviram de base de cálculo para o presente lançamento fiscal – Anexo V;
- Demonstrativo das NF-e de Entrada de Maçãs (e Outras Frutas) Adquiridas de Terceiros – PESSOAS FÍSICAS (CFOP 1101) – Anexo VI;
- Demonstrativo das NF-e de Entrada de Maçãs Adquiridas de Terceiros – PESSOAS JURÍDICAS (CFOP 1101) – Anexo VII;
- Demonstrativo das NF-e da Cooperativa Agroindustrial dos Pomicultores de Vacaria - COOPER POMI, referentes a Aquisição de Maçãs pela empresa DALAIO AGROPASTORIL LTDA (CFOP 5102) – Anexo VIII;
- Demonstrativo das NF-e de Entrada de Maçãs Produzidas pela Dalaio Agropastoril Ltda (Pomares) (CFOP 1151) – Anexo IX;
- Demonstrativo das NF-e de Entrada de Maçãs (e Outras Frutas) adquiridas de Terceiros/Núcleo Familiar – Pessoas Físicas e Comparativo Totais NF-e de Entrada X NF-e de Entrada de Produtos Adquiridos de integrantes do seu Núcleo Familiar – Anexo X;
- Planilhas Elaboradas pela Empresa, identificando a data de emissão, número da nota fiscal, CFOP, valor e destinatário das notas fiscais, relativas às receitas referentes à comercialização da produção RURAL PRÓPRIA e às receitas advindas da aquisição de mercadorias adquiridas de TERCEIROS – Anexo XI;
- Demonstrativo elaborado pela fiscalização, referente as NF-e de Saída relativas às receitas referentes à comercialização da produção rural (excluídas nas receitas provenientes da venda de sucata) – ANEXO XII;
- Requisições de Cópias de Escrituração Contábil Digital, relativas aos arquivos digitais da escrituração geral do sujeito passivo de 2016 e 2017, requisitados ao SPED – Anexo XIII.

10. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se o presente trabalho, ficando ressalvado o direito de a Fazenda Nacional constituir e cobrar eventuais créditos tributários que, porventura, venham a ser apurados, inclusive relativos a período e matéria já fiscalizados. A Auditoria Fiscal foi atendida pelo contador (...) e pela responsável pelo Departamento Pessoal da empresa, (...), os quais apresentaram os documentos e esclarecimentos solicitados.

Os créditos lançados têm fundamento na legislação citada no presente relatório, assim como na legislação constante nos relatórios “*Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal*”, juntados a cada um dos Autos de Infração lavrados.

As bases de cálculo, as alíquotas aplicadas, o valor devido, percentual de multa, bem como os valores por infração dos débitos apurados, encontram-se nos “*Demonstrativos de Apuração*”, da mesma forma que o cálculo da multa e dos juros de mora e o correspondente enquadramento legal encontram-se nos “*Demonstrativos de Multa e Juros de Mora*”, ambos juntados a cada um dos Autos de Infração.

Os Anexos I a XIII, que integram o Relatório Fiscal dos Autos de Infração e os demais documentos citados pela autoridade fiscal seguem acostados aos autos.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 2.594/2.611, página 2.337/2.354 do pdf), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênha para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

A empresa teve ciência das autuações em 26/11/2020, conforme AR, fls. 2.591, apresentando Impugnação de fls. 2.594 a 2.611, em 17/12/2020, assinada digitalmente pelo procurador ... fazendo um breve relato dos fatos, pugnando por sua tempestividade, e deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas.

Dos Fatos

Aduz que foi lavrado auto de infração das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados a serviço da impugnante, as quais compreendem as contribuições relativas à cota patronal e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos (SENAC, SESC e SEBRAE), do período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, incluídos os 13º salários de todo o período.

Salienta que o auto de infração decorre do desenquadramento de ofício ocorrido na ação fiscal, por entender a fiscalização que pelo fato da impugnante desenvolver atividades comerciais, não poderia se enquadrar como produtor rural pessoa jurídica para fins previdenciários.

Alega que não concordando com o auto de infração dele recorre pelos fundamentos traçados a seguir.

DO ENQUADRAMENTO ADEQUADO DA IMPUGNANTE COMO PRODUTOR RURAL
PESSOA JURÍDICA/AGROINDÚSTRIA E SUAS CONSEQUÊNCIAS

Ressalta que a Autoridade Fiscal considerou que apesar da impugnante explorar a atividade rural, também desenvolve atividade comercial, comprando e vendendo sistematicamente produção rural de terceiros, não podendo, assim, se enquadrar como produtor rural pessoa jurídica para fins previdenciários e entendendo ainda que os processos de armazenagem, beneficiamento, avaliação, lavagem e desinfetação, frigorificação, classificação/seleção e embalagem/acondicionamento a que são submetidas as frutas *in natura* produzidas e/ou adquiridas pela impugnante não configuram industrialização, não podendo ser considerada agroindústria para fins de contribuição previdenciária.

Frisa que em decorrência de tal entendimento, a impugnante foi desenquadrada como produtor rural pessoa jurídica, não a considerando como agroindústria, e enquadrada como empresa comercial, dedicada preponderantemente à revenda de frutas, sujeita à contribuição patronal incidente sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, em relação a todas as atividades, e não à contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural.

Observa que, no entanto, o enquadramento da impugnante como empresa comercial se encontra em total descompasso tanto com a legislação vigente como com as decisões da própria Receita Federal do Brasil, de modo que deve ser anulado o auto de infração, eis que em decorrência deste ato houve lançamento de ofício de tributos não devidos pela impugnante.

Destaca que a própria Constituição Federal (com as alterações decorrentes da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998) estabeleceu que o financiamento da Seguridade Social mediante receitas oriundas do Poder Público e das contribuições sociais. Cita art. 195 da CF.

Afirma que da simples leitura do texto constitucional vê-se que a contribuição do empregador pessoa jurídica/empresa, em regra, incide sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, conforme art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Argumenta que, todavia, o produtor rural pessoa jurídica – agroindústria é um dos casos da exceção disposto no parágrafo 9º do art. 195 da CF/88, uma vez que se submete a um regime substitutivo de contribuição social previdenciária, incidente sobre a receita bruta, na forma do art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991, desde que a atividade econômica que desenvolva seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, não havendo determinação de percentual mínimo de produção própria.

Destaca que a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, ao regulamentar os conceitos previstos nos dispositivos legais acima, editou a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre o produtor rural e a agroindústria. Cita artigos.

Alega que o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, conceitua beneficiamento e acondicionamento ou reacondicionamento como industrialização.

Afirma que de acordo com a legislação, diferentemente do entendimento da Autoridade Fiscal, as atividades da impugnante se encaixam perfeitamente como produtor rural pessoa jurídica – agroindústria, realizando industrialização rural de produtos próprios e produtos adquiridos de terceiro, os quais serão submetidos a industrialização mediante beneficiamento, para posterior comercialização.

Ressalta, outrossim, que os processos industriais de beneficiamento empregados pela impugnante são parte de sua atividade econômica principal, estando em seu processo produtivo, sem os quais seria impossível atingir o objeto da sociedade, isso porque, a impugnante aplica à fruta in natura produzida e/ou adquirida de terceiros o processo de beneficiamento/industrialização rudimentar tais como: lavagem, limpeza, seleção, acondicionamento em embalagem própria e estocagem (resfriamento), processo esse que além de estar previsto na legislação, agrega valor ao produto posteriormente comercializado para atingir o objetivo da sociedade.

Sustenta que, igualmente, o exercício de atividade econômica diversa (da rural ou agroindustrial), como objeto social da impugnante (comercialização), não tem o condão de descaracterizar o eventual enquadramento como produtor rural pessoa jurídica, neste caso, agroindustrial, eis que a comercialização de produtos próprios e adquiridos de terceiros após serem submetidos ao processo de industrialização rudimentar e/ou por beneficiamento, nada mais é que a etapa final do processo produtivo a fim de atingir o objetivo da sociedade.

Defende que de nada adiantaria a produção rural, seu posterior (e obrigatório) beneficiamento, se ao final este produto não fosse comercializado, sendo que toda a receita com ela (comercialização) obtida integrará a base de cálculo da contribuição social previdenciária substitutiva (incidente sobre a receita bruta).

Aduz que em caso idêntico, a Receita Federal do Brasil emitiu parecer em Solução de Consulta quanto o enquadramento como agroindústria de produtor rural pessoa jurídica que industrialize por processo de beneficiamento produção própria ou produção própria e produção adquirida de terceiros, aplicando o regime substitutivo de base de cálculo da contribuição social previdenciária. Cita SC nº 34/2016.

Frisa que a presença ou ausência da industrialização da produção rural de terceiros não afeta o enquadramento da empresa como agroindústria, mas sim a existência de “produção rural própria”, pode-se concluir que o produtor rural pessoa jurídica será considerado como agroindústria quando utilizar produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, que integre a atividade

econômica principal ou fase do processo produtivo e concorra, nessa condição, em regime de conexão funcional, para a consecução do objeto da sociedade.

Sustenta que no caso da agroindústria, o exercício de atividade autônoma não é relevante, já que a contribuição incidirá sobre o valor da receita bruta, com exceção das operações relativas à prestação de serviços a terceiros, conforme dispõe o art. 201-A e 201-B do Decreto n. 3.048, de 06 de maio de 1999.

Alega que, recentemente, a Receita Federal do Brasil emitiu parecer quanto ao enquadramento como agroindústria, sujeita a contribuição sobre o valor da receita bruta da comercialização da produção em relação a todas as atividades, afirmando, novamente, que somente atividades relativas à prestação de serviços a terceiros não se estariam sujeitas a tal enquadramento. Cita SC nº 10/2019.

Defende que o enquadramento das empresas para fins de recolhimento de impostos não lhes é facultada a escolha, mas sim decorre de lei. Afirma que a mera modificação, aperfeiçoamento, alteração de acabamento ou aparência, acondicionamento, já é considerada industrialização, sendo irrelevante se o contribuinte considera ou não tais práticas como industrialização/beneficiamento e, ademais, não efetua qualquer tipo de prestação de serviços a terceiros.

Salienta que é vedado pelo Código Tributário Nacional a alteração de definição, conteúdo e alcance de institutos e conceitos para fins tributários e, por fim, destaca que diferentemente do entendimento apresentado pela autoridade fiscal no auto de infração, em nada modifica o enquadramento da empresa como agroindústria o fato da IN RFB nº 1.867, de 25 de janeiro de 2019, ter modificado a redação do § 1º, do art. 165 da IN RFB nº 971/2009, desconsiderando atividades de industrialização para fins de enquadramento como agroindústria, as atividades de beneficiamento e de industrialização rudimentar, eis que os fatos objeto do presente auto de infração referem-se ao período dos anos de 2016 e 2017, ou seja, anteriores à da IN RFB nº 1.867/2019.

Argumenta que a Constituição Federal consagra o princípio da irretroatividade tributária, ou seja, veda ao Fisco a cobrança de tributos referentes a fatos geradores ocorridos antes de referida vigência da lei e que a interpretação esboçada pelo agente fiscal não está entre as exceções contidas no art. 106 do Código Tributário Nacional, quais sejam, retroatividade benéfica ao contribuinte.

Sustenta que assim, estando as atividade da impugnante dentre aquelas previstas na legislação, e não efetuando qualquer prestação de serviços a terceiros, deve ser enquadrada, para fins previdenciários, como produtor rural pessoa jurídica agroindústria, sendo-lhe aplicado o regime substitutivo de base de cálculo da contribuição social previdenciária, devendo, conseqüentemente, ser cancelado o presente auto de infração, eis que em decorrência deste ato (desenquadramento) houve lançamento de ofício de tributos não devidos pela impugnante.

DA EXIGÊNCIA LEGAL DO BENEFICIAMENTO DE PRODUTOS DE ORIGEM VEGETAL
IN NATURA DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA

Argumenta que não bastasse a legislação mencionada, a qual enquadra a atividade da impugnante como industrialização (agroindústria) para fins previdenciários, existe, ainda, legislação que obriga o beneficiamento de produtos vegetais destinados à alimentação humana.

Afirma que em não efetuando o beneficiamento da fruta *in natura* a impugnante estaria em desacordo com as normas estabelecidas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, o qual faz exigências de separação dos produtos por categorias de qualidade pré-definidas pela Instrução Normativa nº 5, de 09 de fevereiro de 2006.

Esclarece que a norma do MAPA citada obedece ao disposto na Lei nº 9.972/2000, que estabelece em seu art. 1º que *“Em todo o território nacional, a classificação é obrigatória para os produtos vegetais, seus subprodutos e resíduos de valor econômico: I - quando destinados diretamente à alimentação humana.”*

Cita o Decreto nº 6.268, de 22 de novembro de 2007, que estabelece as normas regulamentadoras sobre a classificação de produtos vegetais.

Observa que a maçã é um produto perecível, e por isso, requer tecnologia adequada e eficiência operacional no manejo pós-colheita, para tanto, são necessárias técnicas que reduzam as perdas e aumentem a conservação a fim de garantir a qualidade e o abastecimento contínuo da fruta ao longo do ano, já que sua colheita é sazonal ocorrendo principalmente entre os meses de fevereiro a abril. Para garantir segurança alimentar, a fruta *in natura* deve ser submetida aos padrões de limpeza, classificação e embalagem, sendo este, fator preponderante para assegurar a oferta de um produto devidamente normatizado e habilitado ao consumo humano.

Frisa que a fim de não deixar qualquer dúvida quanto as atividades da impugnante no beneficiamento da fruta *in natura*, segue explicando pequeno resumo do trajeto da fruta entre a chegada do pomar na sede da impugnante até a sua venda.

a. Recebimento das frutas *in natura*:

Comenta que as frutas colhidas do pomar são recebidas pela central de embalagem, também chamada de *packing-house*, em bins (caixas de madeira com capacidade de aproximadamente 320 quilos de maçã) e que o lançamento de entrada da nota fiscal bem como a etiqueta que acompanha o bin, identificam a origem da carga gerando a rastreabilidade do lote e nesta etapa são coletadas amostras representativas de frutas para efetuar o controle de qualidade, obtendo-se assim um diagnóstico de colheita e definição prévia do destino que será dado a fruta.

Aduz que estas podem ser armazenadas para curto, médio ou longo prazo em câmara frigorífica convencional ou de atmosfera controlada, ou ainda, higienizadas, classificadas e embaladas para comercialização.

Afirma que as amostras são criteriosamente avaliadas para determinar o peso médio das frutas e os possíveis defeitos presentes, enquadrando-as em categorias de acordo com as normas previstas pela Instrução Normativa nº 5, de 9 de fevereiro de 2006, do MAPA (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento), tais como, teor de sólidos solúveis totais, pressão de polpa e avaliação de calibres e defeitos.

b. Pré-resfriamento:

Alega que a fruta *in natura* recebe tratamento com objetivo de lavar e remover o excesso de detritos como poeira, folhas e outros materiais orgânicos além de atuar como bactericida, sendo que isso também auxilia para minimizar a temperatura antes da fruta ser direcionada às câmaras frigoríficas.

c. 1ª Armazenagem:

Salienta que armazenagem é o local de acondicionamento frigorífico tanto da fruta em bin, quanto da fruta embalada em caixas de papelão de 18 quilos e que a temperatura da câmara é controlada através de um sistema de frigorificação e varia de 0 a 1°C, com umidade relativa do ar entre 90% e 95%, a fim de prolongar a qualidade dos frutos durante a armazenagem, mantendo o sabor, a crocância e o frescor da fruta até os postos de venda (vida de prateleira).

Observa que é também dentro das câmaras frigoríficas que a fruta recebe a cada quinze dias um tratamento com um agente oxidante que tem ação específica sobre importantes estruturas bioquímicas.

d. Lavagem:

Aduz que a fruta é retirada em bins das câmaras ou diretamente dos caminhões e mergulhada no poço de imersão com água hiperclorada para nova desinfecção, posteriormente será transportada através de canal de água até a esteira de roletes da pré-classificação.

e. Pré-classificação:

Ressalta que na pré-classificação são retirados frutos fora de categorias, ou seja, frutos que de acordo com a IN nº 05, de 9 de fevereiro de 2006, do MAPA não são admitidas para o consumo humano *in natura* sendo que a fruta retirada neste processo é descartada e destina-se a indústrias de fabricação de suco, doces e outros subprodutos.

f. Polimento e secagem:

Prossegue afirmando que a fruta passa por rolos polidores onde ocorre o polimento e posteriormente pelo túnel ventilador com rolos mistos de polimento e rolos de secagem para concluir esta etapa.

g. Calibração:

Salienta que a calibração da máquina de classificar é realizada mecanicamente, pesando e liberando a fruta em bancas pré-determinadas para cada calibre (70, 80, 90, 100, 110, 120, 135, 150, 165, 180, 198, 200, 220, 250), sendo que o calibre da fruta é a relação de quantos frutos são necessários para preencher uma caixa com 18 kg líquidos de fruta.

h. Classificação, embalagem e qualidade:

Aduz que a classificação é por fluxo operacional, onde o produto é separado em categorias de qualidade pré-definidas que seguem a IN nº 05, de 2006, tabela 2, sendo que a embalagem é dividida em 3 categorias, cada uma com a banca correspondente ao calibre e embaladas com bandejas divisórias em caixas de papelão próprias, conforme a categoria.

i. Paletização:

Alega que as maçãs embaladas são acondicionadas em paletes, que são formados pelo conjunto de 49 caixas, a fim de otimizar o armazenamento durante o período de pré-venda e garantir maior proteção as maçãs além de permitir um controle maior do lote.

j. 2ª Armazenagem / Expedição:

Observa que após concluir o processo industrial descrito acima, a fruta classificada e embalada está apta à comercialização com destino ao consumo humano, aguardando a efetivação da venda.

DA COISA JULGADA ADMINISTRATIVA

Alega ainda que não bastasse a argumentação exposta, em outra oportunidade a impugnante foi alvo de procedimento fiscal administrativo, onde foi feita autuação para pagamento da contribuição social previdenciária incidente sobre o produto da receita bruta proveniente da comercialização da produção, conforme disposto no art. 22-A da Lei nº 8.212/91, sendo que os autos de infração foram lavrados sob os nº 11020.003674/2009-91, 11020.003673/2009-46, 11020.003675/2009-35, 11020.003676/2009-80 e 11020.003677/2009-24.

Afirma que naquela oportunidade a autoridade administrativa entendeu que a atividade desenvolvida pela impugnante se enquadrava como produtor rural pessoa jurídica, sendo lhe aplicado o regime substitutivo de base de cálculo da contribuição social previdenciária, que deveria incidir sobre o produto da receita bruta proveniente da comercialização da produção e que a atividade da impugnante não sofreu qualquer modificação, sendo exatamente a mesma daquela oportunidade, de modo que não pode o órgão administrador fiscal modificar a aplicação da lei tributária de acordo com entendimento pessoal de seus agentes.

Requer assim, em respeito a coisa julgada administrativa, a anulação do auto de infração, com o conseqüente enquadramento da impugnante como

produtor rural pessoa jurídica – agroindústria, sendo-lhe aplicado o regime substitutivo de base de cálculo da contribuição social previdenciária.

DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA NO PATAMAR DE 75% – IMPOSSIBILIDADE –
AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL

Defende que em não sendo enquadrada a impugnante, para fins previdenciários, como produtor rural pessoa jurídica – agroindústria, sendo mantido o auto de infração, o que se diz novamente a título argumentativo, as multas aplicadas deverão ser revistas.

Observa que no auto de infração foram arbitradas contribuições sociais previdenciárias patronais incidentes sobre a folha de salários, RAT/SAT e valores devidos a outras entidades e fundos (SENAC, SESC e SEBRAE), do período de janeiro de 2012 a dezembro de 2014, incluídos os 13º salários de todo o período, sem prejuízo de multa no patamar de 75% sobre o valor principal arbitrado. Aqui há equívoco sobre o período fiscalizado.

Aduz que por conta do arbitramento, foi aplicada multa no patamar de 75%, conforme dispõe o art. 44 da Lei 9.430/96, e que o presente caso não se trata de cobrança de tributo não declarado e/ou não pago propriamente dito, mas sim auto de infração em decorrência de ação fiscal que desenquadrou a impugnante de uma base de cálculos para o recolhimento da contribuição social previdenciária patronal para outra totalmente distinta, desconsiderando, assim, todas as informações prestadas e pagamentos efetuados.

Alega que da sequência lógica de tal auto de infração, percebe-se que decorre do descumprimento de obrigação acessória, com previsão no inciso VI do art. 149 do CTN, que regula as hipóteses de lançamento de ofício, conforme já manifestado anteriormente, no entanto, com a publicação da Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, houve alteração e revogação de diversos dispositivos legais da Lei 8.212/91, dentre eles consta a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória – art. 32-A.

Frisa que com o desenquadramento da impugnante como produtor rural pessoa jurídica – agroindústria e a aplicação da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias patronais sobre a folha de salários, a Autoridade Fiscal desconsiderou o artigo 32-A da Lei 8.212/91, equivocadamente, aplicando a regra do artigo 44 da Lei 9.430/96, ou seja, a multa decorrente do lançamento de ofício, no importe de 75%, que visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata.

Defende que assim, por se tratar de um tributo sujeito ao lançamento por homologação, a multa aplicada é incompatível com a norma, por não haver qualquer indício da ocorrência de dolo, fraude ou simulação e por tudo isso, não há qualquer possibilidade de aplicação da multa de 75% prevista no art. 44 da Lei

n. 9.430/96, uma vez que esta mesma conduta ali disciplinada já se encontra prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/91.

Sustenta que assim, deve ser aplicada ao presente caso a multa disposta no art. 32-A da Lei n. 8.212/91 por conta da interpretação mais favorável ao contribuinte na aplicação de penalidades, conforme dispõe o art. 112 do CTN, sendo que em outros casos de auto de infração, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF decidiu pela aplicação da multa disposta no art. 32-A da Lei n. 8.212/91. Cita.

Aduz que em não sendo anulado o auto de infração, o que se admite apenas a título argumentativo, deve ser o mesmo revisto para que seja aplicada a multa no patamar disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

DOS PEDIDOS

Requer à vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, que seja mantido o autoenquadramento da impugnante como agroindústria para fins previdenciários no período de 2016/2017, cancelando, conseqüentemente, o auto de infração, bem como com a redução da multa aplicada para o patamar de 20%, conforme disposto no art. 32-A, da Lei n. 8.212/91.

Requer, também, seja concedido prazo extra de 30 (trinta) dias para juntada de novos documentos para instruir a impugnação.

Requer, ainda, que todas as intimações ou notificações decorrentes da presente, assim como do processo administrativo, sejam realizadas em nome dos procuradores constituídos, (...), por AR, sob pena de nulidade do ato por cerceamento de defesa.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, exceto quanto ao pedido de prazo para juntada de novos documentos e ao pedido para intimação em nome dos procuradores constituídos (pleitos não reiterados e afastados pela primeira instância), postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal. Subsidiariamente, requer a redução da multa de ofício de 75% aplicada para o patamar de 20%.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 25/05/2023, e-fl. 2.744, protocolo recursal em 23/06/2023, e-fl. 2.746, e despacho de encaminhamento, e-fl. 2.781), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício das contribuições sociais devidas à Seguridade Social, pela empresa autuada, na qualidade de sujeito passivo da contribuição social, correspondentes a parte patronal, as destinadas ao financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e as destinadas para outras entidades e fundos (Terceiros), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados

empregados, não declaradas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

As competências autuadas são do período de 01/2016 a 12/2017.

O contribuinte autuado declarava em GFIP o FPAS 604 se autoenquadrando como puro “produtor rural pessoa jurídica” (“*empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural*”), espécie que se submete as contribuições previdenciárias e de Terceiros em forma substitutiva conforme ditames do regime da Lei nº 8.870, especialmente nos parâmetros das disposições constantes do art. 25 da referida legislação.

Diante desta declaração, o contribuinte recolhia as contribuições em vergasta exclusivamente sobre a receita bruta da comercialização da produção própria.

A fiscalização, então, autuou a empresa para exigir as contribuições previdenciárias e de Terceiros em forma ordinária como para as empresas em geral, seguindo os ditames do art. 22 da Lei nº 8.212 e demais disposições relacionadas aos recolhimentos para Terceiros. Especialmente, passou a exigir a tributação sobre a folha de salários.

O recorrente alega que, na verdade, é uma agroindústria, não deixando de ser um produtor rural que industrializa sua produção própria ou a adquirida de terceiros e, por isso, não deve recolher sobre folha de salários, não devendo seguir os ditames do art. 22 da Lei nº 8.212 e demais disposições relacionadas aos recolhimentos para Terceiros.

Portanto, é incontroverso nos autos que a declaração em GFIP para o FPAS 604 se autoenquadrando como puro “*produtor rural pessoa jurídica*” (“*empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural*” – art. 25 da Lei nº 8.870), não é o caso concreto do recorrente.

De qualquer sorte, o recorrente pretende não se ver tributado pela folha de salários (regime do art. 22 da Lei nº 8.212) na forma em que lavrado o lançamento de ofício.

O recorrente se irresigna afirmando ser Agroindústria (*um produtor rural que industrializa produção própria e a adquirida de terceiros*) e, neste caso, não se submeteria à tributação sobre a folha de salários (regime do art. 22 da Lei nº 8.212), mas sim se submeteria ao regime do art. 22A da Lei nº 8.212 contribuindo de forma muito semelhante ao puro “produtor rural pessoa jurídica”, pois se este contribui sobre a comercialização da produção própria, tem-se que a agroindústria contribui sobre a comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros revendida após a industrialização.

Para sustentar ser Agroindústria o recorrente mantém as razões originárias, basicamente alega que realiza atividades que se consubstanciam em industrialização de produção rural própria e da adquirida de terceiros. Fala, por exemplo, em beneficiamento de maçãs. Sustenta que a própria legislação sanitária, em atenção as normas do MAPA, obriga o beneficiamento de produtos vegetais destinados à alimentação humana, de modo que o beneficiamento da fruta *in natura* é impositivo.

Pondera que, em seu entender, “industrialização” de produção rural própria ou da adquirida de terceiros, para fins de enquadramento como agroindústria, é a atividade de beneficiamento, quando constituir parte da atividade econômica principal ou fase do processo produtivo, e concorrer, nessa condição, em regime de conexão funcional, para a consecução do objeto da sociedade, sendo seu caso.

Diz que os processos industriais de beneficiamento de produção rural por si empregados são parte de sua atividade econômica principal, estando em seu processo produtivo, sem os quais seria impossível atingir o objeto social. Esclarece que aplica à fruta *in natura* produzida e/ou adquirida de terceiros o processo de beneficiamento/industrialização rudimentar, tais como: lavagem, limpeza, seleção, acondicionamento em embalagem própria e estocagem (resfriamento).

Informa que estes são processos que, além de exigidos na legislação, agregam valor ao produto posteriormente comercializado para atingir o objetivo societário.

Esclarece que o exercício de atividade econômica diversa (da rural ou agroindustrial), como, por exemplo, a comercialização de produção, não tem o condão de descaracterizar o eventual enquadramento como agroindustrial (o produtor rural que industrializa produção própria e a adquirida de terceiros), eis que a comercialização de produtos – próprios e adquiridos de terceiros –, após serem submetidos ao processo de industrialização rudimentar e/ou por beneficiamento, nada mais é que a etapa final para atingir o objetivo da sociedade.

Com isso, pretende ser reconhecido como agroindústria e afastar o lançamento de ofício que pretende exigir tributação sobre a folha de salários para recolhimentos de contribuições quando sustenta que a agroindústria não é tributada em tal sistemática.

Subsidiariamente, caso vencido no mérito, não se reconhecendo ser agroindústria, então requer que a multa de ofício aplicada seja limitada em 20%.

À análise, por capítulos.

- Debate sobre enquadramento, ou não, como agroindústria

Em suma, o recorrente não se conforma em ser tributado pela folha de salários, pois sustenta ser Agroindústria, considera que industrializa sua produção rural própria e aquela que adquire de terceiros. Pondera que exerce o beneficiamento com a industrialização para atender seu objetivo social e comercializar as frutas beneficiadas, especialmente maçã. Assevera que o MAPA impõe o beneficiamento prévio para poder haver a comercialização para o consumo humano. Esclarece que o processo de beneficiamento/industrialização rudimentar que exerce possui etapas, tais como: lavagem, limpeza, seleção, acondicionamento em embalagem própria e estocagem (resfriamento).

O contribuinte havia declarado o FPAS 604 que se traduz em exclusivo produtor rural pessoa jurídica (Lei nº 8.870, art. 25) e o próprio contribuinte confessa, em certa medida, não ter essa conceituação, pois seria uma agroindústria (Lei nº 8.212, art. 22A) e não um puro e

exclusivo produtor rural pessoa jurídica. De toda sorte, com a alegada caracterização como agroindústria o sujeito passivo tenta se esquivar da contribuição sobre a folha de salários.

A fiscalização, doutro lado, sustenta que o contribuinte não é agroindústria, pois sua industrialização ou beneficiamento é rudimentar e exerceria atividade de revenda da produção adquirida de terceiros, inclusive de forma mais sobrepujante à produção própria, adentrando por exclusão em conceito de empresa comercial em termos de atacadista de frutas.

É fato incontroverso que a GFIP foi preenchida com erro, pois não se trata de puro e exclusivo produtor rural pessoa jurídica (Lei nº 8.870, art. 25). De qualquer forma, necessário decidir se se trata, ou não, de uma agroindústria.

Muito bem. Entendo que as atividades exercidas pelo contribuinte no sentido de beneficiar ou industrializar de forma rudimentar as frutas, com o recebimento das frutas *in natura*, com o pré-resfriamento delas, com a armazenagem, com a lavagem, com a pré-classificação, com o polimento e secagem, com a calibração, com a classificação, com a colação da embalagem e atividades de controle de qualidade, com a paletização, com a segunda armazenagem e expedição, em suma, com lavagem, limpeza, seleção, acondicionamento em embalagem própria e estocagem (resfriamento), não são suficientes para qualificar, para fins previdenciários-tributário, o contribuinte como agroindústria.

Isto porque, no que importa, o §3º do art. 25 da Lei nº 8.870, por outras palavras, em consonância integrativa com o art. 22A da Lei nº 8.212 e em referência sistemática ao art. 25, §3º, da Lei nº 8.212 (ainda que este seja o da pessoa física produtora rural), estabelece que os produtos de origem vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos, consideram-se como integrantes da produção rural, sendo, portanto, produtos da produção rural própria do produtor rural, do puro e exclusivo produtor rural.

Vale dizer, para fins da legislação previdenciária-tributária, o beneficiamento ou industrialização rudimentar não caracterizam a chamada *“industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”* que qualifica uma pessoa jurídica como *“agroindústria”* nos termos do art. 22A da Lei nº 8.212, isto é, como *“o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”*. O beneficiamento ou industrialização rudimentar retira a possibilidade de qualificar como agroindústria.

Consequentemente, os produtos de origem vegetal em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento (*processos de lavagem, polimento e limpeza*) e industrialização rudimentar (*processos de embalagem, resfriamento, acondicionamento*), que nada alteram a composição e as características do produto *in natura*, não perfazem o conceito de industrialização necessário para atrair a qualificação de agroindústria.

De mais a mais, apenas para argumentar, especialmente considerando a independência da legislação previdenciário-tributária, a maçã na TIPI (Tabela de Incidência do IPI) tem notação “NT”, isto é, Não Tributável.

Adicionalmente, diante da convergência de posição, passo a crescer como razões de decidir as ponderações decisórias da primeira instância que ora adoto, nestes termos:

➤ **Confronto dos argumentos da impugnante com o relato da autoridade fiscal**

4.13. Expostos os principais argumentos dos dois destaques da defesa cabe trazer trechos do Relatório Fiscal que contrapõe o que sustenta a impugnante.

Situação encontrada pela fiscalização

A empresa DALAIO enquadra-se como “Produtor Rural Pessoa Jurídica” de acordo com as informações declaradas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social – GFIP’s, informando o código FPAS 604 – Produtor Rural Pessoa Jurídica.

Ainda que se declarando produtor rural pessoa jurídica com contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural, somente a partir de 05/2017, passou a declarar tais valores no campo - Comercialização da Produção – PJ - da GFIP, apesar de recolher tais contribuições a partir de 01/2017. Em relação ao ano de 2016, a empresa não declarou, bem como não recolheu tais contribuições.

(...)

*5 DA ANÁLISE DO ENQUADRAMENTO DO CONTRIBUINTE Diante das análises realizadas, baseadas nos documentos apresentados, é incontroverso que a empresa DALAIO AGROPASTORIL LTDA., **além de produzir e comercializar a produção própria, adquire produtos rurais de produtores rurais pessoas físicas e jurídicas de forma rotineira e promove a venda destes, exercendo assim, também atividade comercial, executando ainda os serviços de classificação, embalagem e armazenamento de frutas.***

(grifo nosso)

4.14. Até aqui já se observa que, independentemente de o contribuinte defender seu enquadramento seja como produtor rural pessoa jurídica, seja como agroindústria, sua conduta no período fiscalizado conflita com seus argumentos, posto que no ano de 2016 não declarou e não recolheu a contribuição substitutiva sobre a comercialização da produção rural, passando a recolher somente a partir de 01/2017 e declarar em GFIP a partir de maio de 2017 com código FPAS 604.

REGRA (regime de substituição) e EXCEÇÃO (regime tributário misto) não se aplica a DALAIO

4.15. A autoridade fiscal destaca em seu relatório **a regra e a exceção** e a razão pela qual a DALAIO não pode ser enquadrada como produtor rural pessoa jurídica para fins de substituição das contribuições previdenciárias devidas sobre a folha de pagamento. Extrai-se trechos.

• *Importante ressaltar que, para a empresa enquadrar-se como Produtora Rural Pessoa Jurídica, em substituição às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento de empregados e avulsos, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, pela contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, a pessoa jurídica **deverá ter como finalidade exclusiva a atividade de produção rural.***

• *A Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, em seu artigo 165, inciso XXII, **definiu atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, aquela exercida mediante estrutura operacional definida, em estabelecimento específico ou não, com a utilização de mão-de-obra distinta daquela utilizada na atividade de produção rural ou agroindustrial,** independentemente da atividade preponderante do produtor rural ou da agroindústria.*

• *Tratamentos tributários diferenciados por atividade necessitam de expressa previsão legal, conforme ocorreu a partir de 11/2001, com a eficácia da Lei nº 10.256/2001, que incluiu o parágrafo 5º no artigo 25 da Lei nº 8.870/94, **criando a única possibilidade para a aplicação de regime tributário misto aos produtores rurais pessoas jurídicas que, além da atividade rural, prestam serviços a terceiros.** Neste caso, somente em relação a atividade de prestação de serviço, a contribuição incide sobre a folha, permanecendo a incidência sobre a receita da comercialização da produção para as demais atividades rurais.*

• *Esta exceção, criada pela Lei nº 10.256/2001, não se aplica ao sujeito passivo em questão, uma vez que **a outra atividade desenvolvida pela DALAIO, além da rural, é, incontestavelmente, a de comércio e não a de prestação de serviço.***

• *No próprio contrato social consta, dentre seus objetos sociais, a produção e comercialização de produtos agropecuários, fruticultura, bem como produção de hortifrutigranjeiros. Também no site da empresa www.dalaio.com.br, em trecho já reproduzido no item 3: “... **mesmo assim sabemos que esta produção não é suficiente para atender a demanda de nossos clientes, a empresa ainda adquire a produção de pomares de produtores de Vacaria e região para aprimorar suas vendas em várias regiões do país ...**”. Logo, se a empresa habitualmente compra produtos para revendê-los, **ela de fato tem também a finalidade de mercancia, desrespeitando o inciso IV do art. 201 do RPS, de acordo com o qual está sujeito ao regime substitutivo o produtor rural pessoa jurídica que tenha***

como fim apenas a atividade de produção rural. Comprar para revender não é produzir.

• Concluindo, **o desenquadramento da empresa como Produtor Rural Pessoa Jurídica (PRPJ), foi dado em função de terem sido constatadas operações de compra e venda de produtos rurais de terceiros - produtores pessoas físicas e jurídicas, ou seja, a empresa não observou que para manter-se na condição de PRPJ, teria que necessariamente e exclusivamente comercializar sua produção própria, e ao efetuar compras de produtos rurais de terceiros e revendê-los, acabou por enquadrar-se, para fins previdenciários, como empresa comercial. As aquisições ocorreram de forma rotineira durante todo o período fiscalizado, bem como a prestação de serviços de classificação, embalagem e armazenagem de frutas de terceiros, acabando por ensejar uma situação excludente da condição de Produtor Rural Pessoa Jurídica – PRPJ.**

Quadros elaborados pela fiscalização e planilhas apresentadas pela empresa

AQUISIÇÃO PRODUTOS RURAIS - TERCEIROS	
ANO	VALOR (R\$)
2016	13.296.791,93
2017	10.275.145,00
TOTAL	23.571.936,93

PRODUÇÃO PRÓPRIA – POMARES DALAIO	
ANO	VALOR (R\$)
2016	2.043.800,00
2017	3.562.050,00
TOTAL	5.605.850,00

4.16. A autoridade fiscal concluiu que de acordo com o resumo dos quadros acima a produção própria em valores das notas fiscais de entrada de maçãs em relação ao total em valores de maçãs que entraram no estabelecimento (próprias e de terceiros), representa, em 2016, 15,37% e, em 2017, 34,67%, não restando dúvida portanto, que a DALAIO exerce atividade mercantil em caráter habitual e preponderante em relação à atividade de produção rural, não podendo ser considerada, para fins previdenciários, produtor rural pessoa jurídica, e sim empresa comercial, dedicada à revenda de frutas preponderantemente.

4.17. Salaria que as Planilhas elaboradas pela empresa demonstrando as receitas referentes à comercialização da produção rural própria e às receitas advindas da aquisição de mercadorias adquiridas de terceiros, evidenciam, uma vez mais, a absoluta preponderância da revenda de mercadorias sobre a venda de produção própria na formação da receita da empresa.

PLANILHAS APRESENTADAS PELA EMPRESA – SAÍDAS DE FRUTAS EM REAIS (R\$)		
ANO	2016	2017
SAÍDAS DE FRUTAS DO POMAR DALAIO	8.147.627,35	7.847.502,15
SAÍDAS DE FRUTAS DE TERCEIROS	20.106.508,48	16.210.361,13
TOTAL DE SAÍDAS DE FRUTAS	28.254.135,84	24.057.863,28
PERCENTUAL DA PRODUÇÃO DE FRUTAS PRÓPRIAS EM RELAÇÃO AO TOTAL DE SAÍDAS	28,84%	32,62%

4.18. Apurou, assim, os seguintes percentuais:

- Para o ano de 2016, os percentuais são de 71,16% para a revenda de mercadorias e de 28,84% para a venda de produtos próprios.
- Já para o ano de 2017, os percentuais são de 67,38% para a revenda de mercadorias e de 32,62% para a venda de produtos próprios.

Objetos sociais secundários

4.19. Quanto aos objetos sociais secundários da empresa relata a fiscalização:

DALAIO AGROPASTORIL LTDA., dentre seus objetos sociais secundários consta, além de outras atividades econômicas, o comércio atacadista de frutas, verduras, raízes, tubérculos, hortaliças e legumes frescos, cujo CNAE fiscal é 4633-8/01. Não obstante esse dado cadastral, o que se constata é que a DALAIO tem como atividade principal o comércio atacadista, o que lhe impossibilita de contribuir com base na receita de comercialização da produção (cultivo) rural de que trata a Lei nº 8.870/94.

Para fins de apuração das contribuições previdenciárias, como a revenda de mercadorias, além de habitual, é preponderante em relação a atividade rural, com a empresa DALAIO comprando e vendendo sistematicamente produção rural de terceiros, fica a mesma excluída da substituição, devendo contribuir sobre a remuneração dos segurados em relação a todas as suas atividades durante todo o período fiscalizado.

(grifos nossos)

Sobre as alegações da impugnante no tocante ao IPI

4.20. A autoridade fiscal observa sobre o IPI o seguinte.

Ressaltamos ainda a independência entre a legislação previdenciária e a legislação do IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, de modo que o que pode ser considerado industrialização para fins de IPI, pode “não” o ser para fins previdenciários.

Dessa maneira, na esteira do poder normativo e regulamentador conferido à RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - pelo art. 33 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 11.941/2009, foi emitida a já citada IN RFB nº 971/2009.

(grifos nossos)

Sobre as alegações da impugnante quanto a Agroindústria

4.21. Salieta a autoridade fiscal que para fins previdenciários, agroindústria é “o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”, a teor do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991. Cita o art. 165, inciso I, alínea “b” 1 e 2, da IN RFB nº 971, de 2009, que define produtor rural e agroindústria. Na sequência transcreve os conceitos relacionados previstos no art. 165 da referida IN concluindo:

*Da simples leitura dos conceitos antes transcritos pode-se concluir que o enquadramento da empresa como agroindústria pressupõe o implemento dos dois requisitos objetivamente definidos na legislação, quais sejam **ser produtora rural pessoa jurídica e industrializar produção rural própria.***

O mesmo ato normativo define produção rural, além de beneficiamento e industrialização rudimentar, processos por meio dos quais se obtém a produção rural, não se confundindo, portanto, com a etapa seguinte, de industrialização, a ser necessariamente cumprida pela agroindústria.

(grifos nossos)

4.22. A autoridade fiscal comenta ainda, a diferença sobre o enquadramento como agroindústria, ressaltando que a própria DALAIO não se auto enquadra nessa condição, conforme GFIP apresentadas:

Importante referenciar ainda que, diferentemente do produtor rural pessoa jurídica, que contribui sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, a agroindústria manterá a incidência da contribuição substitutiva mesmo quando, além de comercializar sua própria produção, também vender a produção de terceiros, contribuindo sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.

*De qualquer forma, como veremos a seguir, os processos de lavagem, classificação e embalagem a que são submetidas as frutas produzidas e/ou adquiridas pelo sujeito passivo “não” configuram industrialização “para fins de contribuição previdenciária”, **não podendo a DALAIO ser considerada agroindústria (nem a própria se auto enquadra assim, para fins previdenciários, conforme GFIP’s apresentadas).***

(grifos nossos)

Sobre alegação de beneficiamento e industrialização rudimentar

4.23. Observa a autoridade fiscal que não se equiparam a processos capazes de transformar o produtor rural pessoa jurídica em agroindústria:

O art. 165, II da IN RFB 971/2009, acima reproduzido, já deixava claro que é considerado produção rural, para fins de tributação previdenciária, produtos submetidos a beneficiamento ou industrialização rudimentar. Ainda assim, mesmo que desnecessário, o conceito de industrialização para fins previdenciários foi depois reforçado no ato normativo que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas por esta Secretaria pela IN RFB nº 1.867, de 2019, deixando ainda mais claro que beneficiamento e industrialização rudimentar não se equiparam a processos capazes de transformar o produtor rural pessoa jurídica em agroindústria.

Há que notar que a classificação do produto ao final comercializado pelo sujeito passivo – maçã fresca (predominantemente), ameixas, pêssegos e peras – não muda em razão dos processos de resfriamento, lavagem, limpeza, classificação e embalagem, destinada ou não ao transporte, porventura utilizados. (grifos nossos)

4.24. Verifica-se, assim, que todos os pontos controvertidos destacados na impugnação já foram devidamente enfrentados e comentados no Relatório Fiscal.

4.25. Na apuração dos valores lançados de ofício a autoridade fiscal discrimina as bases de cálculo e as contribuições devidas considerando o reenquadramento da tributação da impugnante, que não contesta especificamente bases e contribuições decorrentes, restringindo-se a contestar o novo enquadramento, que a exclui do regime substitutivo.

4.26. Foram lançadas por meio dos Autos de Infração de que trata o presente processo, contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados vinculados obrigatoriamente ao Regime Geral da Previdência Social – RGPS, uma vez que o atuado declarou-se em GFIP como contribuinte em relação ao qual se aplicaria a substituição prevista pela Lei nº 8.870/1994, sem, contudo, se dedicar, com exclusividade, à atividade de produção rural.

4.27. Especificamente, conforme relatório fiscal, o contribuinte, nos anos de 2016 e 2017, produziu e vendeu produtos rurais, bem como comercializou produtos adquiridos de terceiros e de acordo com o relato da fiscalização, a comercialização da produção rural adquirida de terceiros constitui parcela significativa da receita obtida, conforme demonstrado nos quadros/planilhas acima reproduzidos.

4.28. Assim, quanto a exclusão do regime substitutivo pela fiscalização e a argumentação da empresa contribuinte para sustentar situação diversa, que difere inclusive de seu auto enquadramento, conforme declarou em GFIP, cabe

trazer a legislação de regência para confronto com os fatos apurados pela fiscalização.

(...)

[...]

4. Da coisa julgada administrativa

(...)

4.75. Não obstante, a situação constatada em cada fiscalização evidentemente diz respeito ao respectivo procedimento, diante do que foi apurado, período fiscalizado, conduta do contribuinte, legislação e orientações da época. Não tem cabimento que seja exatamente da mesma forma por conta de ser o mesmo contribuinte. O procedimento fiscal depende dos fatos apurados em cada fiscalização para aplicação adequada da legislação de regência vigente.

4.76. O presente julgamento se restringe ao lançamento em contenda e a apreciação dos argumentos da impugnante estão sendo todos analisados exaustivamente neste voto, considerando somente as autuações deste processo, que é o procedimento cabível, conforme dispõe o Decreto nº 70.237/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Da multa de ofício aplicada em 75% e pedido subsidiário para fixar em 20%

Pretende o recorrente, vencido no capítulo anterior, que a multa de ofício aplicada em 75% seja minorada e fixada de forma limitada em 20%. Invoca o art. 32-A da Lei nº 8.212.

Pois bem. Não lhe assiste razão. Explico.

Ora, em se cuidando de lançamento de ofício há previsão legal determinando a respectiva multa de ofício, que é inerente ao procedimento de lavratura de cada auto de infração, ou seja, a multa de ofício decorre do lançamento de ofício.

Em matéria previdenciário-tributária o art. 35-A da Lei nº 8.212 remete para o art. 44, I, da Lei nº 9.430, após alterações pela Lei nº 11.941, de 2009, de modo que a multa aplicada está correta, inclusive conforme fatos e fundamentos que ensejaram a sua aplicação devidamente discriminados nos Autos de Infração e Relatório Fiscal, sendo que os Autos de Infração têm inclusive relatório específico “Demonstrativo de Multa e Juros de Mora”, que detalha as importâncias apuradas mês a mês, descrevendo também o enquadramento legal.

Cumpre enfatizar que, na lavratura dos autos de infração, não é lícito ao agente público, discricionariamente, furtar-se de aplicar a lei vigente ao quantificar o montante do crédito tributário exigível de ofício, inclusive no tocante à penalidade cabível, estando sua atividade vinculada à legislação que dispõe acerca da multa a ser aplicada. A imposição da multa decorre de previsão legal e foi aplicada na forma estabelecida na legislação vigente. Assim, referidos dispositivos legais, que embasam a aplicação da multa questionada, encontram-se em plena

vigência e, portanto, são de aplicação obrigatória pela Administração. A autoridade fiscal, ao aplicar a legislação, não tem faculdade discricionária, somente a vinculada nos termos do que disciplina o artigo 142, parágrafo único, do CTN.

Quanto a alegação da impugnante sobre aplicabilidade da multa por descumprimento de obrigação acessória conforme previsto no art. 32-A, da Lei 8.212, trata-se de penalidade que não se sobrepõe e não se compara ao que determina o art. 35-A da referida Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, considerando que a partir de 1º de dezembro de 2008 passaram a ser aplicadas as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430 para descumprimento de obrigação principal.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço do recurso voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros