



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13839.723564/2017-60
ACÓRDÃO	2003-006.712 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TONDO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2013 a 31/12/2013

ENQUADRAMENTO CÓDIGO FPAS 604. PESSOA JURÍDICA QUE NÃO PRODUZ PRODUTO RURAL. IMPOSSIBILIDADE.

A substituição tributária prevista no artigo 25 da Lei nº 8.870, de 1994, com a redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, não se aplica a contribuinte, que é mero adquirente de produção rural comercializada com pessoa jurídica, esta sim considerada produtor rural, pois é quem se dedica a produzir, quem cultiva a produção rural, que coloca a venda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relator

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco Ibiapiano Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Fernanda Melo Leal e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

RELATÓRIO

O processo administrativo fiscal em epígrafe refere-se ao Auto de Infração lavrado no decorrer de procedimento fiscal, cujo lançamento de ofício consolidou os créditos tributários referentes a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, correspondentes a parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, que deixaram de ser oferecidas a tributação no período de 01/2013 a 12/2013, no valor consolidado de R\$ 1.966.189,99. Foi formalizado também processo protocolado sob nº 13839.723565/2017-12, com os mesmos elementos de prova, que se refere a constituição dos créditos tributários relativos às contribuições sociais destinadas às Outras Entidades e Fundos.

O Relatório Fiscal, fls. 196 a 204, informa que o procedimento fiscal deu-se com objetivo de verificação do cumprimento das obrigações relacionadas aos tributos declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

Relata a autoridade fiscal que as operações e procedimentos comandados foram decorrentes de indícios de irregularidades apresentadas no cruzamento de informações obtidas nos diversos sistemas da Receita Federal do Brasil. Dessa forma, a origem das contribuições devidas é proveniente de enquadramento incorreto quanto ao código FPAS (Fundo da Previdência e Assistência Social), informado nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, que apurou-se indevido para o contribuinte em questão.

Informa que a ação fiscal teve início aos 21/02/2017, com a ciência do sujeito passivo do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, sendo emitidos Termos de Cientificação de continuidade do procedimento fiscal nºs 01 a 03, recepcionados respectivamente, nas datas de 25/04/2017, 23/06/201 e 29/08/2017, cientificando o sujeito passivo do fato, tendo o contribuinte apresentado sua documentação, que em conjunto com os dados colhidos nos sistemas da Receita Federal do Brasil formaram o acervo documental de trabalho.

Relata que com relação aos esclarecimentos acerca da divergência entre o código FPAS informado nas GFIP, e a atividade efetivamente exercida pela empresa, foi concedido prazo suplementar, à vista do não esclarecimento por escrito, tendo o representante legal posteriormente encaminhado resposta quanto às informações solicitadas, que integram o processo.

Explica a Auditora Fiscal, que constatou-se que o sujeito passivo faz a transmissão de suas declarações à Seguridade Social por meio do envio sistemático de GFIP com dois diferentes códigos FPAS, informando parte de seus empregados e

contribuintes individuais no código FPAS 507 (corretamente); e o restante de seu quadro de empregados, no código FPAS 604 (incorretamente).

Enfatiza que os recolhimentos das contribuições previdenciárias, relativos à parte patronal e à parte descontada dos segurados empregados e contribuintes individuais, efetivados pelo sujeito passivo ou já constituídos em documentos de créditos, decorrentes das declarações já enviadas nas GFIP com código FPAS 507 (Indústrias em geral) e informados corretamente, não se referem ao presente lançamento.

Esclarece a autoridade fiscal que as declarações em GFIP, enviadas incorretamente pelo sujeito passivo com o código FPAS 604 (Produtor Rural Pessoa Jurídica), são as que originaram o lançamento das contribuições patronais, cujo Auto de Infração integra o presente processo. Salaria que os recolhimentos e/ou créditos constituídos a título de contribuições descontadas dos segurados empregados, as deduções dos valores pagos a título de salários-família e/ou salários-maternidade, constantes nos sistemas da RFB, originadas nas declarações enviadas por meio das GFIP com código FPAS 604 foram verificados, não restando diferenças a serem lançadas.

Considerando que o auto enquadramento incorreto no código FPAS 604 motivou a apuração das contribuições devidas, passa a relatar os fatos apurados que obrigam a revisão do enquadramento no código FPAS. Informa o seguinte:

Ressalta ainda a Auditora Fiscal, que intimada a apresentar justificativa a respeito desse enquadramento no código de Produtor Rural Pessoa Jurídica, a empresa, por intermédio de seu representante legal Sr. Roberto A. Tondo, respondeu, em síntese: a) Que o contribuinte no exercício de suas atividades empresariais é uma produtora rural pessoa jurídica, organizada na forma da lei, e adota o Código e Descrição de Atividade Econômica Principal (CNAE) nº 1629-3/01; b) Que o referido enquadramento do FPAS é baseado na Instrução Normativa RFB nº 971/2009, e transcreve o artigo 165, incisos I, item 1, VI e X; artigo 175; artigo 171, inciso I, § 1º e incisos I e II do §2º e § 6º

Relata a autoridade fiscal que o sujeito passivo justifica que a empresa é adquirente de produtos de origem vegetal e ,adquire sua matéria-prima somente de pessoas jurídicas, não sendo sub-rogada nas contribuições de pessoa física e conforme artigo 175 da referida IN, tem substituídas suas contribuições sobre a folha de salários.

Esclarece a seguir, colacionando o artigo 165 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que diante da própria conceituação definida, a argumentação do sujeito passivo não prospera, pois é mero adquirente de produto de origem vegetal, exclusivamente de produtor rural pessoa jurídica, não figurando nem como subrogado no recolhimento de contribuições, caso adquirisse produção de produtores rurais pessoas físicas e, portanto, não se enquadra nas disposições do art.165, da IN RFB nº 971/2009. Enfatiza, que o sujeito passivo não contribui sobre a receita bruta proveniente da comercialização de produção rural,

industrializada ou não e, portanto não se enquadra nas disposições do artigo 175 da IN RFB nº 971/2009.

Explica, que das declarações em GFIP enviadas pelo sujeito passivo com código FPAS 604 e código FPAS 507, apenas esta última é correta, pois se trata de empresa com atividade econômica principal a industrial, tendo a comercial como secundária.

Salienta que dessa forma, apenas as GFIP com código FPAS 604 foram as que originaram as diferenças de contribuições patronais, lançadas.

Informa também no Relatório Fiscal....

Na verificação da escrituração contábil do sujeito passivo por meio das informações transmitidas ao Sistema Público de Escrituração Fiscal —SPED, constatamos no balanço do ano de 2013, apresentado, que o mesmo não possui em seu ativo imobilizado propriedade rural ou quaisquer gastos, custos, despesas que justifiquem arrendamento de terras.

Nota-se, ainda, a ausência de registro de fatos contábeis referentes à atividade rural. Os resultados contabilizados referem-se às atividades industriais e comerciais que, de fato, constituem-se na atividade principal do sujeito passivo.

Enfatiza ainda, que na verificação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica —DIPJ 2014, ano-calendário 2013, sob nº 0000313298, com número de Recibo sob nº14.34.52.42.90, recepcionada na data de 10/06/2014, da qual junta as páginas de Rosto, 01,08, 29, 52 e 53, constam....

Ressalta que, pela análise procedida, ficou demonstrado que o sujeito passivo não cumpriu com os requisitos para o auto-enquadramento realizado no FPAS 604, pois não produziu produção rural e nem adquiriu produção rural de terceiros concomitantemente com produção rural própria, que é o caso das agroindústrias.

Esclarece que, comprovado que o sujeito passivo se enquadrrou de forma incorreta na condição de produtor rural, a fiscalização procedeu novo enquadramento considerando o FPAS 507, por ser sua atividade econômica preponderante, em relação somente àqueles empregados, que foram informados nas GFIP com o código FPAS 604. As diferenças de alíquotas devidas em consequência do reenquadramento foram discriminadas no quadro que segue reproduzido....

Relata que através do Auto de Infração em contenda, além de multas e juros foram apurados os seguintes créditos tributários

Esclarece que os créditos foram apurados no Auto de Infração com base nas informações declaradas em GFIPs, prestadas pelo sujeito passivo, que se encontram demonstrados em planilhas anexas ao Relatório Fiscal.

Passa a discorrer sobre o demonstrativo de apuração, infrações, cálculo das multas e demais esclarecimentos sobre o procedimento e os anexos que integram o Auto de Infração, que em síntese referem-se aos esclarecimentos sobre os dois

códigos de receita - 2141 (CP patronal) e 2158 (GILRAT), relativos as contribuições apuradas, as bases de cálculo consideradas as importâncias declaradas nas GFIP, remetendo aos demais demonstrativos, que juntamente com o relatório fiscal são partes integrantes do Auto de Infração.

Conclui que a infração apurada refere-se a declaração em GFIP com incorreção e omissão, que implica em apuração indevida quanto aos valores corretos das contribuições.

Além do Relatório Fiscal, integra o Auto de Infração, fls. 250, os seguintes documentos: Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, Demonstrativo de Apuração, Cálculo da Multa e Juros de Mora, Orientações ao sujeito Passivo, fls. 251 a 259.

Seguem também acostados aos autos, todos os termos emitidos durante a ação fiscal, as respostas do sujeito passivo e demais documentos comprobatórios citados no Relatório Fiscal.

A empresa Tondo Indústria e Comércio Ltda, teve ciência da autuação em 09/11/2017, conforme AR, fls. 260, apresentando por intermédio do sócio Roberto Aparecido Tondo, impugnação em 04/12/2017, que segue às fls. 265 a 269.

Sustenta o contribuinte que o auto de infração lavrado não merece prevalecer, pois não houve equívoco no enquadramento no código FPAS 604 - destinado aos produtores rurais pessoas jurídicas.

Defende que no exercício de suas atividades empresariais é uma produtora rural pessoa jurídica, organizada na forma da lei, e adota o Código e Descrição da Atividade Econômica Principal (CNAE) nº 1629-3/01 - Fabricação de artefatos diversos de madeiras, exceto móveis, inerente às suas atividades econômicas.

Alega que o referido enquadramento do FPAS 604 é baseado na Instrução Normativa RFB nº 971/2009, transcrevendo os artigos que entende relacionados e que sustentam a sua argumentação. Colaciona inicialmente o artigo 165, incisos I, alínea "b", inciso VI e inciso X.

A seguir alega que por força das disposições transcritas, a recorrente pode, perfeitamente, ser enquadrada como produtora rural pessoa jurídica, vez que adquire produção rural para uso comercial e industrial e uma vez enquadrada como produtora rural pessoa jurídica, faz jus ao benefício disposto no artigo 175, que reproduz na impugnação, seguido do artigo 171, inciso I, parágrafo primeiro.

A defesa restringe-se a essa singela explanação.

DO PEDIDO

Conclui que diante de todo o exposto, requer seja recebida a defesa e ao final julgada procedente para declarar a nulidade total do Auto de Infração impugnado.

A DRJ, na análise da peça impugnatória, manifesta seu entendimento no seguinte sentido:

A ciência do sujeito passivo deu-se em 09/11/2017. O contribuinte instaurou o contencioso administrativo, pois apresentou impugnação dentro do prazo obrigatório, protocolando em 04/12/2017 impugnação tempestiva, consoante fls. 265 a 269.

Tendo sido a impugnação apresentada com a observância do prazo e dos requisitos estipulados nos artigos 56 e 57 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, dela tomo conhecimento.

Observa-se que, nos termos do artigo 58 do referido Decreto, considera-se não impugnada a matéria que não for expressamente contestada pela Impugnante...

Art.58. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 17, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67).

Dessa forma, a impugnação é admitida. Entretanto, em que pesem os esforços da Impugnante em seu arrazoadado, as alegações apresentadas não são eficientes para elidir ou alterar o lançamento, como será demonstrado.

Da Autuação Fiscal

5. O Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais. Em todos os procedimentos que antecederam a autuação oportunizou-se ao contribuinte manifestar-se sobre os fatos apurados.

5.1. O Relatório Fiscal, relata os procedimentos realizados de acordo com os fatos apurados e as determinações legais.

5.2. Ainda que não bastasse a inserção no Relatório Fiscal, dos principais dispositivos legais, que sustentam a exigência do crédito, com a descrição dos fatos em detalhes, tem-se os relatórios Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, Demonstrativo de Apuração, Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, que integram o Auto de Infração, bem como os termos emitidos durante a ação fiscal, as respostas do sujeito passivo e demais documentos comprobatórios citados no Relatório Fiscal.

5.3. Nesses relatórios estão elencados para ciência do contribuinte os fatos apurados e fundamentos legais, que respaldam os procedimentos realizados, possibilitando a compreensão da origem da importância exigida. Dessa forma, os procedimentos estão em consonância com a legislação de regência.

5.4. A forma de apuração dos valores devidos é resultante dos fatos apurados, de acordo com a conduta do contribuinte e tem respaldo na legislação de regência, não cabendo a autoridade administrativa alterar qualquer forma legal estabelecida, posto que não tem poder discricionário para tanto, uma vez que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, conforme dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

5.5. Portanto, tendo constatado que o contribuinte enquadrou-se de forma indevida como produtor rural pessoa jurídica, a autoridade fiscal não poderia se abster do lançamento das contribuições devidas, sob pena de responsabilidade funcional, consoante o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN)....

Do Mérito da Impugnação

5.6. Em síntese, sustenta o contribuinte que não houve equívoco no enquadramento no código FPAS 604, destinado aos produtores rurais pessoas jurídicas, e que no exercício de suas atividades empresariais é uma produtora rural pessoa jurídica, sendo sua atividade econômica principal (CNAE) nº 1629-3/01 - fabricação de artefatos diversos de madeiras, exceto móveis, inerente a suas atividades econômicas.

5.7. Transcreve artigos da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que tratam de conceitos discriminados no art. 165, com destaque para inciso I (produtor rural), VI (adquirente) e X (sub-rogado), ressaltando que pode perfeitamente ser enquadrada como produtor pessoa jurídica, uma vez que adquire produção rural para uso comercial e industrial.

Sua interpretação se fundamenta nesses conceitos. Assim sendo, defende que faz jus ao benefício disposto em outro artigo da referida Instrução Normativa, artigo 175, que trata das contribuições substituídas, colacionando o mencionado artigo e também o artigo 171, que trata da base de cálculo das contribuições devidas pelo produtor rural.

5.8. Tem-se também, enfatizado pelo o contribuinte, o fato de ser adquirente de produtos de origem vegetal e adquirir sua matéria prima somente de pessoas jurídicas, não sendo sub-rogada nas contribuições de pessoa física, devendo nos termos do artigo 175, ter suas contribuições sobre a folha de salários substituídas, o que justificaria seu pedido de nulidade total do Auto de Infração impugnado.

5.9. Considerando o exposto pelo contribuinte, verifica-se que sustenta e fundamenta sua defesa na interpretação das orientações constantes na Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), cujos artigos mencionados na impugnação estão discriminados no Capítulo I - Das atividades Rural e Agroindustrial do Título III - Das Normas e Procedimentos Específicos.

5.10. A referida Instrução Normativa, entre suas inúmeras orientações, dispõe também sobre a classificação da atividade para fins de atribuição do Código do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), tendo o Auditor Fiscal mencionado no Relatório Fiscal os artigos 109-B e 109-C.

5.11. O artigo 109-B preconiza que cabe à pessoa jurídica, para fins de recolhimento da contribuição devida a terceiros, classificar a atividade por ela

desenvolvida e atribuir-lhe o código FPAS correspondente, sem prejuízo da atuação, de ofício, da autoridade administrativa, que constituirá o crédito, se existente a respectiva obrigação. O Auditor Fiscal diante o erro lançou de ofício a importância devida considerando a reclassificação do código FPAS 604 para código FPAS 507. Importante observar que embora esse artigo se refira ao código FPAS com destaque das contribuições devidas a terceiros, o código FPAS não trata apenas da tributação dessas exações, mas também é determinante para a tributação das contribuições sociais previdenciárias, considerando suas inúmeras peculiaridades. A IN RFB nº 971/2009 pormenoriza a evolução dos códigos FPAS, para fins de enquadramento e cálculo das contribuições, conforme se verifica no corpo da Instrução Normativa e nos anexos que remete, inclusive os próprios da atividade rural.

5.12. O artigo 109-C determina que a classificação de que trata o art. 109-B terá por base a principal atividade desenvolvida pela empresa, assim considerada a que constitui seu objeto social, conforme declarado nos atos constitutivos e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, observadas as demais regras que discrimina. Em procedimento fiscal apurou-se por meio dos atos constitutivos e alterações a principal atividade do contribuinte, que corresponde a descrição da atividade econômica principal no CNPJ, qual seja, fabricação de artefatos diversos de madeira, exceto móveis - 16.29-3-01.

5.13. Pelo confronto das informações extraídas nos sistemas institucionais verificou-se que a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2014, ano-calendário 2013, traz informações importantes com relação a contenda, pois informa não se tratar de pessoa jurídica com atividade rural, não consta registro de receita da atividade rural, registrando apenas informações sobre vendas de produtos de fabricação própria.

5.14. Outra informação importante foi apurada na verificação da escrituração contábil do sujeito passivo, por meio das informações transmitidas ao Sistema Público de Escrituração Fiscal — SPED, constatando-se no balanço do ano de 2013, apresentado, que o mesmo não possui em seu ativo imobilizado propriedade rural ou quaisquer gastos, custos, despesas que justifiquem arrendamento de terras, bem como a ausência de registro de fatos contábeis referentes à atividade rural, sendo que os resultados contabilizados referem-se às atividades industriais e comerciais que, de fato, constituem-se na atividade principal do sujeito passivo, conforme relatou a autoridade fiscal.

5.15. Tem-se também como relevante o fato do próprio contribuinte afirmar e deixar expresso na impugnação que no exercício de suas atividades empresariais é uma produtora rural pessoa jurídica, organizada na forma da lei, e adota o Código e Descrição da Atividade Econômica Principal (CNAE) nº 1629-3/01 - Fabricação de artefatos diversos de madeiras, exceto móveis, inerente às suas atividades econômicas.

5.16. Ora, então quanto a tratar-se de atividades industriais não pode 5.16. Ora,

então quanto a tratar-se de atividades industriais não pode haver discussão, pois o próprio contribuinte afirma dedicar-se a fabricação de artefatos diversos de madeiras.

5.17. No entanto, apesar de confirmar suas atividades industriais, defende ser produtora rural pessoa jurídica, fundamentando seu entendimento em artigos da IN RFB nº 971/2009, que em hipótese alguma respalda sua alegação equivocada, ao contrário os artigos citados na impugnação são auto explicativos, não justificando outro entendimento senão aquele que se extrai de simples leitura.

5.18. Tem-se então a contenda, considerando que o sujeito passivo enviou GFIP com código FPAS 604, tendo a autoridade fiscal procedido a reclassificação de ofício considerando o código FPAS 507, de acordo com as atividades a que se dedica de fato o contribuinte.

5.19. Diante da interpretação totalmente equivocada, considerando entre suas alegações a principal, que faz jus ao benefício disposto no artigo 175, e uma vez que esse dispositivo trata das contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, que substituem as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento, questiona-se:

☐ Efetuiu algum recolhimento sobre a comercialização da produção rural?

☐ Declarou na GFIP com FPAS 604, em campo próprio, o valor da comercialização da produção rural?

5.20. Evidentemente que não, pois de acordo com suas próprias afirmações, não vende produção rural, pois é mero comprador de produtor rural pessoa jurídica, sendo sua atividade econômica principal a fabricação de artefatos diversos de madeiras.

5.21. As contribuições sociais previdenciárias abrangem diversas formas de tributação a cargo das empresas ou entidades equiparadas à empresa, conforme disposto na extensa legislação de regência. Em regra, as contribuições incidem sobre a folha de pagamento, porém, alguns contribuintes estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária sobre a receita, como é o caso do produtor rural pessoa jurídica, da agroindústria, da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, das empresas optantes pelo regime de tributação simplificado - Simples Nacional (salvo exceções), além das abrangidas pela Lei nº 12.546, de 2011. Em qualquer dessas situações, quando se fala em contribuições substituídas, logicamente entende-se que as contribuições sobre a folha de pagamento são substituídas por outras formas de tributação, que definem as contribuições substitutivas.

5.22. Portanto, não há contribuição substituída sem a respectiva contribuição substitutiva, caso contrário, se as contribuições deixam de ser exigidas sem serem substituídas, se estaria diante de hipóteses de isenção ou qualquer outro tipo de renúncia fiscal, que evidentemente devem estar devidamente previstos seus fundamentos.

5.23. A situação peculiar de substituição, no tocante ao produtor rural pessoa jurídica, exige que a declaração informe sobre a contribuição substitutiva. No presente caso, embora se considere produtor rural pessoa jurídica, envia GFIP com FPAS 604 sem informação de comercialização de produção rural para gerar contribuições com FPAS derivado 744. Dessa forma, pretende que as contribuições sobre a folha sejam substituídas sem a correspondente contribuição substitutiva. Como pretende sustentar que parte de suas contribuições são substituídas, sem explicar onde estão as contribuições substitutivas?

5.24. Os argumentos do contribuinte para se enquadrar como produtor rural pessoa jurídica resumem-se em quatro alegações, que apesar de todos os esclarecimentos constantes no Relatório Fiscal e demais anexos integrantes do Auto de Infração, insiste em sustentar. Assim sendo, além do exposto, acrescenta-se os esclarecimentos que seguem no tocante a cada um desses argumentos.

☐ É adquirente de produtos de origem vegetal

5.25. Ora, qualquer pessoa física ou jurídica pode adquirir produtos de origem vegetal, isso não quer dizer que deva informar na declaração em GFIP o código FPAS 604.

5.26. Exemplifica-se: Pessoa jurídica que se dedique ao comércio de flores, declara GFIP informando o código FPAS 515, próprio de sua atividade. Se adquirir de produtor rural pessoa física os produtos para venda, ocorre a sub-rogação, o que implica em informar nessa GFIP com FPAS 515 o valor da comercialização da produção rural, sendo criado o FPAS 744 derivado. Além das contribuições sobre a folha de pagamento (FPAS 515) deverá recolher também a contribuição sobre a comercialização da produção rural vendida pelo produtor pessoa física (FPAS 744 derivado).

5.27. No presente caso considerando que a sua atividade preponderante determina enquadramento no FPAS 507, todas as contribuições devem ser recolhidas de acordo com as determinações legais para as empresas em geral. As ocorrências de substituição das contribuições sobre a folha de pagamento tem a fundamentação legal definida na legislação de regência de cada regime de tributação.

☐ Adquire sua matéria prima somente de pessoas jurídicas

5.28. Em se tratando de comercialização de produção rural de pessoa jurídica, o adquirente não tem obrigação nenhuma quanto a informação da produção rural, razão pela qual não pode declarar GFIP com código FPAS 604, próprio de produtores rurais.

5.29. O produtor rural envia GFIP com FPAS 604 para declarar as contribuições não substituídas e em campo próprio o valor da comercialização de sua produção rural, que vai gerar o FPAS derivado 744 com o valor das contribuições sobre essa produção declarada, que substituem as contribuições patronais substituídas. Portanto, a GFIP com FPAS 604 deve ter a informação da produção rural que vai

gerar o FPAS 744 e nessa única declaração tem-se as contribuições não substituídas e as contribuições substitutivas, daquelas que foram substituídas. Não tem cabimento uma declaração com FPAS 604 para declarar apenas parte das contribuições devidas, ou seja, aquelas que não foram substituídas.

☐ Não é sub-rogada nas contribuições de pessoa física

5.30. Se é adquirente de pessoa jurídica evidentemente não é sub-rogada nas contribuições de pessoa física

De acordo com o disposto no artigo 175 da IN RFB nº 971/2009, deve ter suas contribuições sobre a folha de salários substituída.

5.31. Repisa-se que a parte substituída tem que ter a contribuição substitutiva correspondente, ou seja, quando informa na GFIP o código FPAS 604, há que se informar também nessa declaração o valor da comercialização da produção rural, que gera o FPAS 744 derivado, para apurar o valor devido da contribuição sobre a produção.

5.32. O contribuinte em questão não é produtor rural pessoa jurídica, pois quem produz a produção rural é que é o produtor rural conceituado na legislação e não quem adquire de produtor rural. O fato de adquirir produção rural de produtor rural pessoa jurídica, não torna o adquirente produtor rural.

5.33. Não se trata de produtor rural, mas supondo que assim o fosse, de acordo com seu entendimento, caberia questionar quem enviou a declaração e procedeu o recolhimento da contribuição substitutiva da folha de pagamento? Se não existe sub-rogação da pessoa jurídica, a quem cabe o recolhimento sobre a comercialização da produção rural no seu entendimento?

5.34. Ora, o produtor rural pessoa jurídica é quem recolhe sobre a comercialização de sua própria produção rural e declara a GFIP com FPAS 604 e informação da produção, que vai gerar o FPAS 744. As obrigações principais e acessórias decorrentes do código FPAS 604, são exclusivas do produtor rural e não determinam nenhuma obrigação e/ou direito para a pessoa jurídica adquirente com atividade industrial, que apenas compra a matéria prima do produtor rural.

5.35. O contribuinte em questão, sendo adquirente, pretende deixar de recolher suas contribuições sem a correspondente contribuição substitutiva. Pois se a ideia é que tal contribuição seria recolhida pelo próprio produtor pessoa jurídica, está correto o entendimento, mas está incorreta a conclusão que lhe convém, pois essa contribuição recolhida pelo produtor é substitutiva da folha de pagamento do próprio produtor (pessoa jurídica que vendeu a produção rural) e em hipótese alguma de seu adquirente (o contribuinte em questão, que comprou a produção rural).

5.36. As declarações dos contribuintes, sejam produtores, adquirentes ou empresas em geral, são exigidas de acordo com a legislação de regência que se obriga, para que possam bem cumprir com suas obrigações principais e

acessórias. As contribuições em discussão, sejam as substituídas ou as substitutivas, tem necessariamente que ter amparo legal.

5.37. Assim sendo, tem-se que a Seguridade Social deve ser financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta nos termos do art. 195 da Constituição Federal e da Lei nº 8.212, de 24 de Julho de 1991 (Lei Orgânica da Seguridade Social, dispõe sobre a Organização da Seguridade Social e institui Plano de Custeio). Além da Lei nº 8.212/1991, outras leis esparsas tratam das fontes de financiamento, bem como da criação de novas formas de tributação em substituição ao que dispõe a Lei nº 8.212/1991. Considerando a tributação em discussão, tem-se a contribuição substitutiva do Produtor Rural Pessoa Jurídica com previsão legal no artigo. 25 Lei nº 8.870, de 1994, com a redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, in verbis...

5.38. A contribuição substitutiva encontra previsão legal no artigo transcrito. Cumpre observar, que o dispositivo reproduzido, apresenta alteração recente com a inclusão do parágrafo 7º, que embora não guarde relação com o período de apuração em questão, cabe ser mencionado, conforme se esclarece adiante. O parágrafo 7º faculta aos produtores rurais passarem a optar pelas contribuições integrais sobre a folha de pagamento ou continuar recolhendo sobre a folha de pagamento (só contribuições não substituídas), juntamente com o recolhimento sobre a comercialização da produção rural (contribuições substitutivas da parte substituída sobre a folha de pagamento).

5.39. Menciona-se o parágrafo recentemente incluído para reforçar a compreensão sobre a substituição tributária em questão, pois a substituição das contribuições previstas nos incisos I e II do caput do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 (CPP e GILRAT) não prescinde, em hipótese alguma, da obrigação de declarar e recolher as contribuições sobre a comercialização da produção rural.

5.40. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, pormenoriza as disposições legais e procedimentos a serem observados pelos contribuintes com relação a suas obrigações principais e acessórias, dispostas na legislação de regência (Lei nº 8.212/1991 e outras Leis relacionadas), que envolve a tributação das contribuições sociais previdenciárias e das terceiras entidades e fundos, e que devem ser objeto de declaração na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social. As atividades rural e agroindustrial encontram-se no Capítulo I do Título III que trata das normas e procedimentos específicos.

5.41. O contribuinte destacou apenas alguns artigos da referida Instrução Normativa, para com eles sustentar seu entendimento equivocado. No entanto, além de estar claro em tais artigos que o produtor rural pessoa jurídica naturalmente é a empresa que produz e comercializa sua produção rural e que mesmo este produtor caso exerça atividade autônoma está fora da substituição e caso industrialize a produção própria e de terceiros passa a ter tratamento de agroindústria, nas condições e restrições estabelecidas na lei, no tocante a substituição, tem-se também que a declaração com FPAS 604 implica em

obrigatoriamente constar no campo comercialização da produção PJ o valor da receita bruta da produção, para gerar o FPAS 744, relativo a contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural conforme dispõe o Manual da GFIP, declaração obrigatória consoante previsão expressa no inciso IV do artigo 32 da lei nº 8.212/91, in verbis...

5.42. O inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91 criou a obrigatoriedade de o contribuinte declarar na forma, prazo e condições estabelecidos, inicialmente pelo INSS e, posteriormente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo, valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de seu interesse. Para prestar tais informações foi instituída a Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

5.43. Como a GFIP constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, é de suma importância que ela atenda os critérios exigidos pela legislação. Para tanto, foi criado o programa informatizado “Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – SEFIP”, por meio do qual serão prestadas as informações. Para facilitar a sua utilização foi elaborado o “Manual da GFIP/SEFIP Para Usuários do SEFIP”, mencionado no inciso II do art. 134 da IN RFB nº 971/2009.

5.44. A Instrução Normativa RFB nº 880, de 16/10/2008 e a Circular CAIXA nº 451, de 13/10/2008, aprovaram o atual “Manual da GFIP/SEFIP para Usuários do SEFIP”, que se encontra disponibilizado no sítio da Receita Federal do Brasil, e nele constam as orientações sobre o que deve ser observado e sobre o que deve ser declarado pelo empregador/contribuinte na GFIP, para estar de acordo com a legislação e os padrões estabelecidos pelos órgãos interessados.

5.45. Considerando que o contribuinte, em razão de seu entendimento equivocado, enviou no período de apuração em questão, GFIP com código FPAS 507 e GFIP com código FPAS 604, declarando parte dos trabalhadores em cada uma dessas GFIP enviadas mensalmente, transcreve-se a seguir orientações constantes do Manual da GFIP/SEFIP referentes ao envio de GFIP distintas.

5.46. Verifica-se, no tocante a atividade rural, que o exemplo trata de adquirente pessoa física, que deve recolher a contribuição gerada pelo FPAS derivado 744 a ser prestada na GFIP da empresa adquirente, que no caso desse exemplo é uma indústria - FPAS 507. Colocamos anteriormente uma situação hipotética de empresa que comercializa flores - FPAS 515 e compra de produtor rural pessoa física e se obriga a informar o valor da produção rural adquirida nessa GFIP, o que implica em gerar o FPAS derivado 744 para apurar a contribuição devida pelo adquirente que nesse caso como no do exemplo do Manual tem a subrogação, independentemente do código FPAS de sua atividade principal.

5.47. No entanto, no presente caso isso não ocorre porque o contribuinte em questão é adquirente de produção comercializada por produtor rural pessoa

jurídica. No entanto, a informação sobre a comercialização da produção rural, seja pessoa física ou pessoa jurídica, é obrigatória e deve constar na GFIP do responsável pelo recolhimento da contribuição decorrente do FPAS 744. Se o produtor rural é pessoa física na GFIP do adquirente, qualquer que seja sua atividade (GFIP com qualquer FPAS), para que o adquirente possa recolher a contribuição calculada pelo FPAS 744. Se o produtor rural é pessoa jurídica na sua GFIP código FPAS 604, para que recolha a contribuição substitutiva, pois o próprio produtor é responsável pelo recolhimento da contribuição calculada pelo FPAS 744.

5.48. Cabe colacionar também parte das orientações constantes do Manual da GFIP/SEFIP, relacionadas com o produtor rural pessoa jurídica e em parte do produtor pessoa física, considerando que o contribuinte menciona na impugnação a situação de "adquirente" e considerando também melhor compreensão sobre o FPAS derivado 744, referente as informações na GFIP sobre a comercialização da produção rural do produtor rural, seja pessoa física ou pessoa jurídica, que repisa-se implica em responsabilidades distintas quanto a declaração e o recolhimento de tais contribuições

5.50. Seguem acostadas aos autos, fls. 35 a 73, as telas do sistema GFIP WEB analisadas durante o procedimento fiscal. Verifica-se que o campo "Comercialização da Produção - Pessoa Jurídica" encontra-se em branco. Esse campo necessariamente tem que ser preenchido em uma GFIP com código FPAS 604, pois o valor da contribuição substitutiva decorre dessa informação para substituir as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento, que deixam de ser recolhidas. Exemplifica-se extraindo parte da tela do sistema GFIP WEB referente a competência 03/2013, fls. 42.

5.51. Repisa-se que a Instrução Normativa citada discrimina detalhadamente, inclusive em seus anexos, todas as possibilidades relacionadas aos códigos e alíquotas para que os contribuintes possam fazer seu enquadramento de forma correta.

5.52. Assim, o produtor rural pessoa física ou jurídica está sujeito ao recolhimento da contribuição substitutiva imposta pela Lei nº 10.256, de 2001, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, devida à Previdência Social, GILRAT e SENAR, bem como das contribuições devidas a terceiros, FNDE 2,5% e INCRA 0,2%, incidentes sobre a folha de salários. Obriga-se também a descontar e a recolher as contribuições de empregados e demais segurados a seu serviço, incidentes sobre seu salário-decontribuição.

5.53. O produtor rural pessoa jurídica declarará em uma mesma GFIP com código FPAS 604, os seguintes fatos geradores:

☐ Quanto ao FPAS - 604 - contribuições incidentes sobre a folha - código de terceiros 0003 - salário-educação: 2,5% e INCRA: 0,2% bem como contribuições descontadas de seus empregados e demais segurados a seu serviço.

¶ Quanto ao FPAS 744 - contribuições incidentes sobre a produção rural - A GPS é gerada automaticamente pelo sistema, com base na declaração da receita bruta proveniente da comercialização da produção. No caso de Pessoa Jurídica, as contribuições sobre a comercialização da produção (substitutiva) tem as seguintes alíquotas - Previdência 2,5%, GILRAT 0,1% e SENAR 0,25%.

¶ Tem-se também, que mesmo sendo um produtor rural pessoa jurídica, pode não se enquadrar no FPAS 604, quando além da atividade rural, explore também outra atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual seja a atividade preponderante, devendo contribuir de acordo com o art. 22 da Lei nº 8.212/91. Da mesma forma, quanto a prestação de serviços a terceiros, que fica fora da substituição.

5.54. Ante o exposto, cumpre colacionar por fim os artigos da IN RFB nº 971/2009, mencionados pelo contribuinte, e que de acordo com seus argumentos sustentam a conduta adotada. Cita o artigo 165, incisos I, alínea "b", inciso VI e inciso X. Afirma que por força das disposições transcritas, a recorrente pode, perfeitamente, ser enquadrada como produtora rural pessoa jurídica, vez que adquire produção rural para uso comercial e industrial.

5.55. Com relação ao artigo 165 o contribuinte cita apenas o inciso VI e X, pois quer demonstrar que é adquirente pessoa jurídica, não sujeito a sub-rogação. Transcreve-se sem excluir os incisos II a IV para demonstrar os conceitos de produção rural. Em uma simples leitura se infere evidentemente que o contribuinte em questão não se trata de produtor rural. O produtor rural conceituado no artigo 165 é quem produz o que o contribuinte denomina "sua matéria prima adquirida", ou seja, quem produz os produtos rurais, a produção rural por ele adquirida.

5.56. Na sequência sustenta que, uma vez enquadrada como produtora rural pessoa jurídica, faz jus ao benefício disposto no artigo 175, que reproduz na impugnação, seguido do artigo 171, inciso I, parágrafo primeiro. Colaciona-se a seguir os referidos artigos, reproduzidos em parte, considerando apenas o que pretende a defesa seja apreciado.

5.57. Ora, o artigo 171 trata da base de cálculo e o artigo 175, que alega fazer jus ao que denomina "benefício", trata da contribuição substitutiva, ou seja, a contribuição sobre a comercialização da produção rural. A base de cálculo é a receita bruta da produção rural do produtor, que vende a sua própria produção e sobre esse valor recolhe a contribuição substitutiva das contribuições sobre a folha de pagamento previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

5.58. Não tem cabimento fundamentar a defesa considerando tais artigos e não apresentar a sua contribuição substitutiva sobre a receita bruta da comercialização da produção rural. Produção rural, que deve ser sua e não a de outra pessoa jurídica, que seja produtor rural e com quem mantenha relação comercial de mero adquirente de sua produção rural.

5.59. Não se trata de benefício e sim de ter as contribuições previstas nos incisos I e II do artigo 22 da lei nº 8.212/91 substituídas por outras contribuições incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, conforme se expõe exaustivamente neste voto.

5.60. A contribuição substitutiva sobre a receita bruta da comercialização da produção rural pode até ser mais benéfica do que a tributação sobre a folha de pagamento, muito se tem discutido sobre essa questão, a tributação do agronegócio e outras formas de tributação diferenciadas para seguimentos específicos da sociedade. No entanto, essa questão não se discute em processo administrativo. Cabe a sociedade propor no âmbito do Poder Legislativo, quando entender necessária, reforma da legislação visando implementar justiça fiscal, considerando que a Seguridade Social deve ser financiada por toda a sociedade nos termos da Constituição Federal.

5.61. Dessa forma, a contribuição substitutiva em questão é exigível, nos termos da legislação vigente, e deve ser aplicada apenas nas situações cabíveis, não se aplicando a empresa Tondo Indústria e Comércio Ltda.

5.62. Acrescente-se também, que considerando a recente alteração promovida na legislação, que facultará ao produtor rural pessoa jurídica, obrigado a recolher sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, poder optar pela contribuição sobre a folha de pagamento, manifestando sua opção mediante o pagamento dessa contribuição relativa a janeiro de cada ano, sendo irrevogável para todo o ano calendário, infere-se que há também possibilidade da contribuição sobre a produção rural não ser mais benéfica que a contribuição sobre a folha de pagamento.

5.63. Por fim, cabe salientar que adquirente de produtor rural pessoa jurídica, não se tratando de agroindústria, não há que se falar em substituição das contribuições em contenda. Deve o contribuinte em epígrafe declarar e recolher suas contribuições na forma prevista para as empresas em geral.

5.64. Não merece reparo o Auto de Infração em questão, pois apurou-se na forma da legislação de regência as contribuições devidas, que foram omitidas em razão da informação incorreta nas declarações enviadas pelo contribuinte.

Dos Pedidos

6. Tendo sido satisfeitos os requisitos de admissibilidade, a impugnação do contribuinte deve ser recebida.

6.1. Contudo, considerando o exposto, não deve ser atendido seu pedido quanto a ser julgada procedente a defesa para declarar a nulidade do Auto de Infração, que encontra-se revestido das formalidades legais e não merece reparo.

Conclusão

7. Ante todo o exposto, VOTO por considerar a IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE, MANTENDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO.

Em sede de Recurso Voluntário, a contribuinte segue sustentando que não houve equívoco no enquadramento no código do FPAS 604. Solicita que seja declarado nulo o auto em voga.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheira Fernanda Melo Leal – Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Em que pese, em seu apelo, o contribuinte argumentar sua suposta condição de produtor rural, considero adequado o seu reenquadramento. Entendeu a autoridade lançadora que deveria reclassificar do código FPAS 604 para código FPAS 507.

Repitamos que o código FPAS não trata apenas da tributação de terceiros, mas também é determinante para a tributação das contribuições sociais previdenciárias, considerando suas inúmeras peculiaridades. A IN RFB nº 971/2009 pormenoriza a evolução dos códigos FPAS, para fins de enquadramento e cálculo das contribuições, conforme se verifica no corpo da Instrução Normativa e nos anexos que remete, inclusive os próprios da atividade rural.

Muito bem colocado na decisão de piso que o artigo 109-C determina que a classificação de que trata o art. 109-B terá por base a principal atividade desenvolvida pela empresa, assim considerada a que constitui seu objeto social, conforme declarado nos atos constitutivos e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, observadas as demais regras que discrimina. Em procedimento fiscal apurou-se por meio dos atos constitutivos e alterações a principal atividade do contribuinte, que corresponde a descrição da atividade econômica principal no CNPJ, qual seja, fabricação de artefatos diversos de madeira, exceto móveis - 16.29-3-01.

Através do confronto das informações extraídas nos sistemas institucionais verificou-se que a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2014, ano-calendário 2013, traz informações importantes com relação a contenda, pois informa não se tratar de pessoa jurídica com atividade rural, não consta registro de receita da atividade rural, registrando apenas informações sobre vendas de produtos de fabricação própria.

Outra informação importante foi apurada na verificação da escrituração contábil do sujeito passivo, por meio das informações transmitidas ao Sistema Público de Escrituração Fiscal — SPED, constatando-se no balanço do ano de 2013, apresentado, que o mesmo não possui em seu ativo imobilizado propriedade rural ou quaisquer gastos, custos, despesas que justifiquem

arrendamento de terras, bem como a ausência de registro de fatos contábeis referentes à atividade rural, sendo que os resultados contabilizados referem-se às atividades industriais e comerciais que, de fato, constituem-se na atividade principal do sujeito passivo, conforme relatou a autoridade fiscal.

Tem-se também como relevante o fato de o próprio contribuinte afirmar e deixar expresso na impugnação que no exercício de suas atividades empresariais é uma produtora rural pessoa jurídica, organizada na forma da lei, e adota o Código e Descrição da Atividade Econômica Principal (CNAE) nº 1629-3/01 - Fabricação de artefatos diversos de madeiras, exceto móveis, inerente às suas atividades econômicas.

A atividade rural possui especificidades e envolve risco específicos. A produção além ficar sujeita a sazonalidades, pode ser afetada por riscos ambientais e climáticos, que em muitos casos acarreta quebra de toda a produção, com consequente prejuízo para os produtores. Assim sendo, a legislação transferiu o ônus fiscal previdenciário para o momento da comercialização da produção, mitigando os riscos decorrentes da atividade.

Além do produtor rural, pessoa física ou jurídica, o benefício da substituição prevista no art. 22, incisos I e II da lei 8.212/1991 foi estendido à agroindústria, que não deixa de ser um produtor rural, mas que agrega atividade industrial nos termos legislação aplicada. No caso analisado correta a descaracterização da atividade rural.

Tento em vista os argumentos narrados, não acato as alegações de mérito apresentadas. Portanto, diante da desconsideração de desenvolvimento de atividade rural, fica a Recorrente obrigada a recolher as contribuições conforme lançamento fiscal, que resta perfeito, acabado e adequado.

É como voto.

• CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso, e no mérito negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fernanda Melo Leal – Relator