

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13936.000370/2008-01  
**Recurso nº** 000.369 Voluntário  
**Resolução nº** **2302-000.369 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 04 de dezembro de 2014  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** VALDIR LUIZ ROSSONI  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/12/2006

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto divergente vencedor. Vencido o Conselheiro Relator. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi fará o voto divergente vencedor.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

André Luís Mársico Lombardi - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leo Meirelles do Amaral e Arlindo da Costa e Silva.

## 1. RELATÓRIO

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/12/2006

Data da lavratura da NFLD: 17/07/2008.

Data da Ciência da NFLD: 21/07/2008.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Curitiba/PR que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.047.550-0, consistentes em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração de segurados obrigatórios do RGPS e sobre a comercialização de produção rural adquirida de pessoa física, não declaradas em GFIP, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 50/54.

Em razão de a empresa não ter industrializado produção rural própria no período de 2003 a 2006, corroborado pela agravante de não ter realizado todo o processo produtivo no período 2003 e 2004, utilizando-se de terceiros para realizar a transformação da matéria-prima, a Fiscalização considerou que a Autuada não preenchia os requisitos necessários para enquadrar-se como agroindústria, circunstância que desaguou no reenquadramento da empresa fiscalizada no código FPAS 507 (Indústria).

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 65/94.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 06-22.768 - 5ª Turma da DRJ/CTA, a fls. 154/172, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 03/07/2009, conforme Documento a fl. 176.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 180/207, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Nulidade do lançamento em razão de ocorrência de *bis in idem*, pois foram lavradas 03 sanções administrativas distintas, a saber, NFLD nº 37.047.551-8, 37.047.552-6 e 37.047.550-0, o que é defeso por lei e que todos os três autos de infração são derivados da mesma possível ação do Recorrente, **havidas no mesmo período, dentro dos mesmos limites fáticos, o que é um absurdo jurídico;**

Processo nº 13936.000370/2008-01  
Resolução nº **2302-000.369**

**S2-C3T2**  
Fl. 310

---

- Que a empresa Recorrente é, de fato, uma agroindústria;
- Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito;

Ao fim, requer a declaração de insubsistência do Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

CÓPIA

## **2. VOTO VENCIDO**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **2.1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### **2.1.1. DA TEMPESTIVIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 03/07/2009. Havendo sido o recurso voluntário protocolizado no dia 20 de julho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

### **2.2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES**

#### **2.2.1. DO ALEGADO *BIS IN IDEM***

Alega o Recorrente a nulidade do lançamento em razão de ocorrência de *bis in idem*.

Pondera o Recorrente que foram lavradas 3 (três) sanções administrativas distintas, a saber, NFLD nº 37.047.551-8, 37.047.552-6 e 37.047.550-0.

Argumenta que da mesma ocorrência fática foram lançados três autos distintos, o que é defeso por lei e que todos os três autos de infração são derivados da mesma possível ação do Recorrente, havidas no mesmo período, dentro dos mesmos limites fáticos, o que é um absurdo jurídico.

Absurdo jurídico ????

A Constituição Federal de 1988 outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, nas cores desenhadas em seu art. 146, III, 'b', *in verbis*:

#### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, o art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Título que versa sobre as Obrigações Tributárias, estabeleceu o discrimen entre obrigações tributárias principal e acessórias, assim conformando seus traços definidores:

**Código Tributário Nacional**

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (grifos nossos)*

*§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

*Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

*I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;*

*II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

De acordo com o assentamento legal, a obrigação tributária principal consiste no pagamento de tributo e surge com a ocorrência do fato gerador, assim entendida a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Já no tocante às obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, estas consubstanciam-se em deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN,

em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

Nessa perspectiva, não carece de elevada mestria a interpretação do texto inscrito no §2º do supratranscrito dispositivo legal a qual aponta para a total independência e autonomia entre as obrigações ditas principais e aquelas denominadas como acessórias. Estas, no dizer cristalino da Lei, decorrem diretamente da legislação tributária, não das obrigações principais, e tem por objeto prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Nesse contexto, cabe-nos registrar, que são cabíveis de serem estatuídas obrigações acessórias as quais não se encontram vinculadas a nenhuma obrigação principal. Exemplo emblemático do que findou de ser dito é o caso das obrigações acessórias previstas no art. 68 da Lei nº 8.212/91, que impõe ao Titular do Cartório de Registro Civil de Pessoas Naturais a obrigação acessória de comunicar ao INSS, até o dia 10 de cada mês, o registro dos óbitos ocorridos no mês imediatamente anterior, devendo da relação constar a filiação, a data e o local de nascimento da pessoa falecida, sob pena de sujeição à penalidade prevista no art. 92 do mesmo Diploma Legal.

Corroborando o entendimento acima esposado as disposições insculpidas no §3º do art. 113 do citado *codex*, o qual reza que, o simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante, suficiente e determinante para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária, de onde se conclui que a aplicação de Auto de Infração tem natureza objetiva.

Tal compreensão caminha em perfeita sintonia com as disposições expressas no art. 136 do reverenciado código tributário, o qual declara que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, revelando assim, através de uma outra lente, o caráter objetivo e independente da imputação em realce.

### **Código Tributário Nacional - CTN**

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

Dessarte, nos termos da lei, ainda que não tenha ocorrido a obrigação principal ou esta, mesmo tendo ocorrido, já tenha sido adimplida, tais fatos não são suficientes para afastar a observância e/ou os efeitos das obrigações acessórias correlatas impostas pela legislação tributária.

Registre-se, ainda, que o art. 94 da Lei nº 8.212/91 aviu autorização expressa ao Instituto Nacional do Seguro Social para arrecadar e fiscalizar, mediante remuneração de 3,5% do montante arrecadado, contribuição por lei devida a terceiros, desde que provenha de empresa, segurado, aposentado ou pensionista a ele vinculado, aplicando-se a essa contribuição, no que couber, o disposto na Lei de Custeio da Seguridade Social.

### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 94. O Instituto Nacional do Seguro Social-INSS poderá arrecadar e fiscalizar, mediante remuneração de 3,5% do montante*

*arrecadado, contribuição por lei devida a terceiros, desde que provenha de empresa, segurado, aposentado ou pensionista a ele vinculado, aplicando-se a essa contribuição, no que couber, o disposto nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).*

*§1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, às contribuições que tenham a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração paga ou creditada a segurados, ficando sujeitas aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios, inclusive no que se refere à cobrança judicial. (Renumerado pela Lei nº 11.080/2004)*

*§2º A remuneração de que trata o caput deste artigo será de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) do montante arrecadado pela aplicação do adicional de contribuição instituído pelo § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990. (Incluído pela Lei nº 11.080/2004).*

Nessa esteira, em 19 de março de 2007 houve-se por publicada a Lei nº 11.457/2007, que procedeu à fusão da Secretaria da Receita Federal - SRF com a Secretaria da Receita Previdenciária - SRP, criando a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, cujo art. 3º ratificou a competência que antes era do Instituto Nacional do Seguro Social para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, sem solução de continuidade.

**Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007**

*Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.*

(...)

*Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.*

*§1º A retribuição pelos serviços referidos no caput deste artigo será de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do montante arrecadado, salvo percentual diverso estabelecido em lei específica.*

*§2º O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.*

*§3º As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.*

§4º A remuneração de que trata o §1º deste artigo será creditada ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, instituído pelo Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975.

§5º Durante a vigência da isenção pelo atendimento cumulativo aos requisitos constantes dos incisos I a V do **caput** do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, deferida pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, pela Secretaria da Receita Previdenciária ou pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não são devidas pela entidade beneficente de assistência social as contribuições sociais previstas em lei a outras entidades ou fundos.

§6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação.

Art. 25. Passam a ser regidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

I - a partir da data fixada no §1º do art. 16 desta Lei, os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei;

(...)

A determinação de lavratura de autos de infração ou notificações de lançamento distintos para cada tributo ou penalidade, para a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada, houve-se por assentada, expressamente, no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

§1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, **podem** ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)

§2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

§3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

No caso em apreciação, na mesma ação fiscal houveram-se por lavradas duas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito – NFLD, bem como um Auto de Infração de Obrigação Acessória, a saber:

- NFLD nº 37.047.550-0 – Contribuições sociais a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.
- NFLD nº 37.047.551-8 – Contribuições sociais destinadas a Outras Entidades e Fundos, a saber, SENAI, SESI, SEBRAE e SENAR;
- Auto de Infração nº 37.047.552-6, CFL 68 – Pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Avulta das circunstâncias fáticas acima desfraldadas inexistir qualquer irregularidade nos lançamentos formalizados pela Fiscalização:

A uma, porque as contribuições sociais lançadas na NFLD nº 37.047.550-0 são totalmente distintas daquelas formalizadas mediante a NFLD nº 37.047.551-8. Nesta, as contribuições sociais são destinadas ao SENAI, SESI, SEBRAE e SENAR, cada uma delas previstas em legislação própria, sendo fiscalizadas e arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão da competência estatuída no art. 3º da Lei nº 11.457/2007. Naquela, as Contribuições sociais são destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao SAT/RAT, conforme previstas na Lei nº 8.212/91.

A duas, porque o crédito tributário lançado por meio do Auto de Infração nº 37.047.552-6, CFL 68, decorreu do descumprimento objetivo de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, sendo totalmente independente e autônomo em relação às duas NFLD acima mencionadas.

Dessarte, o fato de a empresa ter sido autuada, numa mesma ação fiscal, pelo descumprimento de obrigação tributária principal não impede que ela seja igualmente autuada, nos termos da lei, pelo descumprimento de uma ou mais obrigações tributárias principal ou acessórias, sem que tal multiplicidade de autuações represente *bis in idem*.

Inexiste, portanto, qualquer *bis in idem* nas autuações constantes do vertente processo:

- a) Os fatos geradores são diversos. Duas se referem a descumprimento de obrigação principal, a outra, descumprimento de obrigação acessória.
- b) As naturezas jurídicas das autuações e os respectivos objetos são distintos. Duas têm por objeto contribuições sociais instituídas mediante legislação própria. A outra, penalidade pecuniária.

- c) A destinação das contribuições sociais lançadas mediante as duas NFLD são totalmente distintas, e decorrem de obrigações tributárias instituídas, cada uma, mediante legislação adrede.
- d) Uma obrigação é totalmente autônoma, distinta e independente da outra;
- e) As referidas obrigações são regidas por normas jurídicas totalmente apartadas;
- f) Inexiste qualquer interdependência entre as obrigações autuadas;
- g) Etc., etc., etc. ...

Por tais razões, dentre outras, não acatamos a alegação de *bis in idem* tão veementemente esposada pelo sujeito passivo.

Absurdo jurídico ????

Fala sério !

## 2.2.2. DA DECADÊNCIA

Malgrado não tenha sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à fluência do prazo decadencial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário objeto do vertente processo.

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, nos termos que se vos seguem:

### **Súmula Vinculante nº 8**

*“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante*

*em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urge serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

A decadência tributária conceitua-se como a perda do poder potestativo da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante o lançamento, em razão do exaurimento integral do prazo previsto na legislação competente.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN, contingência que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito inscrito no art. 150, §4º do CTN.

Além do mais, a verve de fundamentação do lançamento por homologação baseia-se no fato de, desde a ocorrência do fato gerador do tributo até a ocorrência do lançamento, o que existe é, tão somente, obrigação tributária, a qual é ilíquida e incerta, não dispondo a Administração Tributária de justo título para a cobrança. Torna-se, por isso, necessário o procedimento administrativo do lançamento para, conferindo à obrigação tributária os atributos da liquidez e certeza, convolá-la em crédito tributário, este sim exigível pelo Fisco. Daí a natureza jurídica dúplice do lançamento: declaratória da obrigação tributária e constitutiva do crédito tributário.

Trocando em miúdos, somente após a efetiva convolação, pelo lançamento, da obrigação tributária em crédito tributário, passa a administração tributária a dispor de justo título para a exigência do crédito decorrente. Antes não. Antes do lançamento há, apenas, obrigação tributária: ilíquida, incerta e inexigível.

No caso das contribuições previdenciárias, como originariamente o sujeito passivo efetuava o recolhimento do tributo com fundamento em obrigação tributária, e não em crédito tributário, tal recolhimento, nessa condição, era ainda indevido, haja vista que o beneficiário do pagamento – o Fisco, até então, não dispunha de justo título, o qual é constituído por intermédio do Lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

Ocorrido o fato gerador, a obrigação tributária correspondente ao pagamento realizado antecipadamente pelo Sujeito Passivo passava a depender da efetivação do respectivo lançamento, por parte da administração tributária, o qual, ocorrendo, convolava a obrigação em crédito tributário sendo este, imediatamente extinto pelo recolhimento antecipado efetuado pelo Sujeito Passivo.

É o que diz o §1º do art. 150 do CTN.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

**§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.** (grifos nossos)

*§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Em outras palavras, a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado realiza-se sob condição resolutória de ulterior homologação ao lançamento. Ou seja, se não houver lançamento, resolve-se a extinção do crédito tributário correspondente ao pagamento efetuado, podendo o Obrigado repetir o que se houve por indevidamente pago, haja vista que o pagamento deu-se com fundamento, não em razão de crédito tributário, e não em virtude de obrigação tributária, ilíquida, incerta e inexigível.

Daí a necessidade de lançamento associado, especificamente, ao montante que se houve por recolhido antecipadamente: Para convolar a obrigação tributária nascida com os fatos geradores praticados pelo Contribuinte no crédito tributário correspondente, este

dotado de liquidez, certeza e exigibilidade, excluindo, a partir de então a possibilidade do Sujeito Passivo de repetir o que foi pago antecipadamente.

Note-se que, nos termos do §1º do art. 150 do CTN, a extinção do crédito tributário encontra-se sujeita a condição resolutória do lançamento. Ocorre que, nos termos do art. 173, I, do CTN, o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento extingue-se após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tal lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, exaurido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN sem que tenha ocorrido o lançamento, passa a dispor o Contribuinte do direito de repetir o que se houve por recolhido antecipadamente.

Para evitar tal repetição tributária, o legislador ordinário instituiu a figura do lançamento por homologação tácita daquilo se houve por antecipadamente recolhido a título de tributo, nos termos assentados no §4º do art. 150 do CTN.

Assim, escoado o prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, a Lei homologa o valor recolhido correspondente como se lançamento fosse. Daí o lançamento por homologação ser conhecido pela Doutrina e jurisprudência pelo termo “*auto lançamento*”.

Note-se que o lançamento por homologação tácita sempre, sempre irá ocorrer antes de exaurido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Registre-se, todavia, que a modalidade de lançamento por homologação somente é aplicável aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Nos termos da lei, o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento do recolhimento antecipado realizado pelo Sujeito Passivo, expressamente o homologa como se lançamento fosse. Inexistindo tal homologação expressa, esta soerá advir tacitamente, após o decurso de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Acontece que o §1º do art. 113 do CTN estatui que “*A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e **extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente***”.

Assim, com a homologação expressa ou tácita, apenas a fração da obrigação tributária correspondente ao crédito tributário pago antecipadamente se houve por extinta com o pagamento.

Ilumine-se que a própria lei estatui que não influem sobre a obrigação tributária **quaisquer atos anteriores à homologação**, aqui incluído por óbvio o ato do pagamento antecipado, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito, **os quais** serão considerados na apuração do saldo porventura devido.

Assim, nos termos do art. 150, *caput* e parágrafos, do CTN, apenas encontra-se extinta pelo pagamento antecipado e correspondente homologação tácita a fração da obrigação tributária correspondente ao pagamento realizado.

Dessarte, as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores cujo crédito tributário correspondente não se houve por contemplado pelo recolhimento antecipado permanecem híidas, não sofrendo qualquer influência do pagamento realizado pelo Sujeito Passivo, nos termos do §2º do art. 150 do CTN.

Nessa vertente, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário referente às obrigações tributárias ainda não extintas pelo pagamento extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em atenção ao preceito inscrito no art. 173, I, do CTN.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, comunga a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Diante de tal cenário, o entendimento deste subscritor mostra-se isolado perante o Colegiado. Dessarte, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela *Lex Excelsior*, curvo-me ao entendimento majoritário deste Sodalício, em respeito à *opinio iuris* dos demais Conselheiros.

No caso presente, tendo sido o Sujeito Passivo cientificado do lançamento aviado na NFLD em debate em 21/07/2008, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/2002, inclusive, nos termos do Inciso I do art. 173 do CTN, restando fulminadas pela decadência todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2002, inclusive, bem como aquelas referentes ao 13º salário desse mesmo ano-calendário.

Ocorre, todavia, que, em 18/09/2009, houve-se por publicado o Acórdão do Recurso Especial nº 973.733 – SC, proferido na sistemática prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil, tendo por objeto de mérito questão referente ao termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, cuja ementa ora se vos segue:

*Recurso Especial nº 973.733 – SC (2007/0176994-0)*

*Rel. : Min. Luiz Fux*

*Data de Publicação: 18/09/2009.*

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.*

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Na fundamentação do Acórdão, o Ministro Relator destaca que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem tendo sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, a

decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário obedece à regra prevista na primeira parte do §4º do artigo 150 do CTN, conforme se depreende do excerto extraído do voto condutor do Acórdão, adiante transcrito para melhor compreensão de seus fundamentos:

*“13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece à regra prevista na primeira parte do §4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).” (REsp 973.733 – SC, Rel.: Min. Luiz Fux, DJ: 18/09/2009)*

O entendimento esposado pela Suprema Corte de Justiça houve-se por assimilado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o que motivou a edição da Súmula nº 99, cujo verbete reproduzimos abaixo:

**SÚMULA CARF Nº 99**

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

*Acórdãos Precedentes: 9202-002.669, de 25/04/2013; 9202-002.596, de 07/03/2013; 9202-002.436, de 07/11/2012; 9202-01.413, de 12/04/2011; 2301-003.452, de 17/04/2013; 2403-001.742, de 20/11/2012; 2401-002.299, de 12/03/2012; 2301-002.092, de 12/05/2011.*

No caso presente, o RDA - Relatório de Documentos Apresentados revela a efetiva ocorrência de recolhimentos a título de contribuições previdenciárias patronais nas competências de março a junho/2003, dentre outras.

Nessa prumada, de acordo com o entendimento da Suprema Corte de Justiça vertido no Acórdão do Recurso Especial nº 973.733 – SC, o qual transitou em julgado em 29/10/2009, assessorado pela Súmula nº 99 do CARF, tendo havido recolhimento antecipado do tributo, mesmo que em montante inferior ao efetivamente devido, inexistindo demonstração de que o Sujeito Passivo tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, o direito do Fisco de constituir o crédito tributário deve obedecer à regra prevista na primeira parte do §4º do artigo

150 do CTN.

Nessa perspectiva, diante das razões até então esplanadas, malgrado não esposar tal entendimento, este Subscritor não pode postar-se ao largo do comando imperativo inscrito no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que impõe aos Conselheiros desta Corte Administrativa a reprodução das decisões definitivas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil.

### **Regimento Interno do CARF**

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*§1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.*

*§2º O sobrestamento de que trata o §1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

### **Código de Processo Civil**

*Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§2º Não adotada a providência descrita no § 1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§5º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no § 4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

*§9º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).*

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido o Sujeito Passivo cientificado do lançamento aviado na NFLD em debate no dia 21/07/2008, há que se considerar como homologado tacitamente o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos nas competências de dezembro/2002 até junho/2003, inclusive, nos termos do §4º do art. 150 do *Codex* tributário.

Há que se reconhecer que, à luz da Súmula Vinculante nº 8 do STF e do Recurso Especial nº 973.733 – SC, na data da lavratura do presente lançamento, já se encontravam caducas todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2002, nos termos do art. 173, I do CTN, da mesma forma que já se encontrava tacitamente homologado o crédito tributário decorrente dos fatos geradores ocorridos nas competências de dezembro/2002 até junho/2003, na expressão do §4º do art. 150 do CTN, circunstância que se configura óbice intransponível ao Fisco para o exercício do seu direito de constituir o crédito tributário em relação a essas competências, dada a sua extinção legal, nos termos do art. 156, V, *in fine*, do Código Tributário Nacional, consoante entendimento do STJ aviado na sistemática dos recursos repetitivos.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*(...)*

*V - a prescrição e a decadência;*

*(...)*

Dessarte, sendo de março/2003 a dezembro/2006 o período de apuração do crédito tributário em realce, pugnamos pela exclusão do vertente lançamento de todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências de março a junho/2003, inclusive.

Vencidas as preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

**2.3 DO MÉRITO**

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes às matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

O presente lançamento é constituído por dois levantamentos distintos:

- *LEVANTAMENTO FPG - FOLHA DE PAGAMENTO*
- *LEVANTAMENTO PRU - PRODUÇÃO RURAL PESSOA FÍSICA*

### 2.3.1. DA AGROINDÚSTRIA

O levantamento FPG refere-se a contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, creditadas ou devidas a segurados obrigatórios do RGPS, devidas pela empresa, em razão da descaracterização, pela Fiscalização, do enquadramento desta da condição da Agroindústria, e reclassificação na condição de indústria, conforme relatado pela Autoridade Lançadora no item 5. do seu Relatório Fiscal, a fl. 53.

#### *5 - LEVANTAMENTO FOLHA DE PAGAMENTO - FPG*

*5.1 Trata-se de contribuições apuradas em face de a empresa se auto enquadrar incorretamente como agroindústria, incidentes sobre as remunerações creditadas aos segurados empregados. Todavia, para as competências 03/2003 a 13/2006, a empresa não as declarou em GFIP no prazo previsto em Lei, existindo assim, o débito das referidas contribuições até a presente data, (todos os valores das bases de cálculo das contribuições da empresa estão lançados nas respectivas folhas de pagamento e nos registros contábeis).*

*Esse fato está devidamente demonstrado no relatório DAD — Demonstrativo Analítico do Débito com o respectivo código, FPAS e Alíquotas Aplicadas;*

O Recorrente alega ser, de fato, uma agroindústria.

Vejamos.

Na dicção do art. 22-A da Lei nº 8.212/91, considera-se agroindústria, para os fins específicos da tributação de contribuições previdenciárias, o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256/2001).*

*I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256/2001).*

*II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256/2001).*

*§1º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.256/2001).*

*§2º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.256/2001).*

*§3º Na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros será excluída da base de cálculo da contribuição de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 10.256/2001).*

*§4º O disposto neste artigo não se aplica às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura. (Incluído pela Lei nº 10.256/2001).*

*§5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). (Incluído pela Lei nº 10.256/2001).*

*§6º Não se aplica o regime substitutivo de que trata este artigo à pessoa jurídica que, relativamente à atividade rural, se dedique apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica. (Incluído pela Lei nº 10.684/2003).*

*§7º Aplica-se o disposto no § 6º ainda que a pessoa jurídica comercialize resíduos vegetais ou sobras ou partes da produção, desde que a receita bruta decorrente dessa comercialização represente menos de um por cento de sua receita bruta proveniente da comercialização da produção. (Incluído pela Lei nº 10.684/2003).*

Deflui dos termos estampados no citado artigo 22-A as notas características conformadoras da agroindústria para fins de enquadramento perante as obrigações estabelecidas na Lei nº 8.212/91.

- a) Ser produtor rural pessoa jurídica;
- b) Ter produção rural própria;
- c) Industrializar essa produção rural própria, a qual pode ser complementada por produtos rurais adquiridos de terceiros.

Conferindo contornos mais definidos ao conceito legal, o inciso XXIII do art. 247 da IN INSS/DC nº 100/2003 estatui ser considerado como agroindustrial o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica for a industrialização de produção própria ou a industrialização de produção própria e da adquirida de terceiros, que desenvolve as duas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos;

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

*Art. 247. Considera-se:*

*I - produtor rural, a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos;*

*(...)*

*XXIII - agroindustrial o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção própria ou a industrialização de produção própria e da adquirida de terceiros, que desenvolve as duas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos;*

Na mesma esteira, a alínea 'b' do inciso I do art. 240 da IN SRP nº 3/2005 define como agroindústria o produtor rural pessoa jurídica que desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização, tanto da produção rural própria ou da adquirida de terceiros.

**Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 240. Considera-se:*

*I - produtor rural, a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, sendo:*

*(...)*

*b) produtor rural pessoa jurídica:*

1. o empregador rural que, constituído sob a forma de firma individual ou de empresário individual, assim considerado pelo art. 931 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), ou sociedade mercantil, tem como fim apenas a atividade de produção rural, observado o disposto no inciso III do § 2º do art. 250 desta IN;
2. a agroindústria que desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização, tanto da produção rural própria ou da adquirida de terceiros, observado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 250 desta IN;

Adite-se que para ser considerado agroindústria é condição *sine qua non* que a empresa seja produtora rural pessoa jurídica, isto é, sendo proprietária ou não, desenvolva em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos.

Avulta dos preceptivos legais acima desfraldados que a *mens lege* concentra-se no incentivo ao produtor rural pessoa jurídica de industrializar a sua própria produção, mesmo que complementada pela produção adquirida de terceiros, agregando-lhe valor de natureza industrial, tornando-o mais competitivo no mercado.

O tratamento fiscal diferenciado previsto no art. 22-A da Lei nº 8.212/91 tem por destinatário, portanto, o produtor rural pessoa jurídica que, efetivamente, industrialize sua produção rural.

Dessarte, para ser considerado como agroindústria é necessário que a empresa, cumulativamente, seja produtora rural pessoa jurídica, tenha produção rural própria e industrialize tal produção, e que desenvolva as duas atividades, rural e industrial, em um mesmo empreendimento econômico, com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos. A falta de qualquer um desses requisitos descaracteriza a condição de agroindústria para os fins previstos no art. 22-A da Lei nº 8.212/91.

No caso ora em estudo, a Fiscalização apurou fatos e circunstâncias que, em seu entendimento, são suficientes para descaracterizar a Autuada como agroindústria.

De acordo com o Relatório Fiscal, para comprovar o autoenquadramento como agroindústria, a empresa apresentou escrituras de aquisições de áreas de terras, sob a denominação de *FAZENDA*, para exploração de atividades agrícolas (florestamento e reflorestamento). A primeira fazenda foi adquirida em 11/11/1999 e todas as demais aquisições deram-se em datas posteriores.

No que se refere às fazendas em que foram identificadas transferências de matéria-prima, no período envolvido na ação fiscal, a Fiscalização arrolou as seguintes:

- Fazenda Rondon III, Matrícula 12.415, adquirida em 11/11/1999.
- Fazenda Boa Vista, Matrícula 6.148 aquisição em 11/12/2001,

- Fazenda São Lourenço, Matrícula 6.791, aquisição em 20/05/2003.

No contrato de compra da Fazenda Rondon III, está expresso que a área contém reflorestamento de *Pinus Thaeda*, com idade média de 23 anos.

Considerando que a empresa passou a adquirir áreas de terras a partir de 11 de novembro de 1999, com a finalidade de explorar o plantio, replantio e reflorestamento; Considerando que o plantio, replantio e reflorestamento nas terras adquiridas é de árvores da espécie *Pinus Elliotii*, que em média, necessita de 15 anos para ser viável sua exploração, concluiu a Fiscalização que a madeira utilizada a partir de 2003 refere-se a madeiras já existentes quando da aquisição das fazendas.

Portanto ao adquirir as áreas de terras também adquiriu mata viva. Dessa forma as transferências de matéria-prima (madeira) realizadas pela empresa no período compreendido na ação fiscal, se referem a madeiras já existentes quando da aquisição das áreas de terras, não se tratando, portanto, de produção própria, mas, sim, de produção realizada por terceiros – os antigos proprietários das terras. Com efeito, a aquisição de terras com a matéria prima já nela plantada e pronta para o corte não torna o adquirente *Produtor Rural Pessoa Jurídica*, mas mero proprietário da madeira contida na propriedade.

Anote-se que para que a pessoa jurídica seja considerada *agroindústria*, não basta a industrialização de produtos rurais de sua propriedade. A lei exige que a pessoa jurídica seja *Produtora Rural*, ou seja, que sendo proprietária ou não, desenvolva em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos.

Merece ser destacado que a atividade de plantio, extração e reflorestamento de árvores da espécie *Pinus Elliotii* não se trata de *extração de produtos primários*, mas atividade agrária *stricto sensu*, eis que resulta da atuação humana sobre a natureza, em participação funcional, condicionante do processo produtivo.

A atividade agrária caracteriza-se por ser um processo agrobiológico de produção, realizado na terra pela mão do homem. A atividade agrária é representada, portanto, pelo trabalho da terra para a produção primária de vegetais e animais, indispensáveis ou úteis à vida humana.

Dessarte, o fato de uma empresa adquirir áreas de terras com reflorestamentos prontos para o corte não lhe conferem a natureza de produtor rural pessoa jurídica.

Tal ilação não discrepa das conclusões assentadas na Solução de Consulta nº 94 SRRF/ 10ª - RF/Disit, adiante reproduzida em pequenos excertos para a melhor compreensão de seus fundamentos:

**Solução de Consulta nº 94 SRRF/ 10ª - RF/Disit**

7.1. Como já salientado na resposta ao item "(ii)" da consulta anteriormente formulada, acima transcrita, "a industrialização da produção rural própria é condição essencial para que uma empresa possa ser qualificada como agroindústria" e recolher as contribuições previdenciárias tendo como base o valor bruto da

*receita de comercialização da produção rural, em substituição à contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento das segurados empregados e trabalhadores avulsos.*

72. Na interpretação de Wladimir Novaes Martinez (Curso de Direito Previdenciário. São Paulo,- LTr, 2003, p. 416), a agroindústria se caracteriza como "um empreendimento econômico complexo, em que a matéria prima rural própria é transformada pela divisão manufatureira. Nela, o mencionado insumo provém da área rural e ela se utiliza de métodos industriais para aperfeiçoar o bem, mesclando-se os objetivos sociais". O fato de o art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, autorizar a aquisição de matéria-prima de terceiros na atividade agroindustrial, não significa que permita a dispensa do departamento da produção rural própria da agroindústria (inciso II do §1º do art. 240 da IN MPS/SRP nº 3, de 2005) com o objetivo de enquadramento ou manutenção dessa condição, para fins da substituição tributária nele contemplada. A produção rural própria da agroindústria é fundamental para a caracterização dessa condição na forma como definida pela legislação previdenciária,

7.3. Portanto, para que se caracterize a agroindústria, o empreendimento econômico deve iniciar-se com a utilização de matéria-prima própria em seu processo agroindustrial, e, em complementação, se for do seu interesse, adquirir matéria-prima de terceiros. Entende-se como matéria-prima própria, no caso da consulente, a madeira que extrair de florestas de pinus que ela própria tenha cultivado. Não importa a titularidade das terras, se de sua propriedade ou arrendadas, mas sim que, a matéria prima utilizada seja por ela mesma comprovadamente produzida.

7.4. Dessa forma, a aquisição de terras com florestas de pinus pronta para a extração de matéria-prima a ser utilizada na atividade industrial não caracteriza a atividade rural, tampouco essa matéria prima é considerada produção própria para fins de enquadramento da atividade de agroindústria, nos termos do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991.

8. Assim, a extração (corte) de árvores de pinus de florestas adquiridas conjuntamente com as terras em que foram cultivadas, com vistas à sua utilização como matéria prima em processo industrial, não caracteriza atividade rural. Por essa mesma razão, a madeira obtida de extração dessas árvores de pinus não pode ser considerada como produção rural própria da consulente. E consecutivamente, pelos mesmos fundamentos, a utilização da madeira de árvores de pinus extraída de terras adquiridas já florestadas não autoriza o enquadramento da adquirente na condição de agroindústria para fins de substituição da contribuição previdenciária prevista nos incisos I e II do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, conclui-se que:

a) a extração (corte) de árvores de pinus de florestas para industrialização, quando adquiridas conjuntamente com as terras

*em que foram cultivadas, não caracteriza atividade rural. Da mesma forma, as toras de madeira obtidas da extração de árvores de pinus adquiridas prontas para o corte não são consideradas produção rural própria;*

*b) a utilização de madeira de árvores de pinus extraída de terras adquiridas já florestadas não autoriza o enquadramento da adquirente dessas terras na condição de agroindústria, para fins de substituição da contribuição previdenciária prevista nos incisos I e II do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991”.*

A literatura especializada demonstra que com 07 anos de idade a *pinus elliotii* já pode sofrer desbaste destinado à produção de pasta de celulose. Aos 10 anos, para a produção de resinas, e a partir dos 15, 17 anos, para a produção de madeira. De acordo com a literatura, tal crescimento tem a ver não somente com a densidade da madeira, resistência mecânica, etc., mas, também, com o diâmetro da árvore, que é de vital importância para a produção de laminados.

Ora ... Sendo a atividade do Recorrente a produção de laminados de madeira, é de se presumir que sua matéria prima tenha maturidade de, pelo menos, 15 anos. Dessarte, considerando que as aquisições de fazendas tiveram início em nov/1999, dessaí que eventual produção rural somente adentraria as instalações industriais da Autuada a contar do ano 2014.

Nessa perspectiva, conclui-se que no horizonte temporal de 2003 a 2006 a matéria prima utilizada pelo Recorrente não adveio de sua produção rural própria .

Contrariando, todavia, todos os estudos científicos, o Recorrente afirma que “*as florestas exóticas, desde terna idade, aproximadamente entre 4 e 5 anos, já são industrializadas, havendo um manejo seletivo para abastecimento do objetivo social da agroindústria*”.

Note-se que a industrialização pode ser para a produção de pasta de celulose, produção de resinas, produção de madeira, dentre outras. A literatura especializada relata para cada caso, respectivamente, 7, 10, 15 anos (fonte: A CULTURA DO PINUS: uma perspectiva e uma preocupação - João Suassuna - Pesquisador da Fundação Joaquim Nabuco).

A que realiza o Recorrente refere-se à industrialização da madeira, ou seja, a partir de árvores com, pelo menos, 15 anos de idade. Contudo, o Recorrente não fez prova da proeza de obter o Pinus que permita o corte para madeira com árvores de 4 ou 5 anos de idade, não ultrapassando as insólitas fronteiras da argumentação retórica.

Corroborando a compreensão de que não se houve por utilizada produção rural de seu manejo, o fato de a contabilidade da empresa não registrar mutações no valor registrado como reflorestamento, no período de 2003 a 2006, conforme consignado no item 4.3.5. do Relatório Fiscal.

*“4.3.5 Nos balanços patrimoniais apresentados 2003 a 2006 não constam registros de exaustão florestal, confirmando que a empresa não utilizou produção própria (madeira de reserva própria) inclusive o valor registrado como reflorestamento é o mesmo para os exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006, R\$ 1.084.140,00*

*demonstrando claramente que não foram utilizadas madeiras de reserva própria”.*

Não procede a alegação de que “*O balanço patrimonial da empresa Recorrente não é obrigado a traduzir toda a exploração florestal havida, mesmo porque a floresta não utilizada traz um incremento natural, nas mesmas proporções*”.

A uma, porque o Princípio da Oportunidade, que se refere, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determina que este seja feito de imediato e com a extensão correta. A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, sem qualquer falta ou excesso. Já a tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, pois sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos e falseadas as conclusões e diagnósticos.

A duas, porque a empresa não faz qualquer prova do alegado *incremento natural da floresta não utilizada*, que seria proporcional à exploração florestal havida.

*Allegatio et non probatio, quasi non allegatio.*

No que se refere aos desbastes, estes são utilizados em função da idade das árvores, visando à cadeia produtiva a que se destina, conforma acima já delineado: 6-7 anos, indústria da celulose; 10-12 anos, extração de resinas, acima de 15 anos, extração de madeira, etc.

Publicação da Fundação Joaquim Nabuco intitulada “A CULTURA DO PINUS: uma perspectiva e uma preocupação” ([http://www.fundaj.gov.br/index.php?option=com\\_content&id=760&Itemid=376](http://www.fundaj.gov.br/index.php?option=com_content&id=760&Itemid=376)), em excerto adiante reproduzido, dá bem a ideia da questão em tela:

*“Exploração*

*Os Pinus, quando cortados, não rebrotam; o maciço é explorado, para madeira e lenha, uma vez só.*

*Deve-se realizar desbastes (cortes periódicos), de maneira a dar às árvores não abatidas condições de desenvolvimento; nos desbastes obtém-se matéria-prima para celulose, postes, estacas etc. e no final do ciclo, as árvores restantes constituir-se-ão no material mais valioso, que se destinará às serrarias.*

*O Pinus permite um primeiro desbaste já aos 6 ou 7 anos, quando as árvores estão com mais ou menos 5 m de altura e uns 12 cm de diâmetro; aos 10 ou 15 anos pode ser usado na extração de resinas (As árvores usadas para extração de resinas podem ser usadas para outra finalidade também); muitas vezes o Pinus já permite o corte para madeira aos 15 anos.*

*O Pinus pode dar, no primeiro corte, aos 6-7 anos, 250 m<sup>3</sup>/ha (média anual de 30-40 m<sup>3</sup>/ha).*

*Há uma série de recomendações na condução da exploração do Pinus a seguir, para efeito de orientação, um esquema que pode ser*

*usado. Supondo que tivéssemos plantado no espaçamento 3 x 2 m, teríamos 1666 plantas por ha, realizaríamos 5 cortes, da seguinte maneira:*

- 1º corte, aos 6 ou 7 anos; seriam cortadas 40% (660-670) das árvores; (produção de pasta de celulose)
- 2º corte, 3 anos depois do primeiro, seriam retiradas 30% (290-310) das árvores restantes; (produção de resinas)
- 3º corte, 3 anos depois do 2º, seriam cortadas 35% (240-250) das árvores; (postes)
- 4º corte, 3 anos depois do 3º, quando seriam retiradas 35% (150-160) das árvores; (produção de madeira para industrialização)

*Restariam de 250 a 300 árvores, que seriam retiradas num corte final, depois de 20 anos; estariam bem espaçadas, com possibilidades de engrossar e produzir, inclusive, madeira de lei para serraria”.*

O Recorrente, todavia, não realiza produção de pasta de celulose, tampouco produção de resinas a justificar desbastes antes dos 15 anos de idade dos *pinus*.

Conforme destacado no item 4.4. do Relatório Fiscal, a fl. 53, “*o motivo fundamental na decisão da auditoria é o fato de não comprovar que possuía produção rural (madeira) de reserva própria em idade para ser industrializada. Dessa forma a auditoria fiscal enquadrou a empresa no código FPAS 507 (Indústria)*”.

Além disso, constatou a Fiscalização que a industrialização da matéria prima (transformação da madeira em laminados), no período de 2003 e 2004, foi totalmente realizada por terceiros.

O Recorrente alega que “*Tal atividade é altamente lícita e prevista no diploma legal previdenciário*”, mas se engana ao asseverar que “*A utilização de serviços e matéria-prima de terceiros não desvirtua a caracterização da agroindústria*”. A utilização, tão somente, de madeira não oriunda de produção própria desqualifica a Autuada como Produtora Rural Pessoa Jurídica.

De outro canto, a terceirização integral das etapas de industrialização, descaracteriza, por completo, a condição de agroindústria, pelo simples fato de a industrialização propriamente dita ser elemento constitutivo da condição de agroindústria.

Nesse contexto, não se caracterizando a Recorrente, no período de apuração em tela, como Produtora Rural Pessoa Jurídica, não pode esta ser considerada como agroindústria,

mas tão somente, como indústria, motivo pelo qual se sujeita às obrigações tributárias previstas no art. 22 da Lei nº 8.212/91, conforme assim também concluiu a Fiscalização.

*“Considerando que a empresa não industrializou produção rural própria no período (2003 a 2006) pelos motivos já mencionados e caracterizado contabilmente nos balanços patrimoniais e com a agravante que não realizou todo o processo produtivo no período 2003 e 2004, utilizando-se de terceiros (Laminadora 3R Ltda) para realizar a transformação da matéria-prima (Laminação), constata-se que a empresa não preenche os requisitos necessários para enquadrar-se como agroindústria, observando-se que o motivo fundamental na decisão da auditoria é o fato de não comprovar que possuía produção rural (madeira) de reserva própria em idade para ser industrializada. Dessa forma a auditoria fiscal enquadrou a empresa no código FPAS 507 (Indústria)”.*

### 2.3.2. DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme destacado no item 6 do Relatório Fiscal, a fl. 53, além das contribuições previdenciárias devidas pela empresa incidentes sobre a remuneração paga, creditada ou devida a segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço, integra também o presente lançamento as contribuições sociais incidentes sobre a aquisição de produtos rurais de Produtor rural pessoa física, devidas por substituição tributária, nos termos do inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/91, as quais se houveram por formalizadas mediante o levantamento *PRU - PRODUÇÃO RURAL PESSOA FÍSICA*.

#### *“6. LEVANTAMENTO PRODUÇÃO RURAL PESSOA FÍSICA — PRU*

*6.1 Trata-se de contribuições apuradas sobre a comercialização da produção rural, em face de a empresa adquirir produção rural de produtor rural pessoa física, ficando sub-rogado nas obrigações do produtor na condição de responsável pelos recolhimentos das contribuições. Todavia, para as competências 03/2003 a 12/2006, a empresa não informou os fatos geradores de contribuição previdenciária através de GFIP no prazo previsto em Lei, existindo assim, o débito das referidas contribuições até a presente data, (todos os valores das bases de cálculo das contribuições estão lançados nos registros contábeis e Livros de Registro de Entradas de mercadorias)”.*

#### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001).*

*I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).*

*II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).*

(...)

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620/93)*

(...)

*III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o dia 2 do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528/97)*

Não havendo a empresa autuada se insurgido expressa e especificamente sobre tal levantamento, ou sobre tais fatos geradores, subentende-se ter anuído com o lançamento, motivo pelo qual tal levantamento será tido como não impugnado, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532/1997)*

De todo o exposto, resta clara a procedência do lançamento, não havendo arestas a serem aparadas na decisão recorrida.

Nessa vertente, restando configurados os Fatos Jurígenos Tributários apurados pela Fiscalização mediante os levantamentos “PPG – FOLHA DE PAGAMENTO” e “PRU – PRODUÇÃO RURAL PESSOA FÍSICA” fatos geradores de contribuições previdenciárias, estes deveriam ter sido, necessariamente, declarados em sua integralidade nas GFIP correspondentes, mas não foram.

A conduta omissiva assim perpetrada pelo sujeito passivo representou ofensa ao dispositivo legal encartado no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 225, IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

### 2.3.3. DA PRODUÇÃO ULTERIOR DE PROVAS

O Recorrente protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito.

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o *forum* apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina da matéria em relevo foi confiada ao Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo primeiro.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)*

*§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)*

*§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)*

*§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)*

*§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532/97) (grifos nossos)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

**§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532/97) (grifos nossos)**

*§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)*

**Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532/97) (grifos nossos)**

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo fiscal. Tem sim, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

Nos termos expressos da lei, a juntada de novos documentos no Processo Administrativo Fiscal depende de requerimento da parte interessada à autoridade julgadora do lançamento ou do recurso, mediante petição escrita na qual reste demonstrado, com fundamentos idôneos e comprovados, a impossibilidade de sua apresentação no momento próprio e oportuno, por motivo de força maior, ou que os documentos se refiram a fato ou a direito superveniente, ou ainda, que se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

Diante de tal panorama, após o oferecimento da impugnação, a juntada de novos documentos há que ser requerida ao Órgão que irá apreciar e julgar o recurso eventualmente interposto, *in casu*, ao CARF, se se tratar de Recurso Voluntário, ou à CSRF, nas hipóteses de Recurso Especial, repousando aos ombros do Peticionante o encargo processual de demonstrar, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo quarto do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse contexto, na hipótese de o Autuado não lograr comprovar efetivamente a ocorrência de qualquer das hipóteses autorizadoras previstas no aludido §4º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, a autorização de juntada de novas provas ou a apreciação de documentos

juntados em fase posterior à impugnação representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência à Legislação tributária, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

#### **2.4 CONCLUSÃO:**

Pelas razões de fato e de Direito ora expendidas, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluídas do lançamento todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências de março a junho/2003, inclusive, em razão da homologação tácita do crédito tributário, nos termos do §4º do art. 150 do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **3. VOTO VENCEDOR**

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, Redator Designado.

Analisando os autos, verifico que alguns pontos precisam ser melhor esclarecidos, a fim de se concluir pela procedência ou não do lançamento.

Consta do Relatório Fiscal que o recorrente “não realizava todos os processos de industrialização no período de 2003 e 2004, utilizando-se de outra empresa para execução da transformação da madeira em lâminas (laminação).” Havia empresa que “prestava serviços à empresa Valdir Luiz Rossoni executando parte do processo de industrialização (transformação da madeira em lâminas).”

Nesse ponto, cumpre indagar a respeito de seu correto enquadramento como agroindústria e para tanto, deve restar claro se havia ou não industrialização. Da análise do Relatório Fiscal e das peças de defesa e de recurso, não é possível concluir se efetivamente todo o processo industrial foi terceirizado ou se somente a laminação foi terceirizada. Aqui noto que o processo de industrialização, por consequência do conceito de produto industrializado (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º) é conceito amplo, que não se resume à laminação da madeira.

Ademais, não restou claro se a recorrente utilizou a madeira produzida em sua propriedade. Segundo o relatório fiscal, pelo que consta da contabilidade (ausência de registro de exaustão florestal), não teria sido utilizada madeira produzida na propriedade, em que pese o próprio Livro de Entrada indicar o contrário (registro de entrada de madeira das fazendas). Neste ponto, afirma a autoridade fiscal que teria sido utilizada, mas aduz que foi muito pouco, sem precisar o quanto. Portanto, as informações ainda restam conflituosas e imprecisas.

Também não restou claro se a recorrente produzia madeira antes de adquirir as propriedades mencionadas.

Assim, entendo que o julgamento deva ser convertido em diligência para que se esclareça:

1) Há provas de que o recorrente cultivava madeira antes de adquirir as propriedades mencionadas?

2) Da análise da contabilidade e dos documentos apresentados, há comprovação de despesas com o cultivo (adubação, poda, corte, extração, etc.) além de gastos com transporte? Aliás, da análise da contabilidade, constam despesas com o que, exatamente?

3) Tendo em vista a contradição encontrada quanto a utilização de madeira própria (contabilidade indica que não, mas Livro de Entrada indicar o contrário), esclarecer o que representa esta pequena quantidade mencionada no Relatório Fiscal em relação à totalidade da madeira utilizada.

4) Deve ser esclarecido quais partes do processo foram terceirizadas e quais não foram. Constam gastos com industrialização?

Processo nº 13936.000370/2008-01  
Resolução nº **2302-000.369**

**S2-C3T2**  
Fl. 341

---

### **3.1. RESOLUÇÃO**

Pelos motivos expendidos, voto pela **CONVERSÃO** do julgamento em diligência fiscal, nos exatos termos detalhados nos parágrafos precedentes.

É como voto.

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, Redator Designado.