



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13936.000372/2008-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.284 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2018
Matéria PREVIDENCIÁRIO - MULTA
Recorrente BRASFIBRA INDUSTRIA E COMERCIO DE CHAPAS DE MADEIRA - EIRELI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

LANÇAMENTO. BIS IN IDEM. POSSIBILIDADE. AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL.

Não ofende a constituição federal a incidência de mais de uma espécie tributária sobre o mesmo fato econômico, quando as diferentes exações forem instituídas com respeito às regras de competência e às normas gerais de direito tributário. Também não é ofensivo ao sistema constitucional tributário a concomitante aplicação de multa por descumprimento de obrigação principal e acessória, dado que diferentes os bens jurídico ofendidos.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se resta configurada a nulidade do lançamento quando a conduta omissiva do sujeito passivo encontra-se adequadamente descrita, com a identificação dos dispositivos legais que foram violados.

APRESENTAR A GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES.

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração a obrigação acessória prevista em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 22/03/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 82/99) apresentado em face do Acórdão nº 03-22.770, da 5ª Turma da DRJ/CTA (fls. 61/73), que negou provimento à impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 24/41), mas determinou a aplicação da penalidade mais benigna, em vista do lançamento de multa relativa à infração do art. 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o art. 225, IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, tendo em vista que a pessoa jurídica fiscalizada apresentou GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

De acordo com o relatório da fiscalização (fls. 11/12), nas competências relativas ao período de 03/2003 a 12/2006, verificou-se que a empresa deixou de informar os fatos geradores correspondentes a todas as contribuições previdenciárias em GFIP, o que implicaria infração ao dispositivos acima mencionados.

O cálculo da multa, com observância do limitador imposto pelo art. 284, I, do RPS, consta das fls. 13/14.

A impugnação do sujeito passivo deu origem ao Acórdão nº 03-22.770, da 5ª Turma da DRJ/CTA, que tem a seguinte redação:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

AI 37.047.552-6

APRESENTAR A GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES.

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração a dispositivo legal.

BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA

São legítimas as diversas autuações durante a ação fiscal quando não comprovada a dupla incidência de um mesmo tributo sobre o mesmo fato gerador.

MULTA. APLICAÇÃO DE NOVA SISTEMÁTICA.

Por ocasião do pagamento do débito, a multa prevista no art. 32, § 5º, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, que se refere à apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores, deverá ser comparada com os termos da MP 499, de 2008, para aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte.

Lançamento Procedente

O sujeito passivo tomou ciência dessa decisão em 03/07/2009 (fl. 75) e apresentou tempestivamente seu recurso voluntário em 20/07/2009 (fls. 82/99), alegando, em síntese, que:

1. O auto de infração é nulo por ocorrência de *bis in idem*, uma vez que teriam sido lavrados três autos distintos tendo por base a mesma conduta.
2. Nulidade do auto de infração por falta de motivação.
3. Nulidade do auto de infração por ausência dos pressupostos quanto à autoria e à materialidade.
4. Nulidade do auto de infração por ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que o Decreto nº 3.048, de 1999, teria extrapolado os limites próprios do poder regulamentar.
5. O lançamento e a decisão recorrida estabeleceram critérios que não existem na legislação de regência para classificar a empresa como agroindústria.
6. A atividade rural é fator definitivo para a atividade da recorrente e seus registros contábeis da empresa denunciam a existência do produto rural, dos seus incrementos, do aporte financeiro na sua produção, da existência de empregados, enfim, de toda a sorte de fatos próprios que apontam para a atividade rural como base da transformação industrial já denunciada.
7. Tal como denuncia o auto impugnado, detém a empresa vasta área de florestas, inclusive algumas com altíssimo poder de extração, contando ainda com instalações industriais modernas para o processamento da sua própria matéria-prima e ainda de terceiros (o que não seria vedado por lei).
8. A aquisição pela recorrente de matérias-primas de terceiros produtores rurais e sua transformação em produto industrializado caracteriza atividade de agroindústria.

Com base nesses argumentos, pede seja julgado procedente o recurso voluntário com base nas preliminares arguídas, e, sucessivamente, que seja mantido o enquadramento da empresa como agroindústria o que afastaria as exigências baseadas nas

informações prestadas em GFIP. Por fim, protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, em especial a realização de vistorias, perícias documentais e outros.

Neste Colegiado, o processo foi inicialmente distribuído para a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara que, através da Resolução nº 2302-000.371, de 04 de dezembro de 2014, converteu o julgamento em diligência para que fossem esclarecidos os seguintes pontos:

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?

No processo 13936.000370/2008-01, ao qual este se encontra anexado, vê-se que, pelo termo de intimação fiscal nº 27, de 2016 (fls. 359/362), a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa intimou o sujeito passivo a apresentar elementos necessários ao esclarecimento das questões delimitadas pela Resolução CARF.

Em 23/03/2016, a contribuinte se manifestou pedindo a dilação do prazo concedido por mais trinta dias, "considerando o elevado número de documentos que deverão ser apresentados, bem como analisados para elaboração da planilha solicitada" (fl. 354).

Apesar disso, o Relatório de Diligência Fiscal (fls. 381/384) atesta que até 25/08/2016 nenhuma resposta foi entregue pela empresa autuada, o que culminou no encerramento da diligência.

Retornando a este colegiado, em face da extinção da turma que determinou a diligência e do fato de o conselheiro relator não mais integrar o CARF, o processo foi incluído em lote distribuído em sessão pública a esta conselheira.

É o que havia para ser relatado.

Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

O recurso voluntário apresentado preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

Preliminares

Bis in idem

Em sede preliminar, alega a recorrente a ocorrência de *bis in idem*, uma vez que o mesmo comportamento teria gerado três autos de infração: 37.047.551-8, 37.047.552-6 e 37.047.550-0, o que seria defeso por lei.

Com efeito, como resultado da ação fiscal foram lavrados autos de infração tendo por objeto: multa por descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212, de 1991 (Debcad 37.047.552-6); contribuição patronal e Gilrat incidentes sobre a folha de pagamento e aquisições de produtor rural pessoa física (Debcad 37.047.550-0); contribuições para terceiros sobre a base de cálculo descrita no item anterior (Debcad 37.047.551-8).

Cada uma dessas autuações resulta da violação de regras jurídicas específicas, que instituíam diferentes e inconfundíveis obrigações tributárias principais e acessórias. Essas regras estão de acordo com a Constituição Federal e com o Código Tributário Nacional - CTN, o que legitima sua incidência sobre o mesmo fato.

Isso porque, ao contrário do que afirma a recorrente, o *bis in idem*, assim entendido como a incidência de tributos diversos sobre o mesmo fato, é prática autorizada pela Constituição Federal, desde que essa incidência cumulativas de normas ocorra dentro dos limites impostos pelo seu texto. Para verificar a correção dessa assertiva, basta a leitura atenta dos arts. 195 e 240 da Constituição Federal.

Por outro lado, obrigações acessórias e principais são ontologicamente independentes, especialmente na seara previdenciária, uma vez que destinadas a atender diferentes interesses. Nesse caso, a violação das regras que impõem essas obrigações implicam também ofensa a diferentes bens jurídicos o que justifica a aplicação concomitante de mais de uma penalidade.

Se assim não fosse, as regras que impõem deveres instrumentais tornar-se-iam letra morta, deixando a descoberto interesses jurídicos relevantes, uma vez que as informações que devem ser prestadas viabilizam a fruição de direitos pelos trabalhadores, pelos quais se garantem condições dignas de sobrevivência.

Como não se demonstrou qualquer vício nas normas de incidência, em especial que tenham extrapolado as bordas da autorização constitucional, não merecem prosperar os argumentos de defesa.

Deve ser registrado, ainda, que argumentos como os tratados nesse tópico procuram lançar sobre as normas tributárias a pecha de inconstitucionalidade, matéria estranha ao âmbito de competência deste colegiado, conforme reconhece o seguinte enunciado da Súmula CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nulidades

A recorrente alega nulidade do auto de infração por falta de motivação, não identificação de autoria e materialidade da conduta e ofensa ao princípio da legalidade.

Não lhe assiste razão, entretanto.

O relatório fiscal contém descrição clara da conduta realizada, na hipótese em análise de natureza omissiva, e das normas que assim foram violadas em função do descumprimento dos deveres instrumentais por ela impostos.

A materialidade se revela pela descrição da conduta e o sujeito passivo foi adequadamente identificado (autoria). Portanto, não se está a punir atos realizados por terceiros, como alega a recorrente.

Por outro lado, não há qualquer violação à legalidade quando a obrigação criada foi veiculada por lei, que também trouxe a previsão da penalidade a ser aplicada (art. 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991).

Registre-se que a possibilidade de o Regulamento realizar a mera atualização de valores originariamente fixados em Lei, desde que com respeito aos índices oficiais, constitui matéria já pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive em julgamento submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 540).

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso em relação às preliminares de nulidade.

Mérito

Em relação ao mérito, vê-se que a controvérsia cinge-se a determinar se a existência de produção rural própria é condição inafastável para que a empresa possa ser enquadrada como agroindústria para fins de se habilitar ao tratamento tributário que é estabelecido pelo art. 22-A, da Lei nº 8.212, de 1991, a estes agentes econômicos e se a aquisição de área de reflorestamento pronto para abate atenderia a essa exigência.

Quanto à primeira questão, penso que ela é respondida sem embargo pelo texto do mencionado artigo, que é abaixo transcrito:

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:

A partir da leitura desse artigo, não há sombra de dúvida de que, para ser considerada como agroindústria, a pessoa jurídica deve ser "produtora rural" e industrializar produção própria. A partir da observância dessa regra, seria possível também a industrialização de produção adquirida de terceiros. Dito de outra forma, não se considera agroindústria quem promove apenas a industrialização de matéria-prima produzida por terceiros.

Particularmente, não entendo que a aquisição de reflorestamento pronto para abate seja suficiente para caracterizar a adquirente como produtora rural, isso porque deixaria de existir o risco inerente a esse tipo de atividade, característica que justificaria o favor legal.

No mais, adoto como razões de decidir o trecho que é abaixo transcrito, de lavra do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, no voto que foi vencido na Resolução nº 2302-000.371:

Deflui dos termos estampados no citado artigo 22A 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. 22A 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. 22A 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 auto-enquadramento como agroindústria, a empresa apresentou escrituras de aquisições de áreas de terras, sob 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 contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento dos 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. 22A 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. 22A 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. 22A 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 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. 22A 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, dessai 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.

Corrobora 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), 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 m³/ha (média anual de 3040 m³/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% (660670) das árvores; (produção de pasta de celulose)
- 2º corte, 3 anos depois do primeiro, seriam retiradas 30% (290310) das árvores restantes; (produção de resinas)
- 3º corte, 3 anos depois do 2º, seriam cortadas 35% (240250) das árvores; (postes)
- 4º corte, 3 anos depois do 3º, quando seriam retiradas 35% (150160) 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 enquadrava 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)”

Portanto, quanto ao mérito, nego provimento ao recurso voluntário apresentado, por entender não demonstrado que a recorrente tenha preenchido os requisitos necessários para ser enquadrada como agroindústria, uma vez que não há qualquer comprovação de que tenha industrializado matéria-prima de produção própria.

Neste caso, resta perfeitamente caracterizada a inobservância do comando contido no art. 32, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, o que justifica a imposição da multa exigida neste processo.

Deve ser registrado que o Acórdão recorrido determinou a revisão da multa aplicada em função das alterações promovidas na matéria por legislação superveniente e não houve qualquer recurso em relação a esse tema, de forma que ela não se encontra em litígio.

A despeito disso, merece menção que a decisão de piso está de acordo com a jurisprudência deste Conselho, conforme demonstra o trecho abaixo transcrito do voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão nº 9202-004.499:

Para que possamos definir a interpretação mais adequada no que tange ao cálculo da multa, para entender a natureza das multas aplicadas e por conseguinte como deve ser interpretada a norma, passemos a algumas considerações, tendo em vista que a

citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP, introduzindo dois novos dispositivos legais, senão vejamos.

Até a edição da MP 449, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da

contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Produção ulterior de provas

A recorrente também protestou pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito. Em atenção a esse pedido houve conversão do julgamento em diligência, oportunidade em que poderia ter colaborado para a produção das provas por que ansiava.

Entretanto, conforme evidenciou o relatório, deixou transcorrer mais de cinco meses sem qualquer manifestação.

Considerando sua conduta desinteressada na produção de provas, considero atendido e superado o pedido feito.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário apresentado para, rejeitadas as preliminares, no mérito, negar-lhe provimento.

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora