



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.003771/2008-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.615 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2021
Recorrente MADESP IND E COM DE MADEIRAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/10/2007

GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES.

Constitui infração apresentar a GFIP com informações incorretas nos dados correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, na forma da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para que a retroatividade benigna da multa seja aplicada em conformidade com o disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB no 14 de 2009.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Letícia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do acórdão que manteve parcialmente o lançamento tributário materializado no Auto de Infração nº 37.177.530-2, lavrado por infringência ao disposto no inciso IV e § 3º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Nos termos do Relatório Fiscal da Infração, de fls. 12/15, o Auto de Infração foi lavrado em substituição ao AI Debcad d 37.074.767-4, emitido em 04/01/2008, em razão de sua anulação por erro no enquadramento legal motivador de sua emissão. Informa que a Recorrente apresentou GFIP com o enquadramento equivocado no FPAS 833, quando deveria ter apresentado no código FPAS 507 (indústria), deixando de declarar as contribuições patronais incidentes sobre a remuneração paga aos empregados em folha de pagamento.

Sustenta que em 28/08/2008 foi emitido o Termo de Início de Procedimento Fiscal, cuja ciência ocorreu em 05/09/2008, tendo sido solicitado à empresa apresentar eventuais GFIP retificadoras do período compreendido entre 05/2005 e 10/2007 ou declaração de inexistência de tais GFIP. A Recorrente declarou não ter GFIP retificadora para o período citado.

A penalidade aplicável encontra-se prevista no art. 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212/91, e no art. 284, inciso II, do RPS. O valor da multa foi calculado conforme descrito no Relatório Fiscal da Multa Aplicada, de fls. 16/176, resultando em R\$ 401.564,80.

Nos termos do Relatório Fiscal:

4.1 Constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais da empresa.

4.2 As contribuições lançadas neste lato gerador têm origem no auto-enquadramento efetuado como agroindústria. Este auto-enquadramento ocorreu a partir da competência 02/2004, inclusive, embora a empresa entenda que a partir de 01/2002 possui créditos a compensar em razão de que já possuía condição de agroindústria. Até 01/2004 a empresa vinha efetuando seus recolhimentos previdenciários como empresa industrial. Ressalta-se que a atividade desenvolvida pelo contribuinte é a de fabricação de móveis e esquadrias de madeira.

4.3 Na condição de empresa agroindustrial o contribuinte tem parte de suas contribuições patronais que incidiriam sobre sua folha de pagamento substituídas por uma contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção.

4.4 O conceito de agroindústria para efeito desta substituição está estabelecido no artigo 22A da Lei 8212/91, artigo este acrescentado pela Lei 10256/2001, estando estabelecido como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. Desta forma é indispensável a industrialização de produção própria, sendo admitido a industrialização de produção própria e adquirida de terceiros.

4.5 No caso em tela, a MADESP assinou contrato em 15/01/2002 com a empresa AGROFLORESTAL F. SCHLUP LTDA (cópia contrato ANEXO I), onde adquiriu 66.346 árvores de "pinus" pelo valor de R\$ 1.760.000,00.

As despesas com a exploração da floresta (corte, mão de obra, transporte, etc) foram assumidas pela empresa MADESP e o prazo para retirada da madeira era 15/01/2005.

4.6 Também assinou três contratos (cópias constantes do ANEXO II) com a empresa RENOVA FLORISTA LIDA onde os custos de exploração foram assumidos pela MADESP, adquirindo no primeiro contrato 19.213,60 m³ de "pinus" pelo valor de US\$ 348.731,12 em 18/12/2003 com prazo de nove meses para retirada das árvores. O

segundo contrato foi de 11.960 m³ de "pinos" pelo valor de US\$ 300.493,36 em 20/07/2004 com prazo de cinco meses para retirada da madeira.

Por fim comprou 11.551 m³ de "pinus" pelo valor de R\$ 883.132,97 em 15/09/2004, com prazo de seis meses para retirada das árvores.

4.7 A partir da assinatura do primeiro contrato a empresa iniciou o corte das árvores e contabilmente apropriou para seus custos a proporção de árvores cortadas em relação ao total do contrato através de conta de exaustão. O corte das árvores e os lançamentos citados relativos aos contratos de compra de "pinus" aconteceram até o mês 04/2005.

4.8 Assim, a partir da competência seguinte (05/2005) a empresa passou a adquirir sua matéria-prima (madeira) de terceiras empresas, configurando-se a atividade de empresa industrial, já que para caracterização de agroindústria é necessário que exista industrialização de produção própria. Como empresa industrial suas contribuições são recolhidas sobre a remuneração paga aos segurados. Entretanto o contribuinte entende que ainda mantém a condição de agroindústria, pelos motivos citados nos subitens 3.9 à 3.12.

4.9 Como citado no subitem anterior, a empresa entende que enquadra-se no conceito legal de agroindústria. Como fundamentado, alega que em 01/12/2004 promoveu em sua 5ª alteração de contrato social (cópia constante do ANEXO III) o ingresso dos sócios Hilário Genske e Loreci Franke Genske (qualificados no documento) onde o capital social foi aumentado de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) para R\$ 21.500,00 (Vinte e um mil e quinhentos Reais) com a integralização por estes sócios dos seguintes bens:

a) Um terreno rural (identificado no contrato) pelo valor de R\$ 5.500,00 (cinco mil e quinhentos reais) e,

b) Área de reflorestamento sobre o terreno contendo 53.000 mil árvores, pelo valor de R\$ 1.000,00 (um mil reais).

4.10 Após trinta dias do ingresso dos sócios, ou seja, em 31/12/2004, estes mesmos se retiraram da empresa (cópia da alteração contratual constante do ANEXO III), vendendo suas cotas pela soma exata dos valores integralizados, ou seja, R\$ 6.500,00 (seis mil e quinhentos reais), movimento que sugere uma simulação de ingresso de sócios objetivando incluir bens no patrimônio da empresa de uma forma diversa da que de fato ocorreu.

4.11 Este reflorestamento incorporado ao patrimônio da empresa pelo valor simbólico de R\$ 1.000,00 (um mil reais) é o argumento para manutenção da condição de agroindústria. Mensalmente a empresa emite notas fiscais (uma ou duas por mês - cópia das notas fiscais dos meses 07/2005, 06/2006 e 10/2007 constam do ANEXO IV) dando entrada de toras de madeira provenientes deste reflorestamento com o histórico de que trata-se de madeira retirada com objetivo de desbaste, ou seja, como explicou a sócia-gerente Iraci Spiess Klitzke, madeira que ainda não possui tamanho adequado para ser transformada nos produtos desenvolvidos pela notificada.

4.12 A apropriação aos custos desta madeira é insignificante, tendo nesse período (05/2005 à 10/2007) contabilizado a título de exaustão o valor total de R\$ 157,03 (cento e cinquenta e sete reais e três centavos).

4.13 Por todos os motivos expostos a empresa não pode ser considerada agroindústria após 04/2005, pois não foram apresentados elementos que caracterizem a industrialização de produção própria de madeira, elemento fundamental para o enquadramento como agroindústria e por consequência ter suas contribuições patronais substituídas na forma da legislação já citada.

5. A planilha constante do ANEXO V demonstra os valores não incluídos em GFIP.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES.

Constitui infração apresentar a GFIP com informações incorretas nos dados correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA.

A substituição a que se refere o artigo 22-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, somente é aplicável a produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção rural própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

MULTA. LIMITE POR COMPETÊNCIA.

A entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias configura infração à legislação previdenciária a cada ocorrência em que se observar a infração. Da mesma forma, o limite máximo da multa aplicada se aplica também por competência.

CONFISCO - MULTA. INOCORRÊNCIA.

O princípio da vedação ao confisco é dirigido ao legislador e não às autoridades tributárias, as quais, compete exclusivamente a aplicação da legislação tributária. Autuação lavrada de acordo com a legislação previdenciária não caracteriza confisco.

MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. MP 449108. ART. 106, CTN. ART. 35 LEI 8.212/1991.

São aplicáveis às multas nos lançamentos de ofício, quando benéficas, as disposições da nova legislação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITE DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

Apresentado Recurso Voluntário em que se sustenta, em síntese:

- (i) Defende a exploração da matéria-prima própria proveniente de floresta própria;
- (ii) Que há a industrialização de produção própria;
- (iii) Que é ilegal a desconsideração da condição de agroindústria da Recorrente;
- (iv) Sustenta a ilegalidade de atos amparados em meras presunções pessoais;
- (v) Há a confirmação de sua condição de agroindústria pela consulta fiscal formulada;
- (vi) Refuta a exigência de contribuição previdenciária já recolhida e a consequente multa de GFIP sobre fatos geradores já declarados;
- (vii) No mérito da aplicação propriamente dita da obrigação acessória, defende a impossibilidade de aplicação cumulativa de multa de GFIP e de ofício; eis que como multa a ser aplicada é de ofício e não por descumprimento de obrigação acessória e, ainda, em face da impossibilidade de aplicação cumulativa de ambas, não deveria ter remanescido nenhum valor a pagar no Auto de Infração ora combatido, de modo que é totalmente improcedente a sua manutenção parcial;

- (viii) Sustenta a impossibilidade de se comparar penalidades de natureza diferentes. Que para a identificação do menor valor da multa, houve a comparação do somatório da multa de GFIP e da multa de ofício (NFLD nº 37.074.766-6) com a multa calculada de acordo com a Medida Provisória nº 449/2008 (multa de ofício). E, como a multa calculada de acordo com a Medida Provisória nº 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009) foi inferior ao somatório das duas lançadas anteriormente, a Fazenda descontou aquela exigida na NFLD nº 37.074.766-6 da nova multa, obtendo o montante de R\$ 292.341,74, a ser exigido neste Auto de Infração. Após cotejar as bases legais das multas, defende que para a aplicação da norma mais benéfica a autoridade administrativa deveria ter comparado a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 com a combatida no presente auto de infração e não somar espécies diferentes para comparar com a proveniente da Medida Provisória nº 449/2008. Assim, seria indevida a multa por descumprimento da obrigação acessória, já que dever ser comparada a multa de GFIP anterior com a nova, e está sim se mostrará mais benéfica.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Letícia Lacerda de Castro, Relator.

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

O voto proferido no PTA nº 13971.000107/2008-88

Prefacialmente, registro que o presente lançamento tem conexão com o lançamento por “obrigação principal” objeto da NFLD nº 37.074.766-6, processo nº 13971.000107/2008-88. Na oportunidade, relatei e encaminhei o voto no sentido de ser negado provimento ao Recurso Voluntário, em especial por entender que a Recorrente não se encontra enquadrada como “agroindústria”, sujeitando-se, destarte, à tributação das contribuições previdenciárias pela sistemática do art. 22 e não do 22A, da Lei nº 8.212/91.

Para refutar as teses lançadas pela Recorrente no presente recurso, transcrevo o voto que proferi no PTA nº 13971.000107/2008-88:

A questão cinge-se em definir se a Recorrente enquadra-se no conceito de agroindústria ou indústria.

Passo a exposição legal da matéria, para depois enfrentar as provas construídas neste procedimento administrativo, visando ao alcance da realidade processual. Início com o art. 22-A, da Lei nº 8.212/91:

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:

(...)

Deste dispositivo, é seguro entender a presença de indispensáveis requisitos para se enquadrar uma empresa como agroindústria, autorizando-se a substituição das contribuições previstas no Art. 22 pelas contribuições previstas no Art. 22-A, da Lei 8.212/91. São eles:

- a) ser Produtor Rural Pessoa Jurídica;
- b) ter como atividade econômica a industrialização de produção rural própria ou de produção rural própria e adquirida de terceiros;

A *mens legis* desse dispositivo, introduzido pela Lei nº 10.256/2001, é o favorecimento do produtor rural que efetivamente se dedique a industrializar a sua própria produção, podendo, ainda, somar a esta a de terceiros. Nesse sentido a legislação busca incentivar o produtor rural que realize o beneficiamento de sua produção (e eventualmente de terceiros), agregando-lhe valor comercial.

É dizer, quis a lei incentivar o produtor rural pessoa jurídica a industrializar sua própria produção, mesmo que complementada pela produção adquirida de terceiros, tornando-a mais competitiva no mercado.

Esse é o entendimento que se alcança pelo então art. 240 da Instrução Normativa MPS/SRP nº. 03, de 14 de julho de 2005. Depreende-se dele que, além dos requisitos já mencionados, é necessário o desenvolvimento de duas atividades (rural e industrial) num mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.

Esta Instrução Normativa traz, ainda, a definição de Produtor Rural como sendo “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” (art. 240 da IN 03/2005).

Já para o enquadramento como agroindústria, a norma requer não apenas que haja produção rural pela empresa, mas que ocorra também a industrialização desta produção, ainda que parte dela, ou que, além dela, industrialize também produção rural adquirida de terceiros, bem como que haja departamentos, divisões ou setores rural e industrial.

Transcreva-se os dispositivos:

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;

Portanto, para ser considerada agroindústria, é indispensável que a empresa seja produtora rural pessoa jurídica, sendo que o tratamento fiscal diferenciado previsto no art. 22A da Lei nº 8.212/91 tem por destinatário o produtor rural pessoa jurídica que, efetivamente, industrialize sua produção rural.

Conclusivamente, para que a Recorrente seja considerada como agroindústria é necessário, cumulativamente, que ela seja (i) produtora rural pessoa jurídica, (ii) tenha

produção rural própria e industrialize tal produção, e (iii) 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.

Entendo que a Recorrente não congrega esses requisitos indispensáveis para ser enquadrada como agroindústria. Passo a indicar as premissas fáticas que me autorizam a assim entender:

[1] O objeto social principal da Recorrente (e que consta de seu contrato social até a 6ª alteração contratual), é a fabricação de móveis de madeira, fabricação de esquadrias de madeira, desdobramento de madeira, transporte rodoviário de cargas e comércio atacadista de madeira serrada. Somente a partir da 7ª alteração contratual (fls. 121/127), em 01/03/2005, é que foi incluída a atividade de exploração florestal.

Consoante decidido pela DRJ:

“Apesar da empresa enquadrar-se no CNAE FISCAL, no código 31.01-2-00 - fabricação de móveis com predominância de madeira, conforme Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, fls. 128, sua atividade principal é a fabricação de molduras civis e molduras decorativas/quadros, conforme alegado na impugnação e constatado na relação de produtos ofertados ao mercado constantes de sua página eletrônica na internet (www.madesp.ind.br), cujas material ilustrativo é o apresentado às fls. 138 a 152. Nesse sentido, o histórico da empresa, no mesmo endereço eletrônico, cuja cópia juntamos às fls. 314, destaca que a empresa é do ramo madeireiro, que iniciou as atividades produzindo madeira serrada destinada a construção civil e moveleira, passando a partir de 1996 a produzir “derivados de madeira elaborados, como componentes e molduras que atendem a construção civil mundial e molduras decorativas”. Assim, o CNAE FISCAL correto é o 1622-6/02, correspondente a fabricação de esquadrias e de peças de madeira para instalações industriais e comerciais, conforme classificação obtida em consulta a página eletrônica do IBGE, juntada às fls. 315.

[2] Nos termos do Relatório Fiscal, é inquestionável a disparidade entre o volume de massa salarial empregada na atividade industrial, em relação ao utilizado no setor rural, que é, a rigor, ínfimo e insignificante, o que reforça o enquadramento da Recorrente como industrial. Nesse sentido, são os relatórios de Bases de Cálculo por Categoria, extraídos das GFIP apresentadas pela Recorrente nas competências 04/2006, 09/2006, 04/2007 e 09/2007, que a média de empregado é de 198, sendo que apenas dois estão alocados na produção rural. Quanto ao valor da remuneração, o total mensal tem uma média de R\$ 125.000,00, ou seja, R\$ 631,00 por empregado, sendo que o valor da remuneração dos empregados vinculados à produção rural é de cerca de R\$ 350,00, conforme recibos de pagamento de fls. 253/258.

[3] Uma singela sinopse das operações da Recorrente demonstra que nas competências do lançamento, sua atividade era industrial: Até 01/2002, a Recorrente adquiria toda matéria prima para a fabricação de molduras de terceiros, recolhendo suas contribuições como empresa industrial. De 02/2002 a 04/2005, extraiu madeira de áreas de reflorestamento composta por árvores prontas para o abate adquiridas de terceiros. Com fundamento em uma resposta formulada pelo INSS/Blumenau, emitida em 02/2004, passou a recolher as contribuições como previsto no art. 22-A da Lei nº 8.212/91, e, ao encerrar a extração decorrente daquele contrato, em 05/2005, passou a extrair árvores oriundas de desbaste (conforme glossário da Embrapa, desbaste é realizado através de “corte e remoção parcial das árvores de um povoamento, visando acelerar o crescimento em diâmetro ou para melhorar a qualidade de povoamento”), da área de reflorestamento de sua propriedade, através da mão-de-obra de um casal de trabalhadores. Ainda, nos termos do Relatório Fiscal, esse reflorestamento foi integralizado pelo valor de R\$ 1.000,00, sendo razoável a qualificação, pelo Auditor Fiscal, da contabilização a título de exaustão, num total de R\$ 157,03, de irrisório, no período de 05/2005 a 10/2007, o valor contabilizado a título de exaustão num total de R\$ 157,03. Ademais, consoante o acórdão recorrido:

Embora o valor integralizado ao patrimônio não tenha relação direta com a base de cálculo das contribuições ora lançadas, vale a pena registrar que este valor é referente à uma área de reflorestamento contendo 53.000 árvores, das quais 45.000 com sete anos e 8.000 com 11 anos, conforme termos do aumento de capital promovido na 5ª Alteração Contratual, fls. 85/86. E não resta dúvidas que este é um valor simbólico se compararmos com os valores de mercado. Em 15/01/2002 a impugnante comprou da Agroflorestal F. Schlup Ltda, 66.346 árvores de “pinus elioti”, divididos em 22 blocos, pelo valor de R\$ 1.760.000,00, a serem pagos em 22 parcelas mensais, ou seja, sua média mensal de gasto com a matéria-prima era de cerca de R\$ 80.000,00, e o valor de cada árvore é estimado em R\$ 26,52. Então podemos comparar estes dados com os valores gastos na produção própria, onde cada árvore custou R\$ 0,01, e o custo mensal de matéria-prima com o valor de entrada da produção própria que é, na média, de R\$ 1.500,00.

Nessa linha de raciocínio, refuta-se a defesa da Recorrente, de que a fiscalização teria presumido sua categorização como industrial. Ora, essas circunstâncias fáticas, somadas, são fortes em demonstrar que a Recorrente não congrega os requisitos para ser considerada uma agroindústria. A rigor, ao menos no período do lançamento sequer poderia se afirmar, como base nos elementos probatórios, que seria a Recorrente uma produtora rural pessoa jurídica. Com efeito, 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.

Importante enfrentar o fato de a Recorrente extrair alguma madeira de sua propriedade e a industrializar. Essa circunstância - como bem colocada pela Recorrente, assumida pela DRJ -, seria hábil a enquadrá-la como agroindústria? Haveria o preenchimento do requisito de ter produção rural própria e industrializar essa produção?

Não me parece razoável entender que nas circunstâncias fáticas demonstradas, seria a Recorrente uma agroindústria, eis que o sustentado desbaste das árvores de floresta da sua propriedade, na forma indicada pelo relatório fiscal, não retira da Recorrente a condição de indústria de madeiras, em especial de fabricação de molduras.

Adiro, nessa senda, ao entendimento do acórdão recorrido:

E, essa abordagem, está em consonância com a lei, pois, mesmo que no art. 22- A da Lei nº 8.212/91, não se exija percentuais mínimos de produção própria para enquadramento no conceito de agroindústria, é certo que a substituição se destina somente aos produtores rurais pessoas jurídicas que se dediquem a industrializar sua produção, ainda que a lei permita que industrialize também produção adquirida de terceiros. Observe-se que a substituição destinada às agroindústrias que se enquadrem nas especificações do art. 22-A, já existia quando da edição da Lei nº 10.256/2001, para os produtores rurais pessoas jurídicas que tenham como atividade fim apenas a atividade de produção rural. No caso se o impugnante fosse produtor rural pessoa jurídica, dedicado ao plantio de árvores e industrializasse sua produção, ou seja, fizesse a extração da madeira para Serraria e/ou desdobramento da madeira, deveria se identificar como uma agroindústria de florestamento ou reflorestamento e, não, como uma indústria e comércio de madeiras, especializada em molduras.

Pelo que foi já exposto, para que se caracterize a agroindústria, a Recorrente deveria utilizar de matéria-prima própria em seu processo agroindustrial, e, em complementação, se for do seu interesse, adquirir matéria-prima de terceiros. E não o contrário. A regra não é a aquisição de terceiros, mas sim a produção própria que a intitule como produtora rural pessoa jurídica.

A jurisprudência do CARF é uníssona nesse sentido:

PREVIDENCIÁRIO. RESTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A documentação e escrituração contábil da empresa deverão ser hábeis a demonstrar que o sujeito passivo efetivamente tem produção própria, para que seja possível concluir sobre a procedência ou não da restituição de valores pagos indevidamente.

A extração (corte) de árvores de florestas para industrialização, quando adquiridas, não caracteriza atividade rural. Da mesma forma, as toras de madeira obtidas da extração de árvores adquiridas não são consideradas de produção rural própria.

Para fins previdenciários, agroindústria é definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. Recurso Voluntário Negado. (Processo nº 35257.000164/200522, Acórdão nº 240202.575, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 14 de março de 2012)

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.

AGROINDÚSTRIA. PRODUÇÃO PRÓPRIA. NECESSIDADE. NÃO DEMONSTRAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Para que a pessoa jurídica possa ser enquadrada como agroindústria e assim usufruir do tratamento tributário diferenciado estabelecido para essas empresas pela legislação previdenciária, é necessária a comprovação da condição de produtora rural, bem como da existência de industrialização de matéria prima de produção própria.

A aquisição pela empresa de área rural com reflorestamento pronto para abate não é suficiente para caracterizá-la como produtora rural.

(Processo nº 13936.000370/200801, Acórdão nº 2201004.282– 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 06 de março de 2018)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. FALTA DE SEGREGAÇÃO EM DEPARTAMENTOS, DIVISÕES OU SETORES. INDUSTRIALIZAÇÃO PRÓPRIA NÃO COMPROVADA.

Para o enquadramento na condição de Agroindústria, faz-se necessária a comprovação de se tratar de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver duas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos. Não se considera agroindústria, a empresa que não possui produção própria (ou ínfima, se comparada com a adquirida de terceiros) e deixar de desenvolver as duas atividades com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.

O regime substitutivo previsto no artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001, abrange a agroindústria, que por definição legal trata-se de produtor rural que industrializa a sua própria produção ou, ainda, soma a esta a de terceiros.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(Processo nº 10920.720635/2014-11, Acórdão 2202-005.395, Sessão de 7 de agosto de 2019)

Não se desconhece que a legislação previdenciária não estipula o percentual de produção própria ou adquirida de terceiros suficiente para qualificação de uma pessoa jurídica como agroindústria, todavia, do cotejo dos fatos, com a lei e sua finalidade, que é de fomento do produtor rural, incentivando-o a industrializar sua própria produção, mesmo que esta seja complementada pela produção adquirida de terceiros, é que entendo que a Recorrente não pode ser enquadrada como agroindústria e ser tributada pela sistemática do art. 22A da Lei 8.212/91.

Quanto à alegação de que a consulta formulada ao Instituto Nacional do Seguro Social/Gerência Executiva em Blumenau, vincularia a administração impedindo sua autuação, em razão de não ter ocorrido qualquer das hipóteses mencionadas no art. 52 do Decreto nº 70.235/72, não procede o entendimento da Recorrente.

Com efeito, os fatos que amparam esse lançamento não compreendem o objeto específico da consulta, é dizer, o contrato com a empresa Agroflorestal F. Schlup Ltda. Adiro, portanto, ao acórdão recorrido, no sentido de que:

“Assim, considerando que a resposta à consulta ficou adstrita às informações consignadas na consulta formulada pela empresa; considerando que o fato que demandou a consulta, ou seja, o contrato com a empresa Agroflorestal F. Schlup Ltda., findou em 01/2005; e, considerando ainda que não foi efetuada qualquer outra consulta pelo sujeito passivo, concluo que não há impedimento a obstar à fiscalização de rever o enquadramento praticado pelo contribuinte à luz dos atos vigentes e da situação fática”.

Por fim, quanto a alegação final da Recorrente, de regularização dos pagamentos dentro da competência, também coaduno com o entendimento da DRJ:

Com relação aos recolhimentos considerados para dedução no presente lançamento, alega a impugnante que não foram considerados na sua integralidade, razão pela qual requer que sejam revistos os valores, caso mantido o lançamento. Como prova, junta os documentos de fls. 272/312, referentes às Guias da Previdência Social - GPS do período 05/2005 a 10/2007.

Confrontando os valores recolhidos com os valores apropriados no RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, fls. 29/37, constatamos que foram considerados todos os valores recolhidos. As diferenças que a impugnante julga existirem em razão do valor lançado na coluna “Créditos Considerados - GPS”, na rubrica 15 - Terceiros do DAD - Discriminativo Analítico de Débito, fls. 4/12, ser inferior ao valor recolhido nas GPS com código de pagamento “2100”, são decorrentes do aproveitamento do valor recolhido nas GPS com o código “2607”, referente a alíquota de 0,25% para o SENAR incidentes sobre o valor de comercialização da produção, que estão lançados na coluna Créditos Considerados -

Diversos”. Ou seja, o recolhimento efetuado para os Terceiros, no FPAS 833 e 744, somando-se

os valores recolhidos nas GPS com códigos de pagamento 2100 e 2607, é superior ao valor que é devido no FPAS 507, todavia, os valores recolhidos a maior na rubrica Terceiros não podem ser compensados com as contribuições devidas à Previdência Social, conforme disposto no § 2º do art. 89 da Lei nº 8.212/91 e an. 249 do RPS.

A multa

Quanto à multa, conforme o relatório fiscal de fl. 16 e planilha às fls. 62/63, sua aplicação teve como fundamento o artigo 32, §5º, da Lei nº 8.212/1991, vigente à data da lavratura do Auto de Infração, c/c os artigos 284, inciso II, e 373 do Regulamento da Previdência Social e com a Portaria Interministerial MPS/MF nº 77, de 11/03/2008.

Nos termos do acórdão recorrido, a multa aplicada por infração à obrigação acessória, decorre de ato ilícito (infração à legislação previdenciária), e é distinta da multa de mora por atraso no recolhimento de contribuições lançada em NFLD ou AI de obrigação principal. Assim, tratando-se de obrigação principal, a multa de mora é lançada juntamente com as contribuições devidas e não recolhidas, a qual era tratada no *caput*, do art. 35, da Lei 8.212/91, como multa de mora, de caráter irrelevável.

Posteriormente, com a edição da MP nº 449, de 03 de dezembro de 2008, a multa por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais previdenciárias passou a ser regulada pelos artigos 32-A e 35-A da Lei nº 8.212/1991, por ela inseridos.

Tendo em vista a necessária aplicação da lei mais benéfica, quando for o caso, a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória no presente Auto de Infração deve observar o estabelecido no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que além de omitir fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias no documento declaratório - GFIP, o contribuinte também deixou de efetuar o recolhimento destas contribuições. Assim, para infrações ocorridas a partir da edição da MP não mais se aplicará, concomitantemente, multa por descumprimento de obrigação acessória e multa por descumprimento de obrigação principal, ou seja, aplica-se apenas a multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91.

Nessa senda, colaciono o acórdão recorrido, que assim decidiu:

Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a multa pelo cometimento da infração apurada na presente autuação (apresentar Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais previdenciárias) passou a ser regulada pelos artigos 32-A e 35-A da Lei nº 8.212/1991 (inseridos pela MP nº 449/2008).

Nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória (declarar todos o fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias em GFIP) ocorrer de forma isolada, sem o descumprimento da obrigação principal (pagamento das contribuições sociais previdenciárias), a multa deve ser calculada na forma estabelecida pelo artigo 32-A, da Lei nº 8.212/1991.

Já nos casos em que o contribuinte além de omitir fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias no documento declaratório - GFIP, também deixar de efetuar o recolhimento destas contribuições, a multa aplicável é a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991.

Tal artigo (35-A da Lei nº 8.212/1991) determina a aplicação do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, que assim preceitua:

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 alta de declaração e nos de declaração inexata;

A multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, é única, no importe de 75%, visando apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

Com efeito, considerando-se as disposições contidas no artigo 106, , "c" do Código Tributário Nacional - CTN, abaixo transcrito, mostra-se necessário a análise comparativa das penalidades aplicadas - em conformidade com a legislação vigente à época da autuação - com as multas previstas nos dispositivos legais atualmente vigentes, devendo prevalecer, em decorrência do dispositivo legal citado, aquelas mais favoráveis ao sujeito passivo.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II. tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na presente autuação, observa-se que a multa aplicada se refere a fatos geradores (não declarados em GFIP) cujas respectivas contribuições sociais previdenciárias foram lançadas na NFLD nº 37.074.766-6, processo d 13971.000107/2008-88, devendo ser feito o comparativo do somatório destas duas multas com a nova penalidade prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96, pois esta se destina a punir ambas as infrações (decorrentes do descumprimento da obrigação acessória e da obrigação principal).

Assim, foi elaborada planilha, na qual a penalidade aplicada de acordo com a legislação anterior: multa do Auto de Infração aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória - AI 68 (artigo 32, parágrafo 5º da Lei 8.212/91), somada à multa devida na NFLD no 37.074.766-6, foram comparadas à multa de ofício de 75% cominada no novo ordenamento jurídico após a MP 449/2008 (art. 35-A da Lei 8.212/91, c/c art. 44, I da Lei nº 9.430/96), apurando-se então, a situação mais benéfica ao sujeito passivo, como segue.

Comp.	A Contribuição Lançada na NFLD	B Multa Aplicada na NFLD 40%	C Multa Aplicada no AI 68	D Multa Total Aplicada (40% + AI 68)	E Multa MP nº 449 75%	F Comparativo Multa MP e Anterior (E - D)	G Multa Retificada (E - B)
05/2005	24.907,00	9.962,80	12.548,90	22.511,70	18.680,25	-3.831,45	8.717,45
06/2005	24.951,03	9.980,41	12.548,90	22.529,31	18.713,27	-3.816,04	8.732,86
07/2005	24.322,53	9.729,01	12.548,90	22.277,91	18.241,90	-4.036,01	8.512,89
08/2005	22.767,23	9.106,89	12.548,90	21.655,79	17.075,42	-4.580,37	7.968,53
09/2005	18.902,07	7.560,83	12.548,90	20.109,73	14.176,55	-5.933,18	6.615,72
10/2005	17.583,23	7.033,29	12.548,90	19.582,19	13.187,42	-6.394,77	6.154,13
11/2005	18.719,58	7.487,83	12.548,90	20.036,73	14.039,68	-5.997,05	6.551,85
12/2005	18.140,71	7.256,29	12.548,90	19.805,19	13.605,54	-6.199,65	6.349,25
13/2005	15.887,06	6.354,82	12.548,90	18.903,72	11.915,30	-6.988,43	5.560,47
01/2006	21.070,67	8.428,27	12.548,90	20.977,17	15.803,00	-5.174,16	7.374,74
02/2006	24.820,15	9.928,06	12.548,90	22.476,96	18.615,11	-3.861,85	8.687,05
03/2006	25.063,29	10.025,32	12.548,90	22.574,22	18.797,47	-3.776,75	8.772,15
04/2006	27.790,75	11.116,30	12.548,90	23.665,20	20.843,06	-2.822,14	9.726,76
05/2006	27.404,12	10.961,65	12.548,90	23.510,55	20.553,09	-2.957,46	9.591,44
06/2006	27.400,06	10.960,02	12.548,90	23.508,92	20.550,04	-2.958,88	9.590,02
07/2006	27.660,82	11.064,33	12.548,90	23.613,23	20.745,61	-2.867,61	9.681,29
08/2006	28.695,85	11.478,34	12.548,90	24.027,24	21.521,89	-2.505,35	10.043,55
09/2006	31.753,83	12.701,53	12.548,90	25.250,43	23.815,37	-1.435,06	11.113,84
10/2006	31.130,63	12.452,25	12.548,90	25.001,15	23.347,98	-1.653,18	10.895,72
11/2006	30.998,33	12.399,33	12.548,90	24.948,23	23.248,75	-1.699,48	10.849,42
12/2006	32.250,89	12.900,36	12.548,90	25.449,26	24.188,17	-1.261,09	11.287,81
13/2006	25.274,67	10.109,87	12.548,90	22.658,77	18.956,00	-3.702,77	8.846,13
01/2007	28.679,13	11.471,65	12.548,90	24.020,55	21.509,35	-2.511,20	10.037,70
02/2007	29.167,89	11.667,16	12.548,90	24.216,06	21.875,92	-2.340,14	10.208,76
03/2007	29.383,09	11.753,24	12.548,90	24.302,14	22.037,32	-2.264,82	10.284,08
04/2007	29.618,82	11.847,53	12.548,90	24.396,43	22.214,11	-2.182,31	10.366,59
05/2007	29.545,06	11.818,03	12.548,90	24.366,93	22.158,80	-2.208,13	10.340,77
06/2007	28.945,06	11.578,03	12.548,90	24.126,93	21.708,80	-2.418,13	10.130,77
07/2007	28.368,70	11.347,48	12.548,90	23.896,38	21.276,52	-2.619,86	9.929,04
08/2007	28.541,12	11.416,45	12.548,90	23.965,35	21.405,84	-2.559,51	9.989,39
09/2007	29.158,79	11.663,52	12.548,90	24.212,42	21.869,09	-2.343,32	10.205,58
10/2007	26.359,94	10.543,98	12.548,90	23.092,88	19.769,96	-3.322,92	9.225,98
Total							292.341,74

Embora a multa aplicada no lançamento principal (NFLD nº 37.074.766-6) variasse, conforme a antiga legislação, de acordo com a fase processual, para a presente comparação foi adotado o percentual de multa de 40%, que se refere à atual situação processual da NFLD (art. 35, H, "c" da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à MP nº 449/2008), que se encontra no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aguardando julgamento de recurso tempestivo.

O presente auto de infração estará sujeito à revisão de ofício pela unidade preparadora caso o percentual da multa aplicada no lançamento principal (NFLD) seja aumentado, conforme determinado pela antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 (anterior a MP nº 449/2008), em função da transposição de fases processuais administrativa.

Conclusão:

Diante de todo o exposto, cabe a retificação da multa aplicada, exonerando o crédito do valor de R\$ 109.223,06 (cento e nove mil e duzentos e vinte e três reais e seis centavos),

em decorrência da aplicação da multa mais benéfica, mantendo-se o lançamento do valor de R\$ 292.341,74 (duzentos e noventa e dois mil e trezentos e quarenta e um reais e setenta e quatro centavos).

Não obstante ter o acórdão recorrido seguido a lógica do entendimento ora adotado neste voto, penso que nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009, art. 2º *“No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN)”*.

Para não se suscitar reforma *in pejus* pela Recorrente, entendo que se no momento em que for feita a aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte, em consonância com a Portaria Conjunta acima transcrita, for aferida multa em patamar superior à indicada no acórdão recorrido, deverá essa prevalecer.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro