Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16641.720038/2020-49

Processo nº	16641.720038/2020-49
Recurso	De Ofício
Acórdão nº	**2202-010.034 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	11 de julho de 2023
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	AMBAR FLORESTAL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. SÚMULA CARF Nº 103. NÃO CONHECIMENTO.

Com a publicação da Portaria MF nº 02/2023, o limite de alçada para que se recorra de oficio da decisão tomada pela DRJ passou para R$ 15.000.000,00, o que impede o conhecimento de recurso de oficio no qual a desoneração do sujeito passivo tenha sido inferior a este novo valor. Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de oficio, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em sede recursal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO. ATIVIDADE RURAL. PRODUTOR PESSOA JURÍDICA.

Para que o produtor rural pessoa jurídica usufrua da incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, em substituição às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento, deverá ter ser enquadrado como agroindústria, observando a legislação vigente à época dos fatos geradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso de ofício contra acórdão proferido pela 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 que acolheu a impugnação apresentada pela AMBAR FLORESTAL LTDA. para reconhecer "a exoneração do contribuinte relativamente aos créditos lançados contra ele." (f. 735)

De acordo com o Relatório Fiscal, para fins de apuração das contribuições devidas, tendo em vista que além de dedicar-se a atividade rural a ora recorrida promoveria revenda de mercadorias, de forma habitual, e em percentuais relevantes, ficaria excluída do regime de substituição, devendo contribuir sobre a remuneração dos segurados em relação a todas as suas atividades da mesma forma que as empresas em geral.

Asseverado que constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos a remuneração por serviços prestados por segurados vinculados à pessoa jurídica. A base de cálculo das contribuições apuradas corresponde ao total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestaram serviços.

Em sua peça impugnatória (f. 294/335), alega, em apertadíssima síntese, que não realiza operações de compra e venda de resina, mas sim extração de resina de pinus e comercialização desta produção, a qual é realizada em parceria rural. Aduz que a totalidade da resina comercializada é por ele extraída (produção própria), em áreas de seus parceiros (pessoas físicas e jurídicas), os quais são remunerados, em conformidade com os contratos de parceria firmados. Ao seu sentir, a exigência não se sustentaria porque é pessoa jurídica dedicada exclusivamente à produção rural e porque, caso afastado este reconhecimento, o processo de beneficiamento por ela realizado se enquadraria no conceito de "industrialização", pois realiza o beneficiamento da produção própria, permitindo seu enquadramento como "agroindústria."

Pediu, em arremate,

> (A) **Preliminarmente**, seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração lavrado, eis que as exigências imputadas à Contribuinte decorrem previsão constante no Decreto 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social), sem lei que a suporte, em flagrante violação ao princípio da legalidade;
> (B) **No mérito**, (...) seja reconhecida a qualidade de produtor rural pessoa jurídica da contribuinte, para fins previdenciários, na medida em que não realiza operações de compra e venda de resina, mas sim comercializa produto integralmente produzido por ela em áreas de terceiros, conforme contratos de parceria firmados. Consequentemente, inexiste fundamento para a manutenção do auto de infração lavrado, eis que a Contribuinte se dedica única e exclusivamente à produção rural, sendo tributada na forma substitutiva prevista no art. 25 da Lei 8.870/1994, não lhe sendo aplicáveis as disposições do §22 do art. 201 do RPS, motivo pelo qual deve a autuação lavrada ser integralmente cancelada;
> (C) **Subsidiariamente**, caso não reconhecida qualidade exclusiva de produtor rural pessoa jurídica da Contribuinte, o que se admite tão somente para fins argumentativos, requer seja reconhecido que as atividades por ela realizadas se caracterizam como industrialização da produção, enquadrando-se como

Original

> agroindústria e, assim, também sujeita à tributação na forma prevista no artigo 22-A da Lei 8.212/1991 e, portanto, ausente motivação para manutenção do auto de infração lavrado, o qual deve ser integralmente cancelado.
> D) Outrossim, requer, a possibilidade de juntar outros documentos e provas, durante o trâmite do presente processo administrativo, para comprovar os fatos acima descritos ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas. (f. 334/335)

À peça impugnatória acostados documentos aptos a comprovar as razões de defesa declinadas – *vide* f. 337/719.

Ao se debruçar sobre os motivos de insurgência, prolatada a decisão assim ementada:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**
> **Período de apuração:** 01/01/2016 a 31/12/2017
> **CONTRIBUIÇÕES PARA PREVIDÊNCIA E PARA TERCEIROS. AGROINDÚSTRIA.**
> A agroindústria deve recolher a Contribuição Previdenciária e para o Senar com base na receita bruta auferida com suas atividades, excetuando-se a atividade de prestação de serviços, em substituição às contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados empregados.
> **APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.**
> No lançamento tributário aplica-se a legislação tributária em vigor na época de ocorrência dos fatos geradores.
> **ILEGALIDADE.**
> É vedado ao fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.
> **Impugnação Procedente em Parte**
> **Crédito Tributário Exonerado** (f. 735)

Consignado que

> [r]ecorre-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, por força do disposto no Decreto nº 70.235/1972, artigo 34, inciso I, em razão do valor dos créditos tributários excluídos serem superiores ao montante previsto na Portaria MF nº 63, de 9/2/2017, artigo 1º, publicado no DOU de 10/2/2017. (f. 735)

Às f. 777/781 consta petição, apresentada pela parte ora recorrida, requerendo a "imediata distribuição do processo, prezando pelos prazos estabelecidos pelas leis que regulam o processo administrativo."

Acuso o recebimento de memoriais gentilmente ofertados pela parte recorrida, os quais mereceram minha atenciosa leitura.

É o relatório.

Voto

Original

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

Registro, por oportuno, que o prazos fixados no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 são de natureza imprópria, além de não vislumbrar qualquer prejuízo à parte ora recorrida que sagrou-se vencedora em primeira instância.

Nos termos do Decreto nº 70.235/1972, art. 34, inc. I e da Portaria MF nº 02, de 18 de janeiro de 2023, cabe recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre e quando "a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a **R$ 15.000.000,00** (quinze milhões de reais)."

Assim, em atenção à previsão dos dispositivos retromencionados e em convergência com a Súmula CARF nº 103, que prevê que "[p]ara fins de conhecimento de recurso de oficio, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância", verifica-se que o acórdão sob escrutínio promoveu a exoneração da totalidade do crédito exigido, em ambos os seguintes autos de infração:

> - AI (f. 2/18), no valor de R$ 18.231.230,54, consolidado em 5/8/2020, relativo a contribuições para a previdência social, parte patronal (códigos de receita 2158 e 2141), referente às competências de 01/2016 a 13/2017;
> - AI (f. 19/30), no valor de R$ 2.025.964,01, consolidado em 5/8/2020, relativo a contribuições patronais para o Senar, códigos de receita 2187, referente às competências de 01/2016 a 13/2017.

Decotados os juros moratórios, a exigência exonerada pela instância *a quo* supera R$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), razão pela qual **conheço do recurso de ofício, presentes os pressupostos de admissibilidade.**

Conforme relatado, cinge-se a controvérsia em determinar ser a parte ora recorrida capaz de usufruir da incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, em substituição às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento.

Segundo o entendimento unânime externado pelos julgadores *a quo*,

> **a fiscalização ao analisar a possibilidade de enquadramento do contribuinte produtor rural pessoa jurídica como agroindústria não aplicou o conteúdo da IN RFB no 971/2009 que estava em vigor por ocasião da ocorrência dos fatos geradores (aplicou os dispositivos atualmente em vigor)**, pois considerou que além da realização de atividades de industrialização rudimentar, o desenvolvimento de qualquer atividade de beneficiamento não poderia ser considerado industrialização com vistas a classificar o contribuinte como produtor rural agroindustrial para fins de aplicação da legislação previdenciária.
> Portanto, **resta verificar se, como aponta a defesa, ele exerce alguma atividade, que a legislação tributária previdenciária em vigor na época dos fatos geradores incluía como hipótese de industrialização para fins de classificação de um produtor rural pessoa jurídica como agroindustrial.**
> Acerca do seu processo produtivo, o autuado, em sua defesa, essencialmente, apontou que:

Original

a) para a comercialização da resina extraída, após a extração é necessário realizar processo de beneficiamento, que inclui a retirada das impurezas, dentre as quais está a água, bem como uma classificação do produto, com a separação daquela parcela que não atende os padrões de qualidade exigidos pelos adquirentes;
b) a primeira parte do processo de beneficiamento é feita em campo, consistente na retirada das impurezas mais "grossas" presentes no saco coletor, como as cascas dos troncos das árvores, que devido à diferença de densidade dos materiais, existe uma separação natural, o que facilita o processo e que este material (impurezas maiores extraídas) é depositado nos tonéis plásticos com capacidade de 200 litros e depois são destinados para locais específicos;
c) os tonéis que contém a resina que foi retirada dos sacos coletores e já com um pouco menos de impurezas são, então, transportados até as suas unidades, onde será realizada a outra etapa do beneficiamento;
d) a resina, após ser depositada nos tonéis, também pode ser transportada a granel nos caminhões, até as suas unidades e que nessa segunda hipótese os tonéis são virados diretamente na caçamba dos caminhões, nas florestas, e a resina transportada a granel;
e) ao chegar nas suas unidades é realizada a descarga da resina, diminuindo o tempo de exposição da resina ao oxigênio e a resina é direcionada para as embalagens - "octabins", as quais prolongam a validade do produto e preservam a qualidade ao evitar o contato da resina com o oxigênio, evitando a oxidação e o escurecimento do produto, permitindo longo período de armazenagem;
f) antes, porém, do despejo do material nos "octabins", ocorre mais uma etapa do beneficiamento, consistente na retirada de mais uma quantidade de impurezas, dentre as quais a água do produto que contém sujidades;
g) a goma de resina dentro do "octabins" permanece estável por algumas horas, ocorrendo novamente o processo de decantação e, caso ainda exista impurezas, especialmente água em excesso, esta será retirada junto com outros resquícios de resíduos sólidos (casca de árvores, galhos e folhas) que eventualmente tenham permanecido após a primeira retirada;
h) durante o processo de beneficiamento do produto, ocorre a classificação do mesmo, podendo ocorrer de determinada parcela da resina não ser apropriada para a venda (de acordo com as condições exigidas em contrato pelos adquirentes seguindo um padrão de qualidade e cumprindo com o limite de apenas 13% de impurezas);
i) a embalagem que recebe o material "octabins" foi desenvolvida pela empresa ao longo dos anos para o fim prolongar a vida útil do produto, a manutenção de suas propriedades, agregando valor à goma;
j) além do "octabins", são utilizados dois sacos plásticos sanfonados de material virgem com dimensões, em centímetros, de 210 x 200 x 0,15 com o fundo soldado, os quais possuem contato direto com a goma que é descarregada a granel do caminhão, sendo utilizados para evitar reações químicas e por consequência a oxidação da resina diminuindo sua qualidade e o valor de mercado. Tais embalagens são fundamentais para evitar a evaporação do conteúdo volátil da resina, além de evitar a contaminação, bem

Original

como permitir que ela permaneça com todas as suas propriedades por até 12 meses;

k) o "octabins" é colocado sobre o pallet de madeira e acondicionados os sacos plásticos internos para sua forração e, após a carga, cada um dos sacos plásticos é fechado através de uma amarração e, por fim, colocada tampa em papelão, passada a cinta última cinta e colocado um saco protetor sobre toda a embalagem, protegendo-a de ações externas;

l) toda esta embalagem é acomodada sobre um pallet de madeira, assim a movimentação da carga pode ser realizada com o uso de empilhadeiras dando agilidade ao processo, além de manter o "octabins" em uma altura segura da umidade do piso onde for acomodado.

As cópias dos laudos técnicos trazidas pela defesa (fls. 365/416) contêm fotografias e, principalmente, uma descrição do processo produtivo substancialmente idênticos àqueles apresentados na impugnação.

A descrição do processo produtivo incluída na peça de defesa, apesar de conter mais detalhes (por exemplo, referindo-se ao processo de limpeza/retirada de impurezas da resina extraída), é compatível com a descrição fornecida à fiscalização durante o procedimento fiscal (incluída no relatório fiscal) e que não foi questionada pelo autoridade tributária lançadora.

A necessidade da adoção de atividades para a limpeza da resina coletada das árvores para sua comercialização é razoável, notadamente, quando se considera que a coleta dessa resina é efetuada nas florestas cultivadas de pinus.

Como mencionado, **a fiscalização não considerou o contribuinte como agroindústria para fins de aplicação da legislação tributária previdenciária, porque entendeu que a realização de atividades de beneficiamento e de industrialização rudimentar não se enquadrariam no conceito de industrialização para esse propósito.** Isso é o que se percebe do trecho do relatório fiscal referido a seguir:

> 35. O mesmo ato normativo define produção rural, além de beneficiamento e industrialização rudimentar, processos por meio dos quais se obtém a produção rural, não se confundindo, portanto, com a etapa seguinte, de industrialização, a ser necessariamente cumprida pela agroindústria:

A presença desse trecho acaba por reforçar a idéia de que fiscalização considerou que as informações sobre o processo produtivo apresentadas pelo contribuinte podiam conter atividades relativas tanto ao beneficiamento, quanto a industrialização rudimentar.

Portanto, uma vez que não há elementos nos autos que sejam suficientes para infirmar as informações apresentadas na peça de defesa de que havia, no processo produtivo do contribuinte, a realização de atividades de limpeza da resina coletada de modo a torná-la mais valorizada/adequada ao mercado a que se destina, e, tendo em vista que a descrição do processo produtivo trazida pela de defesa (corroborada pelos laudos técnicos trazidos pelo impugnante), além de ser compatível com aquela apresentada à fiscalização, é razoável, tem-se que **deve ser prestigiada a informação de que, em 2016 e 2017, ocorria o beneficiamento da produção (consubstanciado na realização de**

Original

procedimentos de limpeza da resina coletada, inclusive através de processos de decantação).
Também com base na leitura do relatório fiscal restou evidenciado que houve produção rural própria.
Constata-se, pela apreciação do disposto na IN RFB nº 971/2009, com redação vigente no período considerado nas autuações, que, na época considerada como de ocorrência dos fatos geradores, a atividade de beneficiamento, quando constituía parte da atividade econômica principal ou fase do processo produtivo, e concorria, nessa condição, em regime de conexão funcional, para a consecução do objeto da sociedade, deveria ser considerada "industrialização" para fins de enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria.
Assim, considerando-se a legislação citada, como no caso do contribuinte, em 2016 e 2017, a atividade de limpeza (separação de impurezas, sujidades, água), inclusive por decantação, constitui fase do processo produtivo e concorre para a consecução do objeto social explorado de fato pelo contribuinte, tem-se que no período considerado nas autuações, o sujeito passivo estava enquadrado, para fins previdenciários, como produtor rural agroindustrial.
Portanto, em que pese o fato de não ser mais esse o conteúdo das normas tributárias atualmente em vigor (cuja redação é mais lógica), tendo em vista o que dispõe o CTN, artigo 144, que determina seja aplicada a legislação tributária vigente no momento da ocorrência do fato gerador, tem- se que o contribuinte produtor rural, no caso qualificado no período como agroindustrial, não poderia ser tributado como as empresas em geral com a exigência de Contribuições Previdenciária e Patronais e para o Senar incidentes sobre a remuneração de seus segurados empregados (a menos que prestasse serviços), aplicando-se, apenas no período, a contribuição substitutiva prevista no artigo 22-A da Lei no 8.212/1991.
No período considerado nas autuações a Lei nº 8.212/1991 determinam conforme segue:
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:
I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;
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.
[...]
§ 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.

Original

§ 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.
[...]
§ 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).
Dessa feita, não procede o lançamento efetuado de ofício, devendo a autuação ser cancelada. (f. 758/762; sublinhas deste voto)

À época dos fatos gerados, vigente a IN RFB nº 971/2009, que assim dispunha:

Art. 165. 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: [...]
2. a agroindústria que desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou da produção rural própria e da adquirida de terceiros, observado o disposto no inciso IV do § 2º do art. 175 e no § 3º deste artigo;
[...]
II - produção rural, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos por esses processos;
III - beneficiamento, a primeira modificação ou o preparo dos produtos de origem animal ou vegetal, realizado diretamente pelo próprio produtor rural pessoa física e desde que não esteja sujeito à incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), por processos simples ou sofisticados, para posterior venda ou industrialização, sem lhes retirar a característica original, assim compreendidos, dentre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, debulhação, secagem, socagem e lenhamento;
IV - industrialização rudimentar, o processo de transformação do produto rural, realizado pelo produtor rural pessoa física ou pessoa jurídica, alterando-lhe as características originais, tais como a pasteurização, o resfriamento, a fermentação, a embalagem, o carvoejamento, o cozimento, a destilação, a moagem, a torrefação, a cristalização, a fundição, dentre outros similares;
[...]
§ 1º **Considera-se industrialização, para fins de enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria, a atividade de**

Original

> **beneficiamento, quando constituir parte da atividade econômica principal ou fase do processo produtivo, e concorrer, nessa condição, em regime de conexão funcional, para a consecução do objeto da sociedade.** (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010)

À época da autuação, por outro lado, vigentes as modificações promovidas pela Instrução Normativa RFB nº 1.867, de 25 de janeiro de 2019, passando o §1º do art. 165 da IN RFB nº 971/2009 ostentar a seguinte redação:

> Art. 165.....
> § 1º Não se considera atividade de industrialização, para efeito de enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria:
> I - as atividades de beneficiamento e de industrialização descritas nos incisos III e IV do caput, ressalvado o disposto no § 2º;
> II - as atividades de industrialização realizadas pelo produtor rural pessoa jurídica sem departamentalização ou divisões setoriais que separem a atividade rural da industrial.

Diante da aplicação inadvertida de dispositivo ainda não vigente à época dos fatos geradores, em afronta ao disposto no art. 144 do CTN, **nego provimento ao recurso de ofício**.

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Original