



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 35409.002275/2006-73
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-006.911 – 2ª Turma
Sessão de 22 de maio de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TINTO HOLDING LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2001 a 31/05/2005

AGROINDÚSTRIA. NÃO ENQUADRAMENTO.

Não se enquadra como agroindústria o produtor rural pessoa jurídica que, além da atividade rural, exercer, de forma preponderante, outra atividade econômica autônoma, seja comercial, industrial ou de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva. Ausente, momentaneamente, a conselheira Ana Paula Fernandes. Julgado dia 24/05/2018, no período da tarde.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2401-02.067 proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 29 de setembro de 2011, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 803:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2001 a 31/05/2005

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERCEIROS AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. JUROS MORATORIOS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. DESCABIMENTO Não representa qualquer irregularidade o fato de terem sido emitidos mais de um MPF no decurso do procedimento fiscal. Tal possibilidade está prevista no art. 16 do Decreto n.º 3.969/2001 AUDITORIA FISCAL. COMPETÊNCIA. A atuação do auditor fiscal não se restringe à circunscrição da Delegacia na qual esteja lotado. A mesma pode se dar em qualquer parte do território nacional, bastando haver interesse da Administração

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ALTERAÇÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE O fisco pode alterar de ofício o domicílio tributário eleito pelo contribuinte quanto este impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. NÃO ENQUADRAMENTO.

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.

O regime substitutivo previsto no artigo 22A da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 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.

A industrialização de produção própria da empresa é insignificante se comparada com a adquirida de terceiros. Não caracterizada a condição de agroindústria.

Devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga a contribuintes individuais.

Os débitos previdenciários, por comando do art. 34 da Lei 8.212/91, sujeitam-se à incidência de juros de mora equivalentes à taxa SELIC a que se refere o art. 13 da Lei 9.065/95, conforme artigo 34, da Lei n.º 8.212/91.

De conformidade com os artigos 62 e 72, § 4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, c/c a Súmula nº 2 do antigo 2º CC, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Conforme consta do Relatório Fiscal, fls. 373 a 378, constam as seguintes contribuições devidas à Seguridade Social:

1.1 - Contribuições devidas a Terceiros do FPAS 507 (INCRA, FNDE, SENAI, SESI e SEBRAE) incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados que prestaram serviços para terceiros (Nestlé Brasil Ltda.) e os da construção civil;

1.2 - Contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais de acordo com o disposto no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99;

2. Período do lançamento do débito: 11/2001 a 05/2005

Dentro do prazo regulamentar, a Contribuinte apresentou a **impugnação** de fls. 474 a 508.

Com a análise da impugnação apresentada, a Delegacia da Receita Previdenciária em Araçatuba **julgou procedente o lançamento fiscal**, fls. 679 a 699.

Contudo, em decorrência da **análise do Recurso Voluntário** interposto pelo Contribuinte, foi dado provimento parcial ao recurso, nos termos abaixo transcritos:

Voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas e no mérito DAR parcial provimento, para deduzir do lançamento todos os valores pagos a título de terceiros.

Posteriormente, foi interposto **Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional**, fls. 822 a 829, por entender a recorrente que o aresto merece reforma, visto que **enquanto o acórdão recorrido concluiu que a quantidade ínfima da produção própria a ser industrializada pela empresa quando comparada à adquirida de terceiros determinaria seu não enquadramento como agroindústria, o acórdão paradigma afastou expressamente essa argumentação, aduzindo que a lei não faz distinção quanto ao percentual de produção própria a ser industrializada, o que torna escorreito o enquadramento do contribuinte como agroindústria.**

Foi realizado exame de admissibilidade, fls. 844 a 847, sendo dado seguimento ao citado Recurso para a rediscussão da questão suscitada.

No que se refere ao mérito, a Recorrente aduz, em síntese, que:

a) o comando legal, ao contrário do que acabou por exigir o acórdão recorrido sob o pretexto de dar aplicação à chamada verdade material, não traz quaisquer ressalvas quanto a percentuais mínimos de industrialização da produção própria, sendo suficiente, para fins de enquadramento como agroindústria, a existência de industrialização de produção própria;

b) acórdão impugnado, em última instância, criou um requisito para a incidência da norma contida no art. 22-A da Lei n.º 8.212/91 (existência de uma produção própria mínima), em franca contrariedade ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária (arts. 150, I, da CF/88 e 97 do CTN);

c) nos estritos termos da lei, havendo a industrialização de produção própria, caracterizada está a condição de agroindústria, não havendo que se afastar o comando contido no art. 22-A com base em juízo de valor totalmente subjetivo acerca do que seja “produção ínfima”.

Foram apresentadas contrarrazões pela Recorrida com os seguintes argumentos, em síntese:

a) para ser considerada uma agroindústria a Recorrente deveria possuir como atividade econômica principal a produção rural, pois somente assim poderia sua atividade ser considerada como de agroindústria para o enquadramento em um dos códigos FPAS para gerar obrigação de efetuar o pagamento das contribuições constituídas na NFLD;

b) o Manual de Orientação da GFIP, vigente à época, estabelece a preponderância da atividade como critério a ser adotado pelo contribuinte com o fim de definir o Código FPAS que está enquadrado;

c) a atividade econômica principal da recorrente é a industrialização, jamais tendo exercido, com preponderância, a atividade que lhe daria a natureza de agroindústria, por ser irrelevante a participação da sua atividade agropecuária na atividade de toda a empresa;

d) a participação do gado fornecido pelas fazendas da recorrente representa volume ínfimo quando relacionado ao gado fornecido por terceiros, como pode ser apurado no número de cabeças fornecidas pelas Fazendas mencionadas nos documentos apresentados na NFLD e nos documentos anexados na Defesa;

e) a recorrente também exerce atividades relacionadas à fabricação de equipamentos de proteção individual, higiene e limpeza, logística, prestação de serviços e inúmeros outros que demonstram não estar a sua atividade relacionada à atividade agroindustrial, conforme comprovam folders e notas fiscais;

f) não é aplicável o art. 248, parágrafo único, da IN MPS/SRP n.º 3/2005, por ter sido publicado posteriormente aos fatos geradores abrangidos pelo lançamento;

g) por expressa determinação legal, a recorrente jamais poderia ser considerada contribuinte das contribuições para o SENAI e SESI constituídas na NFLD;

h) não sendo devidas as contribuições ao SESI e ao SENAI, também não são devidas ao SEBRAE, por se constituir de um adicional destas últimas;

i) não deve ser provido o recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os requisitos de admissibilidade.

Conforme relatado a matéria controvertida sob análise refere-se ao enquadramento da Recorrida como agroindústria.

O acórdão recorrido concluiu que a quantidade ínfima da produção própria a ser industrializada pela empresa quando comparada à adquirida de terceiros determinaria seu não enquadramento como agroindústria, já o acórdão paradigma afastou expressamente essa argumentação, aduzindo que a lei não faz distinção quanto ao percentual de produção própria a ser industrializada, o que torna escorreito o enquadramento do contribuinte como agroindústria.

Sobre o tema, o art. 22-A da Lei 8.212/91 assim dispõe:

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

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

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

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições

previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

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

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

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

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

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

Extrai-se do caput do dispositivo transcrito que para a definição da Agroindústria, exige-se, cumulativamente, a ocorrência dos seguintes requisitos: ser Produtor Rural Pessoa Jurídica e industrializar produção própria, além da industrialização da produção de terceiros, se for o caso.

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, ao regulamentar a Lei nº 8.212, de 1991, especificamente em relação às agroindústrias, assim dispunha em seu art. 201-B:

*Art. 201-B. Aplica-se o disposto no artigo anterior, ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição **incidirá sobre o valor da receita bruta dela decorrente.** (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)*

Contudo, o § 22 do art. 201, também do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, estabelecia o seguinte:

*§ 22. A pessoa jurídica, exceto a agroindústria, que, **além da atividade rural, explorar também outra atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual seja a atividade preponderante, contribuirá de acordo com***

os incisos I, II e III do art. 201 e art. 202. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

Como se nota, o art. 201-B contempla agroindústrias que exploram outras atividades. Para essas, a contribuição previdenciária é calculada sobre o valor da receita bruta dela decorrente.

Já o § 22 do art. 201 trata das pessoas jurídicas que exploram atividade rural e outras atividades autônomas (comercial, industrial ou de serviços). Para essas, a contribuição previdenciária incide sobre a folha de pagamento.

Importante se faz, desse modo, a definição do que seria uma empresa que explora também atividade rural e o que seria uma agroindústria que explora outras atividades.

Para a fiscalização, a Contribuinte enquadra-se como agroindústria pela seguinte razão:

*5.1. Conforme previsto no artigo 22:A da Lei nº 8.212/91, artigo este introduzido pela Lei nº 10.256/2001, a AGROINDÚSTRIA é definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. Caracteriza-se por explorar **pelo menos** duas atividades, sendo uma rural e outra industrial em um mesmo empreendimento econômico.*

5.2 - A atividade industrial principal da empresa é de Frigorífico com Abate de Bovinos e Curtimento de Couro de ovinos e a atividade rural a da Criação de Bovinos, desse modo a matéria prima, que é o gado para abate, é de sua produção própria e adquirido de terceiros pessoas físicas e jurídicas. Desse modo a empresa se enquadra perfeitamente como Agroindústrias.

5.3- De acordo com o parágrafo 2º do art. 22-A, a Lei nº 8.212/91, na prestação de serviços a terceiros as contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22, isto é, incidentes sobre a folha de pagamento e não sobre a receita bruta. O mesmo procedimento se dá na construção civil, as contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de mão-de-obra própria utilizada na execução de obra de construção civil, não são abrangidas pela substituição de contribuições sociais, bem como as destinadas a outras entidades e fundo (art. 501, da Instrução Normativa -4 401 0, de 13112/2003).

Aduz a Contribuinte que:

A pequena participação da produção rural das Fazendas da Notificada na atividade de toda empresa também pode ser apurado no seu faturamento, estes descritos nas planilhas anexadas na NFLD nº 35.865.855-1 denominadas de "Transferência de Gado Próprio da Unidade de Criação", por representar valor irrisório quando comparado ao faturamento global de toda empresa. A irrelevância da atividade das Fazendas na proporção da atividade dos demais

estabelecimentos da Notificada ainda pode ser apurado no número de seus funcionários, por serem em montante muito pequeno quando considerado o número total de empregados da empresa, como restou demonstrado na Defesa apresentada na NFLD n.º 35.865.855-1.

Além disso, sustenta que para uma pessoa ser considerada agroindústria deverão estar presentes dois pressupostos: ser produtor rural e desenvolver apenas duas atividades em um mesmo empreendimento econômico, nos termos das Instruções Normativas vigentes à época (IN INSS/DC n.º 60, de 30 de outubro de 2001, IN INSS/DC n.º 68, de 10 de maio de 2002 e IN INSS/DC n.º 100, de 18 de dezembro de 2003).

Alega a Recorrida que foram descumpridos os dois requisitos mencionados:

*O primeiro requisito não é cumprido pela Notificada, porque a empresa não pode ser considerada uma produtora rural por não ser sua atividade preponderante, porque para fins fiscais apenas poder-se-ão ser considerados produtores rurais aqueles que exercem **preponderantemente** a atividade econômica de produção rural, no caso, a agropecuária.*

Por outro lado, o segundo requisito não está também satisfeito pela Notificada, porque não exerce apenas duas atividades em um mesmo empreendimento, no caso, atividade de agropecuária e industrialização de gado abatido proveniente de produção própria e fornecida por terceiros para ser considerada uma agroindústria, mas diversas outras atividades.

Percebe-se que a fiscalização e a Contribuinte partem de premissas distintas sobre o tema: para o fisco o enquadramento como agroindústria decorre da exploração de, **pelo menos**, duas atividades, uma rural e outra industrial, em um mesmo empreendimento econômico, sendo a **atividade industrial** principal da empresa a de **Frigorífico com Abate de Bovinos e Curtimento de Couro de ovinos** e a **atividade rural** a da **Criação de Bovinos**; já a recorrida entende que para a caracterização da agroindústria deve ocorrer o desenvolvimento **apenas de duas atividades** em um mesmo empreendimento econômico, e a atividade preponderante deve ser a produção rural e não a industrial, como no presente caso.

Compulsando-se os autos, extrai-se que, embora o arcabouço probatório seja mínimo, a Fazenda Nacional não infirma, em seu recurso, a condição relativa à ínfima industrialização própria, considerando suficiente para a caracterização da agroindústria a simples existência de industrialização da produção própria, tendo em vista que a legislação não traz ressalvas quanto ao percentual mínimo de industrialização.

Conforme consta do Contrato Social, fls. 443, a Sociedade tem como objeto social:

23ª Alteração Contratual

CLÁUSULA 2 - A sociedade tem como objeto social:

- a) a exploração do ramo de agropecuária (cria, cria e engorda), abate, frigorificação;*
- b) a comercialização de bovinos, suínos e ovinos;*
- c) a comercialização de peixes em geral;*

- d) a distribuição e comercialização de bebidas, doces e utensílios para churrascos;
- e) a comercialização de produtos alimentícios in-natura ou industrializados;
- f) a industrialização, distribuição e comercialização de produtos e subprodutos de origem animal e vegetal e seus derivados, de produtos saneantes-domissanitários, de higiene, glicerina e subprodutos de origem animal . e vegetal;
- g) o beneficiamento de couros e peles;
- h) a fabricação de artefatos de couros, calçados, equipamentos de proteção individual;
- i) a industrialização e comercialização de rações balanceadas e de alimentos preparados para animais;
- j) a industrialização e comercialização de embalagens em geral;
- k) a fabricação de produtos químicos para curtumes, de calçados e dog toy e produtos de higienização industrial para indústrias alimentícias;
- l) o transporte de cargas em geral, armazenagens e depósitos fechados;
- m) a locação de máquinas e equipamentos, em geral, utilizados para - execução de obras de construção civil, e a execução de obras - construção civil em todas as suas formas e modalidades, por conta própria ou de terceiros;
- n) a importação e exportação;
- o) a industrialização, distribuição, comercialização, beneficiamento, a representação de produtos de perfumaria e artigos de tocador, de produtos de limpeza e higiene pessoal e doméstica, de produtos cosméticos e de uso pessoal;
- p) a edição e impressão de revistas em quadrinhos;
- q) a prestação, em geral, de serviços de mão-de-obra a terceiros;
- r) a industrialização, locação e vendas de máquinas e equipamentos em geral, e a montagem de painéis elétricos;
- s) a prestação de serviços na área de engenharia civil;
- t) o comércio de produtos químicos em geral.

Como destacado no Acórdão recorrido:

A legislação previdenciária tem clara intenção de fazer incidir a contribuição substitutiva prevista para as agroindústrias sobre as que possuam efetivamente esta característica, ou seja, um produtor rural que também industrialize sua produção. Nesse

sentido, a legislação busca incentivar ao produtor rural que realize o beneficiamento de sua produção (e eventualmente de terceiros), agregando-lhe valor comercial.

Não fosse assim, poderia uma pessoa jurídica eminentemente voltada para atividade industrial que com o objetivo de beneficiar-se da tributação diferenciada destinada à agroindústria, realizar alguma atividade rural a fim de enquadrar-se na hipótese legal, praticando, assim, uma evasão fiscal.

É verdade 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 não se pode deixar de analisar a realidade tal como ela se apresenta, em busca da Verdade Material, como meio garantidor da certeza do crédito tributário, no qual se deve buscar a realidade dos fatos.

Em que pese a força da literalidade dos dispositivos legais, assume grande relevância o aspecto substancial da realidade sobre a qual a tributação incide. Não basta ater-se simplesmente à literalidade do texto legal, é necessária a busca pela realidade fática em perseguição à verdade material. A reunião desses dois aspectos resultará na aplicação adequada da lei.

Caso contrário, qualquer indústria (inclusive os grandes complexos industriais) que utilizasse no seu processo produtivo apenas parte do insumo produzido por ela própria, por menos que fosse, poderia se beneficiar do tratamento tributário especial, o qual, na verdade, é um regime substitutivo criado para ser aplicado ao verdadeiro produtor rural.

Não é por outra razão que a Receita Federal do Brasil – RFB, ao se deparar com a situação na qual o percentual de produção própria é insignificante se comparada com a de terceiros, tem desconsiderado o enquadramento destas empresas como agroindústrias e efetuado o reenquadramento como empresas industriais, conforme precedente que, por oportuno, ora colaciona-se os seguintes trechos (Acórdão nº 0710.906 da 6ª Turma da DRJ/FNS)

Observa-se, dessa forma, que, com a análise finalística da norma, diante de todas as atividades desenvolvidas pela contribuinte, encontra-se correta a decisão vergastada, pois, de fato, a legislação busca incentivar ao produtor rural que realize o beneficiamento de sua produção (e eventualmente de terceiros), agregando-lhe valor comercial, e não abarcar pessoa jurídica eminentemente voltada para atividade industrial.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz

Processo nº 35409.002275/2006-73
Acórdão n.º **9202-006.911**

CSRF-T2
Fl. 7
