



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10340.720115/2020-79</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2302-003.887 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 5 de novembro de 2024                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | LATICÍNIOS SÃO JOÃO LTDA S/A                         |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ORIGINÁRIO POR ÓRGÃO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar originariamente sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo.

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO.

Independentemente de realizar a sua atividade em estabelecimento próprio ou locado junto a terceiro, ou de se utilizar de máquinas de produção próprias ou arrendadas, o produtor rural pessoa jurídica é considerado uma agroindústria para fins tributário-previdenciários se industrializar a sua própria produção.

A contribuição da agroindústria incide sobre a receita bruta de todos os seus estabelecimentos, inclusive sobre a receita decorrente de outras atividades econômicas autônomas por ela realizadas, em substituição à contribuição incidente sobre a folha de pagamento, exceto quanto à prestação de serviços a terceiros.

AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. ICMS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para a exclusão das devoluções de vendas e do ICMS destacado da base de cálculo das contribuições previdenciárias da agroindústria incidentes sobre a receita bruta.

SENAR. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS. INCIDÊNCIA.

As contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural incidem sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, por se tratar de contribuição de interesse das categoriais profissionais ou econômicas.

RECOLHIMENTOS INDEVIDOS. RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. PROCEDIMENTO ESPECÍFICO.

A restituição e a compensação de valores de contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente, inclusive as instituídas a título de substituição, exigem procedimento específico, por meio do programa PER/DCOMP, ou, na impossibilidade da sua utilização, mediante a apresentação do formulário apropriado à Receita Federal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência ou perícia deve ser indeferido quando a autoridade julgadora o considerar prescindível ou impraticável, dispondo de elementos suficientes para formar a sua convicção sobre a matéria.

PROVAS. MOMENTO PARA A APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

Não apresentada a prova documental com a impugnação, preclui o direito de o sujeito passivo fazê-lo em momento processual posterior, salvo na hipótese de impossibilidade da sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou quando se referir a fato ou a direito superveniente ou se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INTIMAÇÃO. ENDEREÇO OU NOME DE TERCEIROS. INAPLICABILIDADE.

No processo administrativo fiscal, não há previsão legal para a intimação em endereço ou em nome de terceiros, mesmo que seja o representante, procurador ou advogado do sujeito passivo.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 5 de novembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Freitas de Souza Costa, Joao Mauricio Vital (substituto[a] integral), Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado relativo às Contribuições Previdenciárias parte da empresa, destinada ao risco ambiental e aposentadoria especial, sobre a comercialização da produção rural e das destinadas a terceiras entidades (SENAR), incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção, devidas pela Empresa/Empregador, em substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre a “folha de salários” no período de 01/01/2016 a 31/12/2017.

De acordo com o Relatório o contribuinte foi intimado para apresentar documentos, para “comprovar que efetivamente “industrializou produção própria”, no período de 01/2016 a 12/2017, para fins de verificação do atendimento, por parte da pessoa jurídica fiscalizada, das condições legais para se enquadrar como “agroindústria”, conforme definição do art. 22-A da Lei nº 8.212/91”, e para “informar sobre a possível existência de processo judicial acerca do enquadramento da pessoa jurídica como “agroindústria”, para fins de recolhimentos previdenciários”.

Em resposta, o contribuinte alegou que a empresa industrializa tanto a produção adquirida de terceiros como a produção própria de leite, motivo pelo qual se enquadra no conceito de agroindústria definido no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, sujeitando-se à contribuição substitutiva incidente sobre a receita bruta.

Segundo a fiscalização, foi constatado que o contribuinte desenvolveu outras atividades econômicas em algumas das suas filiais, tais como “fabricação de ração (para consumo próprio e venda) e comercialização (compra e revenda) de mercadorias/produtos agropecuários, máquinas, suínos”, entendendo que restou claro e incontroverso que o contribuinte é enquadrado como “agroindústria” que deve contribuir à Seguridade Social com base na receita bruta de sua comercialização, em substituição às contribuições incidentes sobre a “folha de salários”, nos termos do art. 22A da Lei nº 8.212/91.

Após a impugnação, o Acórdão 105-004.506 - 6ª TURMA DA DRJ05, julgou procedente o lançamento (efls. 2735 e sgts.), tendo sido apresentado recuso voluntário (efls. 2768) onde foi alegado em síntese:

(...)

6. Muito embora tenha reconhecido que a Recorrente tem outras atividades além daquelas que podem ser enquadradas como inerentes à agroindústria, a I. Fiscalização adotou o entendimento de que as contribuições substitutivas do artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91 incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, ainda que parte dessas receitas não decorram propriamente da atividade rural ou agroindustrial.

7. Além do mais, ainda que tenha reconhecido que a Recorrente promoveu o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a comercialização de produção rural e sobre a folha de pagamentos em relação a outros estabelecimentos, a I. Fiscalização deixou de considerar em sua apuração os valores efetivamente recolhidos.

8. Assim, por entender que a Recorrente se enquadra no conceito de agroindústria e, ainda, por entender que a Recorrente não teria calculado as contribuições substitutivas levando em conta o total das receitas auferidas em relação a todas as suas atividades e estabelecimentos, a I. Fiscalização concluiu pela lavratura dos referidos autos de infração.

(...)

Sustenta a nulidade do Auto de Infração diante da existência de vícios insanáveis no processo de fiscalização – vícios que dizem respeito ao erro da apuração da base de cálculo da contribuição prevista no artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91 –, o que implica a impossibilidade de identificação do fato tributário passível de quantificação;

Que teria ocorrido erro na identificação da base de cálculo uma vez que a Lei 10.256/01 criou uma hipótese de substituição das contribuições devidas pela agroindústria originalmente sobre a folha de pagamentos (patronal e GIIIL-RAT) por outras contribuições calculadas sobre a receita bruta.

Defende que o art. 22-A, da Lei nº 8.212/91 estabelece que a base de cálculo dessas contribuições é a “a receita bruta proveniente da comercialização da produção”, havendo clara delimitação legal a respeito dos limites do critério quantitativo dos tributos em questão.

Afirma que o legislador ordinário, quando da edição do artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91, estabeleceu com precisão os critérios para identificação da base de cálculo, fazendo constar que a incidência das contribuições previdenciárias previstas nos seus incisos I e II se daria exatamente sobre a grandeza econômica (receita bruta da produção, como resultado da industrialização) que representa precisamente as operações que estão colocadas no fato gerador (“a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”).

Entende que Fiscalização acabou por majorar indevidamente o valor das contribuições previstas nos incisos I e II, do artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91, incorrendo em verdadeiro erro de direito em relação à identificação da base de cálculo de tais contribuições e o fato de a I. Fiscalização ter majorado a base de cálculo no valor de R\$ 66.797.744,98, por si só, já enseja o reconhecimento da total precariedade dos Autos de Infração.

Que a eventual alegação de que tal método de apuração estaria amparado pelo art. 201-B, do Decreto nº 3.048/999 não deve prosperar, ao contrário do que apontou a I. Fiscalização, pois, a interpretação de que o art. 201-B, do Decreto nº 3.048/99, permitiria a tributação de receitas diversas, mesmo aquelas que não são derivadas das atividades agroindustriais, implica sobreposição indevida do Decreto à Lei.

Cita o inciso I, do art. 150, da CF/88 e os artigos 9º, inciso I e 97, inciso II e § 1º, do Código Tributário Nacional e que não pode a Administração pretender alterar a lei a pretexto de estar regulamentando-a;

Defende que o Decreto nº 3.048/99 (alterado pelo Decreto nº 4.032/01) não pode estabelecer critérios que ampliem a base de cálculo das contribuições previstas no artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91 e que o ato de lançamento tributário é ato administrativo plenamente vinculado, nos termos do artigo 3º c/c artigos 142, parágrafo único e artigo 144, todos do CTN.

Que teria havido erro na quantificação dos valores devidos sendo que os valores recolhidos pela Recorrente segundo o método que leva em conta a folha de pagamento, como foi reconhecido no próprio Relatório Fiscal e como faz prova os documentos anexados à impugnação (Doc. 03 da impugnação), deveriam ter sido considerados para fins de abatimento do débito apurado nos autos de infração.

Que a contribuição previdenciária devida pelo empregador, independentemente do regime de apuração e recolhimento, foi devidamente paga pela Recorrente e a Fiscalização não só estava autorizada a deduzir os valores pagos pela Recorrente, como essa providência era mandatária conforme estabelece o Decreto nº 2.138/97 e também o art. 90 da Instrução Normativa nº 1.717/2017.

Defende a inaplicabilidade do art. 22-A da Lei 8,212/91 às operações da recorrente, citando a Lei nº 10.256/01 e faz um breve contexto da legislação citando a Emenda Constitucional nº 20/1998 ("EC nº 20/98"), que ampliou as bases de cálculo no seguinte sentido: (i) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (ii) a receita ou o faturamento; e (iii) lucro, bem como a Emenda Constitucional nº 42/2003 que estabeleceu a não cumulatividade para as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento e a receita (§12), bem como estabeleceu a possibilidade de substituição das contribuições incidentes sobre a folha de pagamento por contribuições incidentes sobre o faturamento e a receita (§13).

Sustenta que o § 5º, do art. 22-A, da Lei nº 8.212/91 trouxe a necessidade do contribuinte dessa contribuição devida pela agroindústria em contribuir com 0,25% ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (“SENAR”);

Que a Lei nº 10.256/01 que substituiu a contribuição sobre a folha de salários para a contribuição sobre a receita bruta, o fez sem previsão constitucional à época de sua edição não sendo possível a exigência de contribuição substitutiva sobre as atividades da recorrente e o fato de a EC 42/03 estabelecer a possibilidade de criação de contribuições substitutivas não implica na legitimação da exigência feita com base na Lei nº 10.256/01, se essa mesma lei não tinha fundamento de validade perante o sistema constitucional vigente à época de sua edição.

Menciona que o STF, em caso análogo ao dos autos, reconheceu a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS pela Lei nº 9.718/98 em período anterior ao advento da EC nº 20/98.

Alega que a EC 42/03, ao prever a possibilidade da contribuição substitutiva – como a do caso dos autos –, consagrou tão-somente uma única hipótese de substituição da base econômica a ser tributada, qual seja: a contribuição incidente sobre a folha de salários pela contribuição incidente sobre a receita bruta e que o § 13, do art. 195, da CF/88, não cria nova hipótese de incidência tributária, já que apenas prevê a possibilidade de se substituir a base de cálculo. No entanto, a Lei nº 10.256/01, ao ser editada anteriormente à EC 42/03, mascarou essa eventual “substituição” por um aumento na imposição tributária.

Defende a impossibilidade da tributação da receita bruta, pois, somente após a edição da EC 42/03, a Constituição Federal passou a permitir a criação de contribuições substitutivas, especificamente, para substituição das contribuições que têm base econômica “folha de salários” ou “demais rendimentos do trabalho” por novas contribuições que tenham base econômica também a “receita” ou “faturamento”;

Que deve ser reconhecido a ilegitimidade do lançamento tributário consubstanciando nos autos de infração ora combatidos, tendo em vista a violação direta ao princípio da isonomia tributária já que Lei nº 10.256/2001 instituiu essa nova contribuição apenas para as pessoas jurídicas que se enquadram no conceito de agroindústria, sem, contudo, fazer o *discrímen* necessário em relação às demais pessoas jurídicas que também possuem atividades industriais.;

Entende pela inaplicabilidade do art. 22-A da Lei 8.212/91 por entender que a Lei nº 10.256/01 que substituiu a contribuição sobre a folha de salários para a contribuição sobre a receita bruta, o fez sem previsão constitucional à época de sua edição; que uma alteração constitucional superveniente não seria capaz de prover fundamento de validade de lei que foi editada anteriormente; em razão da edição da Lei nº 10.256/01 ter sido anteriormente à edição da EC 42/03, a cobrança da contribuição previdenciária da agroindústria sobre a receita bruta configura bis in idem, uma vez que já há a cobrança de contribuição sobre o mesmo fato gerador e mesma grandeza econômica; que a competência para exigência das contribuições sociais está

delimitada pelo artigo 195, da CF (folha de salários, lucro e receita bruta) e ao cobrar em duplicidade contribuições com mesmo fato gerador e mesma base de cálculo apenas para as empresas enquadradas como agroindústria, constata-se o tratamento desigual em relação às empresas que são apenas industriais.

Sustenta que ainda que de fato haja regras no Regulamento do Processo Administrativo Federal que impeçam a análise de argumentos pautados na inconstitucionalidade de determinado dispositivo, é certo que em situações excepcionais essa regra pode e deve ser relativizada, para preservar o princípio da eficiência dos atos administrativos.

Que deve ser reconhecido o excesso na constituição do crédito tributário na medida em que (i) a I. Fiscalização incluiu indevidamente as receitas de exportação na base de cálculo da contribuição ao SENAR, ii) não houve a recomposição da escrita fiscal para considerar créditos da não cumulatividade e (iii) há a indevida incidência de juros sobre o valor da multa exigida no Auto de Infração.

Sustenta que a Fiscalização também considerou equivocadamente receitas que, além de serem decorrentes de outras atividades, foram auferidas por estabelecimentos distintos daquele que tem a atividade agroindustrial entendendo que o fato de a matriz ter como atividade preponderante a fabricação de laticínios e, por isso, se enquadrar no conceito de agroindústria, submeteria a Recorrente à exigência das contribuições previstas nos incisos I e II, do artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91 também sobre as receitas de todos os seus estabelecimentos, mesmo que tais estabelecimentos, como é reconhecido no Relatório Fiscal, exerçam atividades comerciais completamente distintas das atividades de agroindústria..

Que o STJ tem posicionamento sumulado no sentido de que a atividade preponderante deve ser aferida de forma individualizada, por meio do CNPJ de cada estabelecimento, e não considerando a empresa como um todo, como ocorreu no presente caso e a partir da edição da Instrução Normativa nº 1.453/2014, foi normatizado o entendimento já consolidado pela Súmula nº 351 do A. STJ, no sentido de que uma mesma pessoa jurídica pode tributar de forma diferente seus estabelecimentos, para fins de RAT/SAT, a depender da atividade econômica preponderante exercida em cada um deles.

Defende que devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias exigidas, no mínimo, os valores referentes às devoluções de venda vez que não ingressaram de forma definitiva no patrimônio da Recorrente e, justamente por isso, não se enquadram no conceito de receita – estando fora do alcance da norma de incidência do artigo 22-A, da Lei nº 8.212/91.

Que há previsão legal para exclusão dos valores relativos às devoluções de vendas da receita bruta do contribuinte. Tal previsão está contida no artigo 12, §1º, I, do Decreto-lei nº 1.598/77.



Aduz que a Recorrente demonstrou que a base de cálculo das contribuições exigidas foi majoradas indevidamente com a inclusão do ICMS destacado nas notas fiscais de saída de mercadorias.

Afirma que além de todos os valores que foram incluídos indevidamente na base de cálculo das contribuições em questão, bem como os que deixaram de ser deduzidos, em relação à contribuição ao SENAR, a Recorrente demonstrou, ainda, que a respectiva base de cálculo também foi majorada, na medida em que considerou os valores referentes a comercialização no mercado externo.

Que há a necessidade de recomposição de sua escrita fiscal para considerar créditos da não cumulatividade.

Questiona a incidência de juros sobre a multa;

Ao fim requer que o Recurso Voluntário seja conhecido e provido para que seja integralmente reformado o v. acórdão ora recorrido, com o cancelamento integral do crédito tributário exigido por meio dos Autos de Infração em questão ou, subsidiariamente, caso não seja acolhido o pedido principal, requer o conhecimento e processamento do presente Recurso Voluntário para que o v. acórdão recorrido seja, no mínimo, reformado, cancelando-se parcialmente os autos de infração.

Reitera o pedido de sustentação oral quando do julgamento do recurso.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

O recurso é tempestivo e atendo aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

DAS PRELIMINARES de NULIDADE

A recorrente sustenta a nulidade do Auto de Infração por entender que teria ocorrido erro na identificação da base de cálculo.

Entendo não caber razão ao recorrente.

O Relatório Fiscal às efls. 31 e seguintes detalha o procedimento adotado e fundamenta as bases de cálculo aplicada deixando claro as razões, os valores e as alíquotas aplicadas, senão vejamos:

4. DAS INFRAÇÕES APURADAS – RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO CONTABILIZADA E NÃO DECLARADA – INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS No período fiscalizado (01/2016 a 12/2017), a maior parte da receita bruta da comercialização própria da Agroindústria não foi oferecida à tributação.



Vejamos:

A base de cálculo da contribuição substitutiva é determinada pela receita bruta proveniente da comercialização da produção da “agroindústria” (art. 201-A do RPF, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99). Na hipótese de a agroindústria explorar também outras atividades econômicas, como no caso sob análise, a contribuição deve incidir sobre o valor da receita bruta total decorrente da comercialização em todas as atividades (art. 201-B do RPS).

Assim, entra na composição da base tributável a receita bruta auferida na atividade principal de venda dos produtos de laticínios, fabricados na unidade fabril da matriz, também na fábrica de ração (filial), bem como nas demais unidades comerciais (loja de máquinas, lojas de produtos agropecuários, atividade de compra e venda de suínos, e demais receitas provenientes de comercialização).

Esta auditoria elaborou os demonstrativos de “Apuração da Receita Bruta – Venda Mercado Interno” e “Apuração da Receita Bruta – Venda Mercado Externo”, nos quais se demonstra, mês a mês, o montante total da receita bruta da comercialização auferida pela Agroindústria, segregada por atividade econômica (anexados aos autos).

Os valores mensais da receita bruta, conforme tratado no item anterior, foram extraídos dos balancetes mensais das contas de receita, do período de 01/2016 a 12/2017 (anexados aos autos), sendo que a consolidação da receita bruta anual está condizente com aquela informada nas DRE4 – Demonstração do Resultado do Exercício, conforme resumo abaixo:

(...)

O detalhamento da receita bruta da comercialização da Agroindústria encontra-se anexado aos autos também em formato de “arquivos não-pagináveis”, os quais contêm o Razão Contábil das contas de receitas de vendas movimentadas no período (Vendas Laticínio Mercado Interno e Externo, Vendas Agropecuária, Vendas Fábrica de Ração, Vendas Loja de Máquinas, Vendas Suinocultura, Vendas Compost Barn, Vendas Loja Itapiranga e Vendas Empório).

As diferenças de contribuição ora lançadas estão demonstradas nos anexos “Apuração da Base de Cálculo e Contribuições – Mercado Interno” e “Apuração da Base de Cálculo e Contribuições – Mercado Externo”, de onde se é possível aferir o montante da receita bruta da comercialização mensal, a dedução dos valores informados em GFIP/recolhidos em GPS, as diferenças de bases de cálculo mensais e as contribuições devidas.

Registre-se que na composição da base de cálculo das contribuições lançadas não se aplica qualquer exclusão ao montante da receita bruta, nem mesmo dos valores correspondentes às “devoluções de venda” 5, por completa ausência de previsão legal.

No tocante à receita da comercialização no mercado interno, foram lançadas as contribuições previdenciárias, com alíquota vigente à época de ocorrência dos fatos geradores de 2,5%, mais as contribuições correlatas, destinadas ao GILRAT, no percentual de 0,1% (conforme auto de infração de contribuições previdenciárias).

Foram, ainda, de forma reflexa, lançadas as contribuições destinadas ao SENAR, no percentual de 0,25%, sobre as receitas de comercialização no mercado interno (conforme auto de infração de contribuições destinadas a terceiras entidades).

Conforme se constata da análise do anexo “Apuração da Base de Cálculo e Contribuições – Mercado Interno”, os valores da comercialização da produção da pessoa jurídica informados na GFIP, no campo “Comercialização da Produção - PJ”, foram aproveitados, mediante dedução, na apuração das contribuições ora lançadas.

Registre-se, por oportuno, que os valores previamente informados na GFIP, a título de comercialização da produção da pessoa jurídica, são relativos, exclusivamente, ao estabelecimento com CNPJ 78.269.545/0008-61. Tais valores, que representam um ínfimo percentual frente à receita total da comercialização da pessoa jurídica (de pouco mais de 1%), correspondem, na verdade, ao somatório das remessas de leite in natura da unidade compost barn para a indústria e não das receitas da pessoa jurídica, quer seja da matriz ou filiais, mas ainda assim foram aproveitados no presente lançamento fiscal.

No tocante à receita da comercialização no mercado externo, esta fiscalização tratou de lançar tão somente as contribuições destinadas ao SENAR, no percentual de 0,25%, conforme auto de infração de contribuições destinadas a terceiras entidades<sup>6</sup>, em vista do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal e art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que determinam a não incidência das contribuições previdenciárias nos casos de exportação para outros países.

Esta auditoria fiscal identificou que os estabelecimentos inscritos nos CNPJ 78.269.545/0002-76, 78.269.545/0005-19 e 78.269.545/0006-08, informaram as suas GFIP irregularmente com código de FPAS 515, ou seja, com apuração indevida das contribuições previdenciárias patronais com base na folha de pagamento.

Essas contribuições previdenciárias declaradas/recolhidas indevidamente sobre a folha de pagamento, ainda que representem pouco, frente à massa salarial total da empresa (aproximadamente 20%), não foram deduzidas no presente lançamento, haja vista inexistir norma legal que determine o aproveitamento de ofício.

(...) omissis

Deste modo, o sujeito passivo cometeu infração à luz do artigo 32, IV da Lei nº 8.212/91, pois deixou de informar na Guia de Recolhimento do FGTS e

Informações à Previdência Social – GFIP o montante integral das contribuições previdenciárias e destinadas a terceiras entidades, tampouco promoveu o seu recolhimento aos cofres públicos, conforme tratado acima.

As contribuições previdenciárias aqui tratadas foram informadas no Auto de Infração como COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA DE AGROINDÚSTRIA NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO e na infração correlata GILRAT DE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA DE AGROINDÚSTRIA NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO.

As contribuições destinadas a Terceiras Entidades foram informadas nos Autos de Infração como SENAR SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL – PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA INCLUSIVE AGROINDUSTRIA.

No que se refere as demais nulidades suscitadas há de se constatar que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/ 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:

Art. 10. O auto de infração será lavado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I- a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura III -a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V- a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias;

VI -a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos.

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa. No caso em tela, observa-se que o auto de infração contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, bem como Acórdão restou devidamente fundamentado, não ensejando declaração de nulidade.

Quanto as alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade, estas não devem ser conhecidas por força da Súmula CARF nº 2 que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desta forma, rejeito as preliminares suscitadas.

#### MÉRITO

No mérito a recorrente reitera todos os argumentos contidos na impugnação. Por concordar com a decisão de piso, reproduzo os argumentos lá contidos nos termos do artigo 114 do RICARF.

#### 6 Contribuição da agroindústria

É incontroverso o fato de que, dentre outras atividades econômicas, a empresa atuada industrializa tanto a produção própria como a produção adquirida de terceiros, estando inserida no conceito jurídico de agroindústria.

Independentemente de realizar a sua atividade em estabelecimento próprio ou locado junto a terceiro, ou de se utilizar de máquinas de produção próprias ou arrendadas, o produtor rural pessoa jurídica é considerado uma agroindústria para fins tributário-previdenciários se industrializar a sua própria produção, conforme conceituado pelo caput do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991:

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

*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.*

*§ 1º (VETADO) § 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.*

*§ 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.*

*§ 4º O disposto neste artigo não se aplica às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura.*

*§ 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).*

*§ 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.*

*§ 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.*

A contribuição da agroindústria, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição à contribuição incidente sobre a folha de pagamento prevista no art. 22 da mesma lei, é definida no art. 22-A.

O Regulamento da Previdência Social, instituído pelo Decreto nº 3.048/1999, regula a matéria da seguinte forma:

*Art. 201-A. A contribuição devida pela agroindústria, 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, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas no inciso I do art. 201 e art. 202, é de:*

*I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 64 a 70, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.*

*§ 1º Para os fins deste artigo, entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não.*

*§ 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. 201 e 202, obrigando-se a empresa a elaborar folha de salários e registros contábeis distintos.*

*§ 3º Na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros não integram a base de cálculo da contribuição de que trata o caput.*

*§ 4º O disposto neste artigo não se aplica às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura.*

*§ 4º O disposto neste artigo não se aplica:*

*I - às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura; e*

*II - 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*

*5º Aplica-se o disposto no inciso II do § 4º 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.*

**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.**

Portanto, à luz da legislação tributária vigente à época, a empresa autuada é uma agroindústria e, portanto, deve contribuir sobre a receita bruta de todas as suas atividades econômicas, relativas a todos os seus estabelecimentos, uma vez que ela não presta serviços a terceiros.

As normas jurídicas relativas à contribuição substitutiva da agroindústria não fazem qualquer referência à atividade preponderante da empresa ou dos seus estabelecimentos, nem vinculam os seus efeitos às atividades econômicas principais. Para a sua aplicação, basta o contribuinte estar enquadrado no conceito jurídico-tributário de agroindústria, sendo a sua incidência aplicável a todas as atividades econômicas da empresa como um todo, ressalvadas apenas as hipóteses expressamente previstas, como a prestação de serviços a terceiros e as sociedades cooperativas e as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura.

Portanto, não procede o pedido do impugnante para que as contribuições substitutivas incidam exclusivamente sobre determinados estabelecimentos ou certas atividades econômicas. As contribuições incidem sobre a receita bruta de todos os estabelecimentos da agroindústria autuada, inclusive sobre outras atividades econômicas autônomas por ela realizadas, exceto quanto à prestação de serviços a terceiros, situação inexistente no caso concreto.

7 - Base de cálculo

O impugnante contestou a inclusão, na base de cálculo do lançamento, dos valores correspondentes às devoluções de venda e ao ICMS incidente/destacado nas operações de saída de mercadorias.

Impugnou também a inclusão dos valores das receitas de exportação das contribuições destinadas para o SENAR.

## 7.1 DEVOLUÇÕES DE VENDA

A Autoridade Tributária fez a seguinte observação no relatório fiscal:

*Registre-se que na composição da base de cálculo das contribuições lançadas não se aplica qualquer exclusão ao montante da receita bruta, nem mesmo dos valores correspondentes às “devoluções de venda”, por completa ausência de previsão legal.*

Nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, as soluções de consulta e as soluções de divergência formuladas pela COSIT possuem efeitos vinculantes no âmbito da Receita Federal:

*Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.*

Por meio da Solução de Consulta nº 199 – Cosit, de 11 de junho de 2019, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal firmou expresso entendimento sobre a impossibilidade de deduzir as devoluções de vendas da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias das agroindústrias, em virtude da inexistência de previsão legal:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS PRODUTORES RURAIS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Por falta de previsão legal, os valores relativos às devoluções de venda não podem ser deduzidos da receita bruta proveniente da comercialização de produção rural, para fins de apuração da contribuição previdenciária patronal devida por produtor rural pessoa jurídica e por agroindústria.*

*Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, artigo 150, parágrafo 6º; Lei nº. 8.212, de 1991, art 22-A; Lei nº. 8.870, de 15 de abril 1994, artigo 25; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, artigos 171, 173 e 175.*

[...]

*15. Diante de todo o exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à interessada que por falta de previsão legal, os valores relativos às devoluções de venda não podem ser deduzidos da receita bruta proveniente da comercialização de produção rural, para fins de apuração da contribuição previdenciária patronal devida por produtor rural pessoa jurídica e por agroindústria.*

Sendo vinculantes os efeitos da solução de consulta, não é possível atender ao pedido do impugnante para “excluir da base de cálculo da contribuição previdenciária da agroindústria os valores referentes às devoluções de venda, com base nos valores informados pela própria fiscalização - R\$ 3.778.302,49



(2016) e R\$ 4.002.636,24 (2017)”, discriminados por mês nos balancetes mensais da empresa (fls. 258 e seguintes).

## 7.2 ICMS

A exclusão dos valores correspondentes ao ICMS da base de cálculo da contribuição previdenciária da agroindústria também carece de previsão legal.

As decisões judiciais referenciadas pelo impugnante não se referem à contribuição da agroindústria, mas à contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), não sendo aplicáveis ao caso concreto.

Assim sendo, rejeito o pedido de exclusão do ICMS.

## 7.3 RECEITAS DE EXPORTAÇÃO – SENAR

A Autoridade Fiscal relatou o seguinte:

*No tocante à receita da comercialização no mercado externo, esta fiscalização tratou de lançar tão somente as contribuições destinadas ao SENAR, no percentual de 0,25%, conforme auto de infração de contribuições destinadas a terceiras entidades, em vista do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal e art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que determinam a não incidência das contribuições previdenciárias nos casos de exportação para outros países.*

O impugnante reconheceu a previsão infralegal expressa, no art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, da incidência das contribuições para o SENAR sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos e questionou a sua constitucionalidade:

*Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.*

[...]

*§ 3º O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.*

Portanto, não há controvérsia a respeito da correta aplicação pela Autoridade Tributária da legislação a que é vinculado sobre o fato de o contribuinte ter auferido receitas decorrentes da exportação de produtos. A celeuma trazida pela peça impugnatória reside na constitucionalidade, ou não, do dispositivo legal aplicado.

Conforme já explicado em tópico antecedente deste voto, a instância administrativa é incompetente para se manifestar originariamente sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo.

#### 8 - Recomposição da escrita fiscal

O impugnante demonstrou inconformismo com a falta da recomposição da escrita fiscal para abater os créditos decorrentes da não cumulatividade da sua contribuição previdenciária. Argumentou que o princípio tributário constitucional da não-cumulatividade, insculpido nos §§ 12 e 13 do art. 195 da Constituição Federal é aplicável às contribuições previdenciárias das agroindústrias:

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

A Constituição Federal transferiu para o legislador ordinário a atribuição de conferir o caráter da não-cumulatividade às contribuições referenciadas para determinados setores de atividade econômica. Entretanto, a lei que instituiu a contribuição previdenciária das agroindústrias não a definiu como não-cumulativa.

Inexiste qualquer menção ou referência das normas infralegais regulamentares da contribuição previdenciária das agroindústrias à alegada não-cumulatividade.

Portanto, improcede o pedido de “recomposição da escrita fiscal para considerar créditos da não cumulatividade”.

#### 9 - Juros de mora sobre a multa de ofício

O contribuinte impugnante questionou a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Os cálculos dos valores mensais dos juros de mora e da multa de ofício estão demonstrados nos autos. Da análise dos demonstrativos de cálculo, constata-se que os juros de mora e a multa de ofício foram calculados sobre os valores principais das contribuições, não tendo havido incidência dos juros sobre a multa nem da multa sobre os juros.

Quanto à incidência de juros de mora sobre o valor originário da multa de ofício a partir da data do seu lançamento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sedimentou entendimento sobre o assunto:

*Súmula CARF nº 108*

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Prevê o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

[...]

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Adicionalmente, quando dispõe acerca da incidência de juros de mora sobre o crédito tributário não pago no vencimento, o art. 161 do Código Tributário Nacional estipula que são devidos, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo das penalidades cabíveis:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

Assim, os valores que não foram pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de juros de mora atinentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês seguinte ao do vencimento até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado, a teor dos art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

Apesar de a multa de ofício não estar inserida no conceito de tributo, consoante disposto no art. 3º do CTN, o § 1º do art. 113 do mesmo diploma legal reconhece que a multa de ofício tem natureza de obrigação tributária. Veja-se:

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

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

Já o artigo 139 do CTN estabelece que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal:

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

A teor das disposições contidas nos artigos 113, § 1º, e 139 do CTN, acima transcritos, depreende-se que a penalidade pecuniária, a despeito de não ser tributo, configura também crédito tributário e, por conseguinte, está sob a incidência de todas as normas contidas no CTN atinentes à matéria.

Assim sendo, aplica-se às multas de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos, de modo que não merece prosperar o argumento apresentado em relação à incidência de juros sobre multa.

10 - Aproveitamento dos recolhimentos A Autoridade Tributária relatou:

*Esta auditoria fiscal identificou que os estabelecimentos inscritos nos CNPJ 78.269.545/0002-76, 78.269.545/0005-19 e 78.269.545/0006-08, informaram as suas GFIP irregularmente com código de FPAS 515, ou seja, com apuração indevida das contribuições previdenciárias patronais com base na folha de pagamento.*

*Essas contribuições previdenciárias declaradas/recolhidas indevidamente sobre a folha de pagamento, ainda que representem pouco, frente à massa salarial total da empresa (aproximadamente 20%), não foram deduzidas no presente lançamento, haja vista inexistir norma legal que determine o aproveitamento de ofício.*

O contribuinte questionou o não aproveitamento no lançamento dos recolhimentos realizados sobre a folha de pagamento.

Nos termos do art. 277 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, a Delegacia de Julgamento não tem competência para apreciar originariamente pedido de aproveitamento de recolhimentos de créditos porventura detidos pelo contribuinte, sejam eles objetos de recolhimento, parcelamento ou de declaração de compensação. O objeto da lide ora sob julgamento é o lançamento de ofício dos créditos tributários da União relativos à contribuição previdenciária patronal da agroindústria incidente sobre a sua receita bruta.

A Lei nº 8.212/1991 dispõe sobre a restituição e a compensação, inclusive da contribuição da agroindústria, da seguinte forma:

*Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, **nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.** [negritei]*

A norma jurídica procedimental aplicável ao pedido de restituição e declaração de compensação é a vigente na época do pedido ou da declaração, e não a da efetivação do pagamento indevido.

A restituição e a compensação eram disciplinadas pela RFB por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012 (IN RFB 1.300/2012), que assim prescrevia:

*Art. 56. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014)*

[...]

A Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017 (IN RFB 1.717/2017) revogou a IN RFB nº 1.300/2017 e, atualmente, disciplina a matéria nos seguintes termos, seguindo a mesma linha do ato normativo antecedente:

*Art. 84. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, observado o disposto no art. 87-A. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018)§ 1º É vedada a compensação do crédito de que trata o caput, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.*

*§ 2º Para efetuar a compensação, o sujeito passivo deverá estar em situação regular relativa aos créditos constituídos por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, aos parcelados e aos débitos declarados, considerando todos os seus estabelecimentos e obras de construção civil, ressalvados os débitos cuja exigibilidade esteja suspensa.*

*§ 3º O crédito decorrente de pagamento ou de recolhimento indevido poderá ser utilizado entre os estabelecimentos da empresa, exceto obras de construção civil, para compensação com contribuições previdenciárias devidas.*

*§ 4º Caso haja pagamento indevido relativo a obra de construção civil encerrada ou sem atividade, a compensação poderá ser realizada pelo estabelecimento responsável pelo faturamento da obra.*

*§ 5º A compensação poderá ser realizada com as contribuições incidentes sobre o décimo terceiro salário.*

*§ 6º A empresa ou equiparada poderá efetuar a compensação de valor descontado indevidamente de sujeito passivo e efetivamente recolhido, desde que seja precedida do ressarcimento ao sujeito passivo.*

*§ 7º É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006.*

*§ 8º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação, observado o disposto no § 9º.*

*§ 9º A compensação de débitos da CPRB com os créditos de que trata o caput será efetuada por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa, e observará o disposto no inciso II do caput do art. 26-A da Lei nº 11.457, de 2007. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018)*

Portanto, a restituição e a compensação de valores de contribuições previdenciárias recolhidas indevidamente, inclusive as instituídas a título de substituição (previstas na alínea “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, tanto da IN RFB nº 1.300/2012 como da IN RFB nº 1.717/2017), exigem procedimento específico, por meio do programa PER/DCOMP, ou, na impossibilidade da sua utilização, mediante a apresentação do formulário apropriado à Receita Federal.

O impugnante fez referência aos arts. 1º e 6º do Decreto nº 2.138/97, regulados pelo art. 90 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, para arguir que a Fiscalização dispunha de autorização legal para compensar de ofício os valores por ela reconhecidos como passíveis de restituição com os créditos tributários lançados.

Porém, os dispositivos normativos referenciados regem a compensação de ofício realizada quando da análise e do deferimento de pedidos de restituição feitos pelos contribuintes, nas hipóteses em que estes possuem dívida tributária. O Decreto nº 2.138/97 dispõe “sobre a compensação de créditos tributários com créditos do sujeito passivo decorrentes de restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, a ser efetuada pela Secretaria da Receita Federal”. As normas nele contidas são aplicáveis após a formulação de pedido de restituição pelo contribuinte, na forma prescrita pela Receita Federal, e não no ato de lançamento de ofício de créditos tributários.

Portanto, voto pelo indeferimento do pedido de aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento por inadequação da via eleita para formalizar o pedido.

(...)

Como visto acima, todas as argumentações trazidas no recurso já foram rebatidas na decisão de piso que, ao meu entendimento não merece reparo.

### CONCLUSÃO

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e no mérito Negar Provento.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Freitas de Souza Costa**