



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722922/2012-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.324 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de agosto de 2019
Recorrente NESTLE BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS. INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS. ENQUADRAMENTO NO DECRETO-LEI Nº 1.146/70. NÃO SUBSUNÇÃO.

Apenas podem ser beneficiados pela previsão outorgada no art. 2º Decreto-Lei nº 1.146/1970 (não contribuição para o Sesi e Senai) as indústrias de laticínios rudimentares (FPAS 531), assim entendidas como àquelas com processo produtivo de baixa complexidade. Caso a indústria de laticínios possua processo produtivo complexo, sirva-se de técnicas, instrumentos e maquinarias adequados a cada fim, ou empregue no processo produtivo matéria-prima ou produto oriundo da indústria rudimentar prevista no art. 2º Decreto-Lei nº 1.146/1970, elas serão classificadas como indústria (FPAS 507) para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIRO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO COM VALORES PAGOS A ENTE DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.

Para ser possível o aproveitamento de valores recolhidos a Terceiros (Outras Entidades e Fundos) é necessário que eles tenham a mesma finalidade e sejam destinados ao mesmo ente. O pagamento indevido ou a maior feito a determinada Entidade não pode ser utilizado para compensação de contribuições devidas a outra Entidade diversa. Neste caso, não se vislumbra possibilidade de compensação *ex officio*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo que deu provimento parcial para acolher o pedido de aproveitamento de recolhimentos a maior efetuados espontaneamente para o Incra no período.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 1626/1655, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP de fls. 1609/1619, a qual julgou procedente o lançamento de Contribuições devidas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros (Sesi, Senai e Sebrae), objeto do DEBCAD nº 37.365.669-6, de fls. 1191/1211, lavrado em 22/01/2013, relativo ao Período de Apuração de 01/01/2008 a 31/12/2008, com ciência do RECORRENTE em 24/01/2013, conforme Termo de Ciência de fl. 1191.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado por ausência de recolhimento de Contribuições devidas às Outras Entidades e Fundos (OEF) – Sesi (1,5%), Senai (1,0%) e Sebrae (0,6%), incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados em filiais da RECORRENTE, no valor de R\$ 1.430.326,97, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa originalmente aplicada no percentual de 24% para as competências anteriores à MP 449 (01/2008 a 11/2008, objeto do Levantamento T1) e no percentual fixo de 75% para as competências posteriores à MP 449 (12/2008 e 13/2008, Levantamento T2).

No Relatório Fiscal do Auto de Infração, fls. 1212/1220, depreende-se que foi iniciada fiscalização no intuito de verificar a regularidade de enquadramento da RECORRENTE no FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social). Observou-se que a RECORRENTE adotava a classificação de “Indústria Rudimentar” (FPAS 531) contudo, algumas de suas filiais não se enquadram no conceito de indústria rudimentar, por produzirem produtos especiais à base de leite, nos termos do item 2.2, I, do Anexo II da IN SRP 03/2005, são elas:

- a) Filial de Araraquara/SP – fabricação de Leite Condensado, Leite Ninho e Leite Molico (filial 60.409.075/0015-58);
- b) Filial de Araçatuba/SP – fabricação de Creme de Leite e Leite em Pó (filial 60.409.075/0029-53);
- c) Filial de Ibiá/MG – fabricação de Leite em Pó (filial 60.409.075/0060-02).

Conforme aponta o Relatório Fiscal, de acordo com o item 2.1 do Anexo II da IN SRP 03/2005 (alterado pelo Anexo Único da IN RFB 785/2007), para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, “*entende-se como indústria rudimentar (FPAS 531) o conjunto de atividades destinadas à produção de bens*

simples, para industrialização ou consumo, nos quais o processo produtivo é de baixa complexidade”. Ainda de acordo com o item 2.2 do mesmo diploma:

“Não se enquadram no FPAS 531 usinas, destilarias, indústrias de produtos especiais à base de leite, indústrias de chás sob qualquer modalidade, indústria de vinho e suco de uva, indústria de artefatos de madeira ou móveis, indústria de café e outras que empreguem técnicas com algum grau de sofisticação, ou mão-de-obra especializada ou que dependam de estrutura industrial complexa a configurar a etapa posterior à industrialização rudimentar, classificando-se, portanto, como indústria (FPAS 507).”

Como os produtos fabricados pelas filiais (acimas apontados) são especiais à base de leite, os estabelecimentos que o fabricam não poderiam ser enquadrados no FPAS 531, por não estarem alcançados pelo conceito de indústria rudimentar. Além disso, da análise do fluxograma apresentado pela contribuinte e de informações sobre o processo de fabricação extraídas do *site* da contribuinte, a fiscalização apontou que o processo de fabricação dos referidos produtos é de alta complexidade.

Em razão disso, a fiscalização concluiu pela impossibilidade de enquadramento no código FPAS 531, enquadrando referidos estabelecimentos da RECORRENTE no código FPAS 507.

Ainda de acordo com o Anexo II da IN SRP 03/2005 (e suas alterações posteriores até a época dos fatos), o FPAS 531 é enquadrado no código terceiros 0003, que abrangia o seguinte:

Código terceiros:... 0003
Salário-educação:. 2,5%
INCRA:..... 2,7%
Total Terceiros:5,2%

Já o FPAS 507 é enquadrado no código terceiros 0003 (ou 4163, se cooperativa), com as seguintes contribuições a terceiros:

Código terceiros:... 0079 ou 4163 (se cooperativa)
Salário-educação:. 2,5%
INCRA:..... 0,2%
SENAI:.....1,0%
SESI:.....1,5%
SEBRAE:.....0,60%
Total Terceiros: 5,8%

Com a mudança no código FPAS das filiais da RECORRENTE, modificou-se o regime de contribuições para terceiros, não mais sendo devido o recolhimento de 2,7% incidente sobre a remuneração paga aos segurados da empresa para o INCRA (que, ao invés, seria de 0,2%) e passou a ser devida as contribuições para o Serviço Social Da Indústria (SESI) na alíquota de 1,5%, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) na alíquota de

1,0%, e para o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) na alíquota de 0,6%.

Assim, a autoridade fiscalizadora efetuou o lançamento das contribuições para o SESI, SENAI e SEBRAE, que não foram arrecadadas (no total de 3,1%). Este percentual foi aplicado sobre os valores dos salários de contribuição dos empregados declarados em GFIP.

Quanto à multa, a autoridade fiscal afirmou o seguinte (fl. 1217):

3.14. Para aplicação da multa, discriminamo-la em dois períodos distintos, a saber:

a) Período de 01 a 11/2008 - multa de mora de 24%, prevista no artigo 35, inciso II, alínea a da Lei 8.212/91, vigente até a competência 11/2008, e aplicada pela disposição contida no artigo 106, do CTN.

b) Período a partir de 12/2008 - multa de ofício de 75%, conforme artigo 44, I, da Lei 9.430/96, com previsão contida no-artigo 35-A, da Lei 8.212/91, com redação dada pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, vigente a partir da competência 12/2008.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 1552/1571 em 22/2/2013. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

DA IMPUGNAÇÃO

2. Dentro do prazo regulamentar (conforme fls. 1.607), a empresa impugnou, o lançamento, por meio do instrumento de fls. 1.552/1.571, acompanhados dos documentos de fls. 1.572/1.606 (procuração, cópias dos documentos de identificação dos patronos da Insurgente, cópias dos documentos societários, previsões normativas acerca de enquadramento no FPAS e cópias do registro das entidades junto à RFB), alegando, em síntese, os argumentos que se seguem:

2.1. Após breve relato de suas atividades e resumo do procedimento fiscal, assevera que a pretensão em tela é nula e não pode prosperar, vez que não se coaduna com o melhor direito aplicável à espécie.

2.2. Detalhando seu argumento de nulidade da exação fiscal, articula que a Autoridade Fiscal fundamentou erroneamente o presente Auto de Infração (AI) e, em consequência, partiu de premissas equivocadas.

2.3. Isso porque, nas filiais autuadas a Insurgente exerce atividades de indústria de laticínio, cujo cadastro se deu sob o CNAE 10.52-0.00, enquadrando-se, portanto, no Código FPAS 531, alíquota total de 5,2% (Terceiros).

2.4. Diante do que explana, assevera que a Autuação não possui os requisitos da certeza e liquidez.

2.5. Ademais, aborda normas infra legais, como a Instrução Normativa MPAS nº 03/05 e a Instrução Normativa RFB nº 971/09, para sustentar que a empresa ou equiparada contribuem para às OEF (Terceiros), de acordo com o código FPAS da atividade.

- 2.6. Ainda, transcreve previsão normativa acerca das definições de agroindústria, indústria e indústrias rudimentares.
- 2.7. Em complemento, com suporte no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146/70, conclui que, sendo o seu processo produtivo de baixa complexidade, deveria recolher apenas para o Salário Educação e Incra, enquadrando-se, pois no FPAS 531.
- 2.8. Diante disso, contesta o enquadramento realizado pela Autoridade Fiscal que considera a empresa no FPAS 507.
- 2.9. Ratifica seu entendimento afirmando que fabrica bens simples para consumo, quais sejam, leite condensado, leite ninho, leite mólico, creme de leite e leite em pó, para os quais se utiliza de procedimento de baixa complexidade.
- 2.10. Articula, ademais, que a mão-de-obra empregada não é especializada, o que pode ser verificado na ausência de qualificação dos funcionários que trabalham no processo produtivo.
- 2.11. Lado outro, assevera não poder a Autoridade Fiscal alegar que o processo produtivo da Impugnante é de alta complexidade, vez que lhe faltaria qualquer formação específica que lhe atribua competência técnica para desempenhar a análise necessária à classificação da complexidade de tal processo.
- 2.12. Assim, não poderia ter autuado com base em mera presunção de que o processo produtivo é complexo, até mesmo porque não há qualquer legislação que defina qual procedimento deve ser considerado complexo, sendo, por consequência, nulo o combatido Auto de Infração.
- 2.13. Reportando-se à legislação do Incra, suscita o Decreto nº 1.146/70 que, em seu artigo 2º, II, e, ainda, a IN RFB nº 971/09, art. 110-A, para concluir que, autoenquadrando-se como indústria de laticínios, deveria contribuir sob o código FPAS 531, de acordo com previsão constante no Anexo II da indigitada IN.
- 2.14. Alternativamente, requer se proceda a compensação de ofício dos valores em cobro com o valor pago a maior a título de Incra em 2008, sob o enquadramento FPAS 531.
- 2.15. Como suporte para sua solicitação, invoca o art. 49, § 1º, da IN nº 900/08 e decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ).
- 2.16. Pelas razões arroladas, requer seja dado provimento à presente Impugnação, a fim de que seja desconstituído o AI e imposição de multa em epígrafe, tendo em vista ter restado demonstrado que o processo produtivo da Insurgente não é de alta complexidade, bem como que não se utiliza de mão-de-obra especializada para realizá-lo. Além disso, deveria o Agente fiscal ter compensado de ofício o montante recolhido a maior a título de Incra com o suposto débito referente às contribuições do Sesi, Senai e Sebrae.
- 2.17. Alternativamente, requer seja dado parcial provimento a fim de que seja realizada a compensação de ofício do valor recolhido pela Defendente a título de Incra com o suposto débito a título de contribuição para as demais Entidades e Fundos (Sesi, Senai e Sebrae).
- 2.18. Finalmente, requer que todas as intimações sejam realizadas, exclusivamente, em nome e no endereço do patrono que indica.

É o relatório.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 1609/1619):

Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITO TRIBUTÁRIO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Contribuições devidas às Outras Entidades e Fundos (OEF) – Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados.

INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS. ISENÇÃO DO DECRETO-LEI Nº 1.146/70. NÃO SUBSUNÇÃO.

Em que pese a atividade econômica analisada conste do rol taxativo estampado no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146/70, extrai-se da inteligência da previsão constante dos §§ 1º e 3º respectivos que, para que haja perfeita subsunção à norma isentiva, os processos produtivos utilizados deverão de ser rudimentares/artesanais/caseiros/de baixa complexidade (predominância de atividades rurais). Assim, destoa de mencionado contexto fático a produção em larga escala, com a utilização de processos mecânicos e robóticos (predominância de atividades industriais).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

Não havendo expressa previsão no regramento aplicável ao caso e, ainda, não estando o crédito tributário definitivamente julgado em âmbito administrativo, não se vislumbra possibilidade de compensação ex officio.

INTIMAÇÃO. DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ENDEREÇO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de endereçamento de intimações ao escritório dos procuradores em razão de inexistência de previsão legal para intimação em endereço diverso do domicílio do sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 11/05/2015, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, de fl. 1622, apresentou o recurso voluntário de fls. 1626/1655 em 09/06/2012.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Alegação de nulidade do lançamento

A RECORRENTE apresenta em suas razões recursais pedido genérico de nulidade do lançamento por afronta ao princípio da legalidade. No entanto, não restou esclarecido qual o ato ilegal praticado pela autoridade fiscal.

A contribuinte apenas afirma que a revisão do ato, por vício de legalidade, pode ser feita a qualquer momento até a inscrição em Dívida Ativa.

Pois bem, no processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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 trinta dias;

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão n.º 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Logo, considerando que a contribuinte não comprovou qual o prejuízo efetivamente sofrido ou o que teria afrontado o princípio da legalidade, entendo que não prosperam as alegações de nulidade do lançamento levantadas pelo RECORRENTE.

A RECORRENTE também apresentou – ainda que discretamente – pedido de nulidade pelo fato de a autoridade lançadora não ter considerado o recolhimento a maior efetuado ao INCRA com base no FPAS 531, o que poderia ser utilizado para abater os valores das contribuições lançadas e devidas ao SENAI, SESI e SEBRAE. Contudo, como apontado acima, eventual abatimento a que teria direito o contribuinte não enseja a nulidade do lançamento, mas tão-somente a revisão do mesmo para aproveitamento de valores já recolhidos. Tal tema será tratado em tópico específico adiante.

MÉRITO

Da aplicação do Decreto-Lei n.º 1.146/1970 e da Classificação do FPAS 531

Conforme elencado no relatório fiscal, o contribuinte alega que sua classificação no FPAS 531 (Indústria Rudimentar) foi correta, em virtude da (i) previsão contida no art. 2º,

inciso II, do Decreto-Lei n.º 1.146/1970, (ii) da ausência de complexidade do processo produtivo da impugnante e (iii) da previsão legal de que as empresas com CNAE de indústrias de laticínios devem recolher a contribuição ao INCRA e não ao SENAI e SESI.

Apesar da RECORRENTE destrinchar seu argumento em três tópicos distintos, infere-se que, em verdade, suas razões são correlatas: os estabelecimentos autuados se enquadram na previsão legal do Decreto-Lei n.º 1.146/1970, **pois** são estabelecimentos industriais de baixa complexidade no processo produtivo **logo** devem recolher as contribuições ao INCRA, e não ao SESI, SEBRAE e SENAI como entendeu a fiscalização.

Deste modo, para solução da celeuma basta averiguar se os estabelecimentos da RECORRENTE se enquadram no conceito de indústria de laticínios beneficiado pela previsão contida no art. 2º do Decreto-Lei n.º 1.146/1970. Assim dispõe esta norma:

Art 2º A contribuição instituída no "caput" do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas:

(...)

II - Indústria de laticínios;

(...)

§ 1º Os contribuintes de trata este artigo estão dispensados das contribuições para os Serviços Sociais da Indústria (SESI) ou do Comércio (SESC) e Serviços Nacionais de Aprendizagem Industrial (SENAI) ou do Comércio (SENAC), estabelecidas na respectiva legislação.

(...)

§ 3º Ficam isentos das obrigações referidas neste artigo as indústrias caseiras, o artesanato, bem como as pequenas instalações rurais de transformação ou beneficiamento de produtos do próprio dono e cujo valor não exceder de oitenta salários-mínimos regionais mensais. (Grifou-se)

Por sua vez, à época dos fatos geradores (2008) este dispositivo estava regulamentado pela IN RFB n.º 785/2007, que em seu anexo único fornecia conceitos para o enquadramento das atividades no código FPAS, a conferir:

2. ATIVIDADES SUJEITAS A ENQUADRAMENTOS ESPECÍFICOS

2.1. CONCEITOS PARA ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADES NO CÓDIGO FPAS

Agroindústria. Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como agroindústria a pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. O que caracteriza a agroindústria é o fato de ela própria produzir, total ou parcialmente, a matéria-prima empregada no processo produtivo.

Indústria. Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como indústria (FPAS 507) **o conjunto**

de atividades destinadas à transformação de matérias-primas em bens de produção ou de consumo, servindo-se de técnicas, instrumentos e maquinarias adequados a cada fim. Configura indústria a empresa cuja atividade econômica do setor secundário que engloba as atividades de produção e transformação por oposição ao primário (atividade agrícola) e ao terciário (prestação de serviços).

Indústria rudimentar. Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como indústria rudimentar (FPAS 531) o conjunto de atividades destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, nos quais o processo produtivo é de baixa complexidade.

Incluem-se no conceito de indústria rudimentar atividades de extração de fibras e resinas, extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal, bem assim o beneficiamento e preparação da matéria-prima, tais como limpeza, descaroçamento, descascamento e outros tratamentos destinados a otimizar a utilidade do produto para consumo ou industrialização.

Indústrias relacionadas no art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970. A relação é exaustiva e se refere a indústrias rudimentares, as quais, por força do dispositivo, contribuem para o Incra e não para o Sesi e Senai. Tratando-se de pessoa jurídica classificada como indústria e que empregue no processo produtivo matéria-prima ou produto oriundo da indústria rudimentar a que se refere o art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 1970, serão devidas contribuições de acordo com o FPAS 507 e código de terceiros 0079. Tratando-se de agroindústria, haverá duas bases de incidência, as quais devem ser declaradas de forma discriminada na GFIP:

a) valor bruto da comercialização da produção total do empreendimento, a fim de recolher as contribuições devidas à seguridade social e ao Senar (FPAS 744 atribuído pelo sistema), em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991; e

b) remuneração total de segurados (folha do pessoal rural e da indústria), a fim de recolher as contribuições devidas ao salário-educação e ao INCRA (FPAS 825, código de terceiros 0003).

Ademais, como bem apontou a autoridade fiscal, o próprio item 2.2 do Anexo II da IN SRP 03/2005 (alterado pelo Anexo Único da IN RFB 785/2007), ao tratar das indústrias relacionadas no art. 2º Decreto-Lei nº 1.146/1970, aponta que as indústrias de produtos especiais à base de leite não se enquadram no FPAS 531:

2.2. RELAÇÃO DE ATIVIDADES SUJEITAS A ENQUADRAMENTOS ESPECÍFICOS

I - INDÚSTRIAS RELACIONADAS NO ART. 2º DO DECRETO-LEI Nº 1.146, DE 1970.

O dispositivo relaciona indústrias rudimentares destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, para os quais se emprega processo produtivo de baixa complexidade. São devidas contribuições para a seguridade social e terceiros, incidentes sobre a remuneração total de segurados. Código FPAS de enquadramento: 531. Alíquotas: 20% para a Previdência; 1, 2 ou 3% para RAT; 2,5% para o FNDE (salário-educação) e 2,7% para o INCRA, conforme disposto no § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 1970 (quadro 1).

Não se enquadram no FPAS 531 usinas, destilarias, indústrias de produtos especiais à base de leite, indústrias de chás sob qualquer modalidade, indústria de vinho e suco de uva, indústria de artefatos de madeira ou móveis, indústria de café e outras que

empreguem técnicas com algum grau de sofisticação, ou mão-de-obra especializada ou que dependam de estrutura industrial complexa a configurar a etapa posterior à industrialização rudimentar, classificando-se, portanto, como indústria (FPAS 507).”

Os trechos acima extraídos do Anexos Único da IN RFB n.º 785/2007 foram reproduzidos pelo Anexo Único da IN RFB 836, de 02/04/2008. Portanto, vigente em todo o período fiscalizado.

Percebe-se da interpretação do anexo único da IN RFB n.º 785/2007 que apenas poderia ser beneficiado pela previsão outorgada no art. 2º Decreto-Lei n.º 1.146/1970 (não contribuição para o Sesi e Senai) as indústrias de laticínios rudimentares, assim entendidas como àquelas com processo produtivo de baixa complexidade. Caso a indústria de laticínios possua processo produtivo complexo e/ou empregue no processo produtivo matéria-prima ou produto oriundo da indústria rudimentar prevista no art. 2º Decreto-Lei n.º 1.146/1970, “*serão devidas as contribuições de acordo com o código FPAS 507*”.

Sendo assim, para que a pessoa jurídica seja relacionada no artigo 2º do Decreto-Lei 1.146/1970, faz-se necessário que, além de se enquadrar nas hipóteses previstas, as atividades por ela desenvolvidas possuam caráter de indústria rudimentar, ou seja, destinadas à produção de bens simples a partir dos recursos naturais, sem a presença de mão-de-obra especializada, utilização de técnicas com algum grau de sofisticação, ou processo industrial mais complexo.

Neste ponto, ressalta-se que tanto a IN RFB n.º 785/2007 como a IN RFB 836/2008 são uníssonas no sentido da obrigatoriedade do exercício de atividade rudimentar para o enquadramento no código FPAS 531, existindo a previsão, inclusive, de que “*não se enquadram no FPAS 531 (...) indústrias de produtos especiais à base de leite, (...) e outras que empreguem técnicas com algum grau de sofisticação, ou mão-de-obra especializada ou que dependam de estrutura industrial complexa a configurar a etapa posterior à industrialização rudimentar, classificando-se, portanto, como indústria (FPAS 507)*”

De plano, destaco que resta superado os argumentos da RECORRENTE, de que o a existência de CNAE compatível com o enquadramento legal previsto no art. 2º Decreto-Lei n.º 1.146/1970 (Indústria de Laticínios) é suficiente para afastar a autuação, posto que não basta analisar apenas ser uma indústria de laticínios, mas sim ser uma indústria rudimentar de laticínios.

Sobre o tema, destaco o precedente do STJ abaixo transcrito, o qual envolveu também uma indústria de laticínios:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. INCONFORMAÇÃO COM A TESE ADOTADA. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS. DECRETO-LEI 1.146 DE 1970. RECOLHIMENTO DIFERENCIADO. IN RFB 836/2008. CONCEITO DE INDÚSTRIA RUDIMENTAR. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE AFRONTA AOS ARTS. 97, 99 E 100 DO CTN. ENQUADRAMENTO DA EMPRESA. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS 5 E 7 DO STJ.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. No presente caso, a questão federal não foi decidida conforme objetivava a recorrente, uma vez que foi aplicado entendimento diverso ao pretendido, de modo que a irresignação traduz-se em inconformação com a tese adotada.

3. A pretensão recursal reside no reconhecimento da ilegalidade da Instrução Normativa RFB 836/2008 por afronta direta ao art. 2º, caput, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 1.146/1970 e aos arts. 97, 99 e 100 do CTN, porquanto elegeram especificidades, para definição do sujeito passivo da contribuição dita INCRA Especial, que excedem as diretrizes balizadas pela regra matriz de incidência.

4. Muito embora não conste, no art. 2º do Decreto-Lei 1.146/70, o termo "rudimentar" e a interpretação dada pela IN RFB 836/2008 ao dispositivo, não desborda da previsão nele contida, uma vez que as atividades listadas taxativamente em seus incisos se caracterizam justamente pela baixa complexidade do processo industrial em estabelecimentos que lidam tão somente com o produto primário.

5. Não merece reforma, portanto, o entendimento firmado pelo Tribunal de origem no sentido de considerar acertada a Instrução Normativa que alterou a interpretação anterior para exigir que a indústria que objetiva enquadrar-se no Decreto-Lei 1.146/70 deve exercer as atividades de forma "rudimentar" e não altamente industrializada.

5. Quanto ao pretendido reconhecimento da sujeição passiva da Recorrente, indústria de laticínios, à contribuição ao INCRA Especial, dispensando-a do recolhimento das contribuições destinadas às entidades do setor industrial (SESI, SENAI, SEBRAE, INCRA e Salário Educação), o recurso não comporta tal análise, porquanto as instâncias ordinárias pontuaram que a própria impetrante afirmou que "possui, de fato, estrutura industrial moderna e emprega mão-de-obra especializada", o que ultrapassa o conceito de indústria de laticínios no sentido que exige o Decreto-Lei 1.146/70.

6. Não há como alterar as premissas fáticas delineadas pela Corte de origem sem que se reexamine o conjunto probatório dos presentes autos, tarefa que, além de escapar da função constitucional deste Tribunal, encontra óbice nas Súmulas 5 e 7 do STJ.

Recurso especial conhecido em parte e improvido.

(REsp 1476164/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/02/2016, DJe 28/03/2016)

No caso acima, o Relator do caso, Ministro Humberto Martins, pontuou o seguinte em seu voto:

Discute-se nos autos a sujeição passiva da recorrente à contribuição ao INCRA de 2,5% prevista no art. 2º do Decreto-Lei 1.146/1970 e os reflexos nas contribuições ao SESI, SENAI e SEBRAE.

A sentença denegou integralmente a segurança pleiteada pela empresa ao considerar a legalidade da Instrução Normativa RFB 836/2008 quando alterou a interpretação anterior para exigir que a indústria que objetiva enquadrar-se no Decreto-Lei 1.146/70 deve exercer as atividades de forma rudimentar e não altamente industrializada como a impetrante. Concluiu, pois, que não há tratamento desigual entre os contribuintes, sendo que todos os que não se enquadrem em indústria de laticínios que desenvolva a atividade de forma rudimentar, foram enquadrados no código FPAS 507.

(...)

A pretensão recursal reside no reconhecimento da ilegalidade da Instrução Normativa RFB 836/2008 por afronta direta ao art. 2º, caput, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 1.146/1970 e aos arts. 97, 99 e 100 do CTN, porquanto elegeram especificidades para definição do

sujeito passivo da contribuição dita INCRA Especial que excedem as diretrizes balizadas pela regra matriz de incidência.

(...)

A Instrução Normativa RFB 836/2008, cuja legalidade a empresa recorrente se insurge, traz conceitos para enquadramento de atividades no código FPAS e relaciona as atividades sujeitas a enquadramentos específicos, na parte que interessa ao questionamento trazido a esta Corte, nos seguintes termos:

(...)

No que interessa à presente contenda, o ato normativo preceitua que a relação das indústrias relacionadas no art. 2º do Decreto-lei 1.146/70 é exaustiva e se refere a indústrias rudimentares, as quais, por força do dispositivo, contribuem para o Incra e não para o Sesi e Senai.

Muito embora não conste no art. 2º do Decreto-lei 1.146/70 o termo "rudimentar", a interpretação dada pela IN RFB 836/2008 ao dispositivo não desborda da previsão nele contida, uma vez que as atividades listadas taxativamente em seus incisos se caracterizam justamente pela baixa complexidade do processo industrial em estabelecimentos que lidam tão somente com o produto primário.

Não merece reforma, portanto, o entendimento firmado pelo Tribunal de origem no sentido de considerar acertada a Instrução Normativa que alterou a interpretação anterior para exigir que a indústria que objetiva enquadrar-se no Decreto-Lei 1.146/70 deve exercer as atividades de forma "rudimentar" e não altamente industrializada. Inclusive, como pontuado pelas instâncias ordinárias, a definição já havia sido feita pela anterior IN MPS/SRP 3/2005.

Portanto, faz-se mister analisar se os estabelecimentos da RECORRENTE possuem ou não processos produtivos complexos, que afastam a caracterização como indústria rudimentar. No presente caso, foram autuados os estabelecimentos que produziam produtos especiais à base de leite, quais sejam:

- d) Filial de Araraquara/SP – fabricação de Leite Condensado, Leite Ninho e Leite Molico;
- e) Filial de Araçatuba/SP – fabricação de Creme de Leite e Leite em Pó;
- f) Filial de Ibiá/MG – fabricação de Leite em Pó.

Como principal fundamento para ausência de complexidade do processo produtivo, a RECORRENTE defende que *“fabrica bens simples para consumo, quais sejam, leite condensado, leite ninho, creme de leite e leite em pó”* (fls. 1635), que não emprega mão de obra especializada (fls. 1636) e que a autoridade fiscalizadora não tem *“competência específica para desempenhar a análise necessária à classificação da complexidade desse processo, não podendo se valer de presunção”* (fls. 1636)

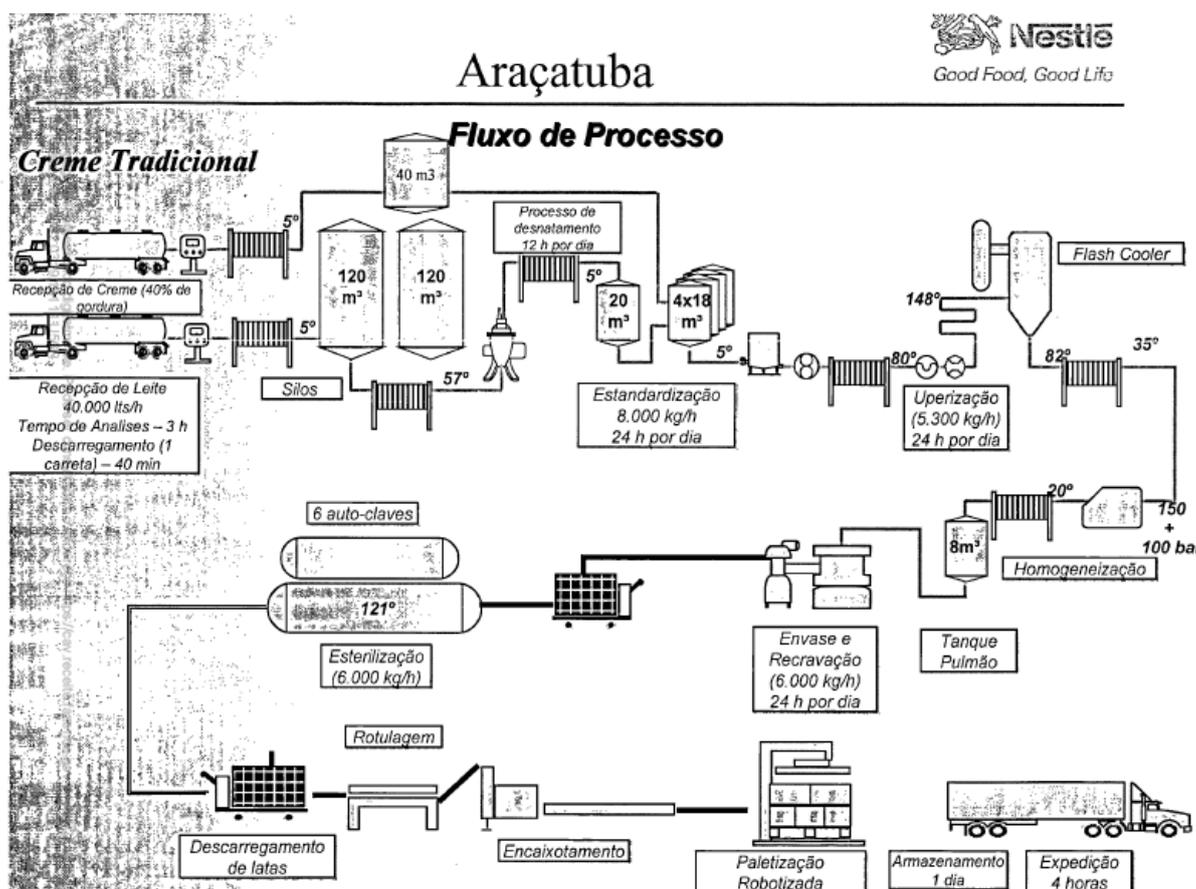
Em que pese os argumentos aduzidos pela RECORRENTE, entendo que a autoridade fiscalizadora é plenamente capaz para desempenhar a análise da complexidade do processo produtivo, posto que os parâmetros necessários para realização deste juízo de valor foram previamente delimitados pela própria IN RFB nº 785/2007. Deste modo, apesar da autoridade fiscalizadora não ter capacidade para definir em abstrato o que são processos

produtivos complexos, ela é plenamente capaz de seguir uma diretriz estipulada por uma norma vigente (à época dos fatos), e fazer a correta subsunção ao caso concreto.

Logo, os critérios de “complexidade do processo produtivo” não foram estabelecidos pela fiscalização, mas aplicados de acordo com a diretriz genérica determinada pelo anexo único da IN RFB n.º 785/2007, que determina que indústria é “o conjunto de atividades destinadas à transformação de matérias-primas em bens de produção ou de consumo, servindo-se de técnicas, instrumentos e maquinarias adequados a cada fim” ao passo em que “Incluem-se no conceito de indústria rudimentar atividades de extração de fibras e resinas, extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal, bem assim o beneficiamento e preparação da matéria-prima, tais como limpeza, descaroçamento, descascamento e outros tratamentos destinados a otimizar a utilidade do produto para consumo ou industrialização.”

Com isto em mente, correta a análise da DRJ de que os fluxos produtivos anexados às fls. 1.510, 1.517 e 1.519, complementados pelas descrições constantes às fls. 1.520/1.524, melhor se assemelham a atividades industriais, na medida em que o processo produtivo utiliza de técnicas, instrumentos e maquinários adequados ao fim específico de produção de derivados do leite.

Exemplificando, colaciono abaixo o fluxo produtivo de creme de leite da fábrica de Araçatuba (fls.1517):



Como se observa, este processo de produção não se assemelha às atividades de “beneficiamento e preparação da matéria-prima, tais como limpeza, descaroçamento,

descascamento e outros tratamentos destinados a otimizar a utilidade do produto para consumo ou industrialização” conceituadas como indústria rudimentar. Ao contrário: são utilizadas “*técnicas, instrumentos e maquinarias adequados a cada fim*” que caracterizam tal processo como uma indústria.

Assim, resta caracterizado que o processo produtivo do RECORRENTE é de alta complexidade, razão pela qual correto seu enquadramento como indústria, sujeito ao código FPAS 507, e não ao código FPAS 531.

Entendo que os produtos fabricados pelas filiais da RECORRENTE (leite condensado, leite ninho, leite molico, creme de leite e leite em pó) são enquadrados como especiais à base de leite, até porque – como visto – são empregadas técnicas com algum grau de sofisticação em sua industrialização. Não se caracterizam como mera industrialização rudimentar, mas sim – s.m.j. – como “*a etapa posterior à industrialização rudimentar*”, uma vez que a fabricação de tais produtos envolve a utilização de leite, creme, gordura etc. estes, sim, produtos que são derivados de industrialização rudimentar.

Portanto, pelas razões acima apontadas, entendo pela procedência do auto de infração.

Da possibilidade de compensação

Quanto ao pedido subsidiário efetuado pela RECORRENTE, de que os valores indevidamente pagos ao INCRA devem ser compensados dos valores apurados no auto de infração objeto da presente análise, também entendo que o pleito não merece prosperar.

Conforme dito no relatório, a autoridade fiscal entendeu que o contribuinte se enquadra no código FPAS 507, e não no FPAS 531, em razão da complexidade do processo produtivo. Com a mudança no código FPAS modificou-se o regime de contribuições para terceiros, não mais sendo devido a contribuição para o INCRA na alíquota de 2,7% (a qual seria de 0,2% de acordo com o novo FPAS) e passou a ser devida as contribuições ao SESI na alíquota de 1,5%, para o SENAI na alíquota de 1,0%, e para SEBRAE na alíquota de 0,6%.

Sendo assim, não há que se falar em aproveitamento de valores recolhidos pelo RECORRENTE para abater o crédito tributário objeto do lançamento, já que no período em questão não houve qualquer recolhimento ao SENAI, SEBRAE e SESI.

Isto porque, para ser possível o aproveitamento dos pagamentos já efetuados, era necessário que eles tivessem a mesma finalidade, destinassem recursos para o mesmo ente. No presente caso, elas não coexistem, posto que o pagamento indevido foi feito ao INCRA ao passo em que o lançamento envolve de contribuições para o SENAI, SABRAE e SESI.

Neste ponto, acredito ser importante fazer um paralelo em relação aos casos de empresas excluídas da sistemática do SIMPLES, em que o Fisco, por observar o não cumprimento dos requisitos legais, exclui a empresa da sistemática de apuração do SIMPLES e calcula o crédito correspondente ao tributo devido sob a sistemática de apuração comum. Nestes casos, o entendimento firme do CARF é no sentido de poder aproveitar os valores recolhidos

pela empresa sob a sistemática do SIMPLES, respeitando os percentuais fixados para cada tributo. Cito a Súmula CARF nº 76:

Súmula CARF nº 76

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, **devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza** efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Contudo nesses casos envolvendo o SIMPLES o pagamento indevido tem a mesma natureza jurídica do tributo lançado, o que não acontece no caso em análise.

Corroborar o entendimento ora exposto a vedação contida no art. 87 da IN nº 1717/2017, *in verbis*:

Art. 87. É vedada a compensação, pelo sujeito passivo, das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

Portanto, no presente caso, entendo que o caminho correto seria a apresentação do pedido de restituição do tributo indevidamente recolhido ao INCRA, e não a compensação destes valores com as contribuições devidas ao SESI, SENAE e SEBRAE.

Portanto, não merecem prosperar a alegação de nulidade apontada pela RECORRENTE (pois, no seu entendimento, a autoridade fiscal deveria considerar e abater o valor a maior recolhido ao INCRA), nem o pedido alternativo de compensação dos referidos valores recolhidos a maior com os ora lançados.

Do Relatório de Vínculos

Por fim, quando da sessão de julgamento, a patrona da contribuinte, da Tribuna, tratou de tema relacionado ao Relatório de Vínculos de fls. 1209/1211.

Não obstante, referido relatório não tem a finalidade de imputar responsabilidade tributária às pessoas lá indicadas, uma vez que ele tem como objeto simplesmente listar as pessoas físicas e jurídicas que possuem vínculos com o sujeito passivo, sejam elas representantes legais ou não.

O CARF já se debruçou reiteradamente sobre tal matéria e concluiu que o Relatório de Vínculos não comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, já que o mesmo tem finalidade meramente informativa. Sobre o tema, transcrevo o teor da Súmula CARF nº 88:

Súmula CARF nº 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos -VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente

informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, não merece alteração o Relatório de Vínculos.

Conclusão

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim