



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.720236/2019-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.794 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2023
Recorrente FUNDACAO PARA O REMEDIO POPULAR FURP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

NULIDADE. DESCABIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de súmula vinculante, não constituem normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA. FUNDAÇÕES. CONCEITO DE EMPRESA.

As entidades sem fins lucrativos, tais como entes da administração pública direta, autarquias, associações e fundações, não se enquadram no conceito de empresa previsto na legislação que instituiu a contribuição substitutiva sobre a receita bruta.

DEDUÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS. CRÉDITOS PRÓPRIOS. POSSIBILIDADE.

Se a autoridade administrativa constata que a empresa está recolhendo, de forma indevida, CPRB prevista no art. 7º da Lei 12546/11, ao invés da contribuição patronal sobre a folha prevista na Lei 8212/91, ela deve deduzir, do crédito apurado de ofício, as contribuições indevidamente recolhidas, de tal modo que o lançamento seja apenas da diferença de ofício constituída em sede de ato administrativo (ou processo administrativo) de constituição do crédito tributário, vez que se trata, na espécie, de créditos da própria empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que sejam aproveitados os recolhimentos efetuados pela recorrente na sistemática da CPRB no período objeto da glosa.

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 13896.720236/2019-99, em face do acórdão nº 06-67.233 (fls. 6243/6258), julgado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro (DRJ/CTA), em sessão realizada em 21 de agosto de 2019, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Do Despacho Decisório

Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do DESPACHO DECISÓRIO SEFIS/DRF/BRE – DRF Barueri, de 30/01/2019 (fls. 2 a 9), exarado no processo administrativo nº 13896.720236/2019-99, cadastrado em 29/01/2019, pela interessada FUNDAÇÃO PARA O REMÉDIO POPULAR (FURP).

2. Na mencionada decisão, a autoridade fiscal concluiu que a FURP está impossibilitada de contribuir sobre a receita bruta por não se enquadrar no conceito de empresa contido no artigo 9º, VII, da Lei nº 12.546, de 2011, destacando que tal questão foi devidamente examinada pela Coordenação Geral de Tributação (Cosit), nas Soluções de Consulta nº 6, de 2013, nº 220, de 2014 e nº 125, de 2017, como também na Solução de Divergência nº 28, de 2013, as quais, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (art. 9º, da IN RFB nº 1.396, de 16/09/2013).

3. Desse modo, a referida fundação deve efetuar o recolhimento da contribuição previdenciária patronal nos moldes do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, os valores informados no campo “compensação” das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIPs), nas competências 01/2014 a 13/2017, no valor original de R\$ 36.678.642,77, não foram homologados.

4. Segundo o despacho decisório, o reconhecimento de valores compensados em GFIP demanda, sobretudo, a apuração da liquidez e certeza dos créditos informados e a regularidade no cumprimento das exigências previstas na legislação pertinente, o que

não ocorreu no caso presente, motivando a glosa dos valores constantes do Anexo I, integrante do despacho decisório em questão.

5. Extrai-se, ainda, do referido despacho que nos sistemas da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a FURP não é optante pela CPRB, tendo sido alertada, até pelos próprios sistemas, que a sua natureza jurídica de fundação era incompatível com a opção pela CPRB. Destaca que as empresas enquadradas no regime substitutivo estão obrigadas a declarar em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) os valores relativos à contribuição previdenciária pela CPRB. Todavia, das DCTFs transmitidas pela FURP e constantes dos referidos sistemas não constam os valores informados, sendo que a impossibilidade de transmitir as DCTFs com os valores da CPRB (código de recolhimento 2991) é alegada pela própria Fundação.

Da Manifestação de Inconformidade

6. A interessada foi devidamente cientificada da referida decisão, por meio de sua Caixa Postal, em 30/01/2019, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – Comunicado de fl. 50), tendo apresentado, em 01/03/2019, a Manifestação de Inconformidade de fls. 55 a 75, sob os seguintes argumentos:

a) é tempestiva a manifestação de inconformidade apresentada;

b) a referida manifestação “não visa ver homologada qualquer compensação supostamente realizada pela Requerente em suas GFIPs ao longo do período compreendido entre 2014 e 2017”. “Diferentemente do alegado pelo Despacho Decisório, a Impugnante (i) não realizou a compensação tida como glosada pela Fiscalização; (ii) não indicou a existência de crédito em seu favor; e (iii) não utilizou aludido (e inexistente) crédito para compensação de valores declarados em Sefip/GFIP”;

c) “em estrito atendimento ao Ato Declaratório Executivo CODAC n. 93/2011 (“ADE 93”), a Requerente, por estar amparada pela desoneração de folha tratada na Lei n. 12.546/2011, indicou no campo ‘compensação’ o valor da cota patronal automaticamente calculado pelo sistema com base na folha de salários, a fim de anular tal apuração, uma vez que recolhera regular e tempestivamente tal rubrica calculada sobre a contribuição substitutiva incidente sobre a receita bruta via DARF”, de modo que “esta manifestação de inconformidade visa única e exclusivamente o cancelamento do débito exigido por meio deste processo administrativo, e não validar o suposto crédito apontado pelo Despacho Decisório”;

Do Despacho Decisório e dos fatos envolvidos na demanda

d) o Despacho Decisório não homologou compensações tidas como realizadas pela Requerente nos anos de 2014 a 2017. Assim, a Fiscalização instaurou procedimento fiscal “para que a Requerente confirmasse se os valores compensados decorriam da CPRB, e, em caso positivo, apresentasse as memórias de cálculo mensais”. A Requerente, por sua vez, “esclareceu que se enquadrava no rol de contribuintes regularmente qualificados para fruir da benesse da desoneração de folha, tendo em vista exercer atividade eminentemente industrial de produtos cujo NCM estava regularmente arrolado no art. 8º da Lei n. 12.546/2011 à época dos fatos”;

e) o Despacho Decisório veda essa possibilidade em razão de a Requerente supostamente não se enquadrar na definição trazida pelo art. 9º, inc. VII da Lei n. 12.546/2011, com a redação dada pela Lei n. 12.844/2013. Segundo a D. Autoridade Fiscal, exclusivamente por estar constituída sob a forma de fundação, a Requerente não poderia ser equiparada à empresa para fins previdenciários”;

f) a mencionada decisão “(a) desconsidera o procedimento adotado pela Requerente em sua GFIPs para sinalizar a opção pela desoneração de folha (reitere-se: na forma prevista pelo ADE 93); (b) considera-o (ilegitimamente) como procedimento de

compensação dos valores anulados a título de cota patronal; e (c) exige integralmente os montantes ali apurados”. No entanto, “todo o montante recolhido mediante DARF referente à contribuição substitutiva não foi sequer reconhecido pelo Despacho Decisório para reduzir o valor de contribuições previdenciárias devido. Tal circunstância se deve ao fato de que tal valor não teria sido lançado nas DCTFs do período (embora regularmente identificado em consultas no EFD Contribuições e no sistema SIEF-FISCEL)”;

g) “A Requerente é entidade civil com personalidade jurídica criada para a consecução de determinadas atividades. Essa afirmação não destoa da definição de empresa regularmente constituída, registrada e em atividade, especialmente para fins previdenciários. A principal característica da Requerente, relevante para o deslinde dessa demanda, é o seu enquadramento ao conceito de indústria e estabelecimento industrial, exatamente por se equiparar aos demais estabelecimentos industriais privados do mesmo ramo”;

h) “a Requerente passou a recolher a contribuição previdenciária devida à União Federal (i) via GPS a parcela devida por seus segurados, calculada sobre a massa salarial, e, (ii) via DARF, a parcela devida a título de cota patronal, calculada sobre receita bruta”. Regularmente “transmitiu sua Sefip, arrolando todos os pagamentos realizados em favor de seus empregados e demais desembolsos que comporiam a base de cálculo da contribuição, que alcançaram o valor total da massa salarial indicada em cada competência do período compreendido entre 2014 e 2017”. Assim, “o valor retido de seus empregados e demais segurados foi calculado pelo sistema da própria RFB e computado na Linha “Valor Dev Prev Soc Calculado Sefip” de suas Sefips ativas”, montante este que foi regular e tempestivamente recolhido por meio de guias GFIPs e GPSs. Por outro lado, “o próprio sistema Sefip providencia o cálculo da cota patronal automaticamente tomando como base de cálculo a folha de pagamentos da Requerente. Tal montante é indicado na Linha ‘Valor Solicitado’ de cada Sefip”, de modo que a Requerente, “em estrita obediência ao procedimento regido pelo ADE 93 (doc. 02), indicou o exato montante apurado para a cota patronal em sua Sefip no campo ‘compensação’, demonstrado em sua Sefip na Linha ‘Valor Abatido’ (docs. 03/106)”;

i) “inexistia à época procedimento da Sefip/GFIP que viabilizasse qualquer outra forma de proceder à apuração da contribuição previdenciária apurada na sistemática da desoneração de folha, conforme expressamente consta do texto do ADE 93 (... até que ocorra a adequação desse sistema)”. Em relação à apuração da quota patronal devida, tomou como base sua receita bruta, conforme previsto no art. 8º da Lei nº 12.546/2011, na redação da Lei nº 12.715/2012. Destaca que “traz à baila os valores de receita bruta apurada em seus balanços mensais, a fim de apontar a escoreita apuração do montante devido a título da cota patronal (1% da receita bruta mensal)”. Calculado o valor devido mês a mês a título de contribuição substitutiva patronal, providenciou seu recolhimento por meio de Darfs, como estabelecido pelo art. 5º do ADE 93 e art. 1º, inc. II, do Ato Declaratório Executivo CODAC nº 86/2011, o qual criou o código de recolhimento específico 2991. A “própria RFB indica o procedimento descrito pelo ADE 93 (doc. 02) como escoreito para as empresas desoneradas a partir de 2013, conforme se pode exemplificar com a Solução de Consulta COSIT n. 20/2013”;

j) “é rigorosamente certo que (a) jamais se pretendeu realizar procedimento de compensação ou indicar a existência de crédito passível de ser utilizado para redução de débitos previdenciários; (b) não houve má-fé no procedimento adotado, posto que a Requerente seguiu estritamente as determinações da própria RFB para realização de citada opção e apresentou, via GFIP e EFD Contribuições, todas as informações que lhe cabia, inclusive em sede de Fiscalização”;

Da nulidade do Despacho Decisório

k) destaca o erro de procedimento incorrido pela D. Autoridade Fiscal ao supostamente proceder com a “não homologação da compensação intentada pela Requerente”, uma

vez que “restou claro que em momento nenhum a dinâmica adotada pela Requerente consistiu em ‘compensação via GFIP’ passível de não ser homologada mediante emissão de Despacho Decisório”. Caso “a D. Fiscalização entendesse que a Requerente não tinha direito de fruir da sistemática de apuração da contribuição substitutiva instaurada pela Lei n. 12.546/2011, esta deveria ter seguido estritamente o rito de lançamento de ofício previsto no Decreto n. 70.235/1972 e no Decreto n. 7.574/2011, lavrando o cabível auto de infração”. O erro perpetrado pela Fiscalização decorre do fato de que os valores constantes das GFIPs nos anos de 2014 a 2017 teriam o condão de configurar efetivo auto lançamento e, portanto, passível de ser exigível sem qualquer formalização de apuração e procedimento pela RFB, do qual culminaria na lavratura do auto de infração, com base no art. 142 do CTN;

l) “não pairam dúvidas de ser inaplicável à hipótese a Solução de Consulta Interna COSIT n. 03/2013, uma vez que a GFIP preenchida em atendimento ao ADE 93 não configura confissão de dívida, pois a Requerente jamais apurou qualquer valor devido a título da cota patronal calculado com base em folha de pagamento”. Portanto, “é manifesto o descabimento procedimental tomado pela D. Fiscalização quando da emissão do Despacho Decisório, implicando nítido erro de procedimento, cuja nulidade é patente para manutenção da exigência fiscal procedida”;

Da improcedência do Despacho Decisório

m) ainda que possua natureza jurídica de Fundação, a Requerente se enquadra no conceito do contribuinte beneficiado pela exoneração, tendo em vista as particularidades das atividades que exerce. Ressalta que “a legislação previdenciária é clara ao considerar como empresa qualquer pessoa jurídica que seja responsável por atividade econômica – independentemente de visar o lucro ou não – além de equiparar empresa a entidades de qualquer natureza, tal qual disposto no art. 15 da Lei n. 8.212/1991”, cabendo também destacar que o art. 9º, VII, da Lei nº 12.546, de 2011, deve ser interpretado segundo os próprios objetivos da legislação, sendo o principal incentivar determinados setores da economia – Plano Brasil Maior;

n) “dada a particularidade industrial da Requerente, com potencial significativo para desenvolvimento econômico em setor deficitário de pesquisa e produção no Brasil (indústria farmacêutica), somada ao potencial de ampliação de empregos, tem-se que, para fins da legislação previdenciária (ainda mais dado o escopo de desoneração da folha da Lei n. 12.546/2011), sua natureza é nitidamente empresarial”, embora ausente a finalidade lucrativa, no sentido de distribuir resultados aos seus gestores e instituidor. A principal finalidade da Requerente é “fabricar e fornecer medicamentos, a preço de custo, aos órgãos da saúde pública e de assistência médica tanto aos próprios hospitais públicos de todas as esferas quanto às entidades particulares previamente cadastradas que prestam assistência médica e social à população”. Contudo, por ser uma Fundação, sempre deverá reinvestir suas receitas na perfeição de seus objetivos e formação de seu patrimônio (pesquisas e treinamentos relacionados às suas atividades). Também tem como finalidade “a venda de medicamentos a estabelecimentos comerciais farmacêuticos a preço compatível em vista dos demais laboratórios no mercado, tornando-se parte do rol dos grandes fornecedores no Estado de São Paulo com preço competitivo em comparação aos outros estabelecimentos industriais, podendo, por conseguinte, equiparar-se ao conceito amplo de empresa em razão de suas atividades comerciais”;

o) destaca, ainda, “a superficialidade do Despacho Decisório em justificar o suposto não enquadramento da Requerente no rol de contribuintes elencados pelo art. 9º, inc. VII da Lei n. 12.546/2011 apenas com lastro em sua natureza jurídica de Fundação, sem, no entanto, atentar que o exercício de suas atividades lhe permite, dentro da legislação previdenciária, ser equiparada à ‘sociedade empresarial’ para fins previdenciários”, ressaltando ser “o laboratório farmacêutico oficial do Governo do Estado de São Paulo”, vinculado à Secretaria de Estado da Saúde de São Paulo, e “o maior fabricante público de medicamentos do Brasil e um dos maiores da América Latina”. Assim sendo, “a

interpretação atribuída à lei pelo Despacho Decisório é abusiva, ilegal, desarrazoada e manifestamente divorciada do interesse público, pois considera a Requerente como uma empresa para determinados fins previdenciários, e não para outros. Em outras palavras, tal interpretação enseja beneficiar aqueles que podem apropriar o desconto de contribuições previdenciárias como lucro e prejudicar significativamente entidade pública que é obrigada a reinvestir os valores respectivos e/ou repassá-los na forma de descontos a hospitais públicos e postos de saúde”. Ao impossibilitar que a Requerente se aproveite de apurar suas contribuições previdenciárias sob a metodologia da desoneração da folha, constata-se verdadeira afronta ao princípio da isonomia, previsto no art. 5º da Constituição Federal e, no plano tributário, ao art. 150, II, da referida Carta, que determina que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”;

Da necessidade de se computar os valores recolhidos sob o código 2991

p) subsidiariamente, na hipótese de não serem acolhidas as razões de fato e direito aduzidas pela Requerente, que demonstram seu enquadramento no rol de contribuintes trazido pelo art. 9º, VII, da Lei nº 12.546, de 2011, “é imperioso que sejam computados os valores recolhidos pela Requerente a título de contribuição substitutiva”, pois se reportam à mesma obrigação tributária; dos pedidos

q) requer seja declarada a nulidade do despacho decisório, em razão de erro de procedimento ao não homologar compensação jamais intentada pela Requerente, pois “seguiu à risca o procedimento regrado pelo ADE 93”. Subsidiariamente, seja reconhecido “o direito da Requerente fruir da sistemática de desoneração da folha instaurada pela Lei n. 12.546/2011. E, “caso não se entenda pela nulidade do despacho decisório e/ou pelo direito da Requerente de opção pela contribuição substitutiva de folha”, requer “sejam abatidos dos valores ora exigidos os montantes recolhidos a título de contribuição substitutiva, através de DARF, sob o código de 2991, nas competências compreendidas entre 2014 e 2017”.

7. É o relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido julgado:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

NULIDADE. DESCABIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de súmula vinculante, não constituem normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA. FUNDAÇÕES. CONCEITO DE EMPRESA.

As entidades sem fins lucrativos, tais como entes da administração pública direta, autarquias, associações e fundações, não se enquadram no conceito de empresa previsto na legislação que instituiu a contribuição substitutiva sobre a receita bruta.

CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA. COMPENSAÇÃO. HIPÓTESES.

A compensação da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) está adstrita aos termos da legislação, podendo ocorrer nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 6265/6294, reiterando as alegações expostas em manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Quanto ao pedido de nulidade do acórdão recorrido por vício de motivação, entendo que há, em verdade, mero inconformismo da recorrente com o resultado do julgamento, e não nulidade. Desse modo, a preliminar suscitada se confunde com as alegações de mérito e serão tratadas neste voto.

Por oportuno, transcrevo, em parte, o voto proferido no acórdão da DRJ, conforme faculta o artigo 57, §3º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, haja vista não haver novas razões de defesa no recurso voluntário além daquelas já analisadas pela decisão de primeira instância que abaixo transcrevo e que, desde logo, no que constar abaixo transcrito, acolho como minhas razões de decidir:

“Das alegações de nulidade

9. A Requerente destaca a existência de “erro de procedimento incorrido pela D. Fiscalização ao supostamente proceder com a ‘não homologação da compensação intentada pela Impugnante’”, o que ensejaria a nulidade do despacho decisório.

9.1. Insta esclarecer que a nulidade é regulada por legislação específica, no caso o Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, o qual especifica as hipóteses de nulidade no seu art. 59:

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.

9.2. Infere-se que sendo lavrado por autoridade competente e garantido o direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do Despacho Decisório.

9.3. Por outro lado, havendo irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não implicarão nulidade e poderão ser sanadas, como determina o art. 60 do mesmo Decreto, se o sujeito passivo restar prejudicado:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

9.4. No presente caso, observa-se que o Despacho Decisório foi lavrado por autoridade administrativa competente, o que restou incontroverso.

9.5. Também se constata que foi possível o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório, pois há prova nos autos de que a interessada foi regularmente cientificada, tendo acesso a todas as informações necessárias para elaborar a sua defesa, o que demonstra a inexistência de prejuízo, eis que a sua manifestação de inconformidade contesta tanto os aspectos formais quanto os materiais.

9.6. No caso, foram devidamente descritos os fatos e fundamentos, com clareza e coerência, permitindo a sua perfeita compreensão, estando, portanto, devidamente motivado o Despacho Decisório atacado. Dessa forma, tendo sido lavrado por autoridade competente e garantido o direito de defesa, não se encontrando presentes os pressupostos elencados no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972, não há falar em nulidade no presente caso.

Da jurisprudência administrativa/judicial e doutrina

10. Inicialmente, como resolução de ordem geral, aplicável às soluções adotadas para todas as matérias litigiosas neste processo, cabe dizer que eventuais jurisprudências administrativas e/ou judiciais trazidas aos autos pela Impugnante não lhe beneficiam, haja vista que as decisões arguidas, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, não constituem normas complementares do Direito Tributário, porquanto não há lei que lhes atribua eficácia normativa. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente se aplicando às partes envolvidas nos litígios correspondentes.

10.1. Destaque-se, ainda, que em relação às normas complementares é pertinente se reportar ao que determina o art. 100 da Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I- os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II- as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III- as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV- os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

10.2. Em consequência, mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Dos critérios para enquadramento no regime instituído pela Lei nº 12.546/2011

11. Cabe esclarecer, antes de considerações outras, que a Lei nº 12.546, de 2011, instituiu a substituição da alíquota de 20% da contribuição previdenciária, prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, incidente sobre o total da folha de pagamento de empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, por uma contribuição calculada sobre a receita bruta – a denominada Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

11.1. O referido diploma legal foi objeto de várias alterações, com a inclusão de novas atividades/produtos, além de alterações de alíquotas e prazos. Contudo, em síntese, foi autorizada a participação: a) pelo produto industrializado, conforme classificação na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipei); b) pela atividade enquadrada em códigos específicos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE); c) pelas atividades especificadas na lei, mas sem indicação de código CNAE.

11.2. Em linhas gerais, conforme os §§ 9º e 10 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, as empresas sujeitas ao recolhimento da CPRB pelo enquadramento de sua atividade econômica pelo código CNAE devem considerar apenas o código CNAE da atividade principal, qual seja, a referente à maior receita auferida, com base no ano calendário anterior, podendo ser inferior a 12 (doze) meses quando se referir ao ano de início de atividades da empresa, ou a maior receita esperada, isto é a prevista/estimada, que será considerada para o ano-calendário de início de atividade da empresa (art. 17 da IN/RFB nº 1.436/2013).

11.3. Dessa forma, não se aplica, no caso de enquadramento pelo código CNAE, a regra da proporcionalidade, prevista no § 1º do art. 9º da referida lei, pela qual são devidas, proporcionalmente, contribuições sobre a receita bruta e sobre a folha de pagamento.

Assim, em se tratando de atividades enquadradas pelo código CNAE, deve-se utilizar como base de cálculo a receita bruta relativa a todas as atividades da empresa, nos termos dos §§ 9º e 10 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011.

11.4. Por seu turno, quando a Lei nº 12.546, de 2011, não faz menção a nenhum código CNAE, citando apenas a atividade, a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela CPRB para esta atividade não estará sujeita a regra da “atividade principal”, prevista no § 9º do art. 9º.

11.5. Assim, na hipótese de uma empresa auferir receitas de atividades submetidas à CPRB (não enquadradas pelo código CNAE) e também receitas de atividades não submetidas à CPRB, o recolhimento da contribuição ficará sujeito ao critério misto de recolhimento de que trata o § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011.

11.6. Segundo o art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, as empresas com atividades mistas devem recolher a contribuição sobre a receita bruta relativamente às atividades que sejam contempladas no regime substitutivo (art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011) e sobre a folha de pagamento (art. 22, I e III, da Lei nº 8.212/1991), proporcionalmente, para as atividades não submetidas a esse regime, devendo ser aferido mensalmente, de acordo com a origem das receitas auferidas.

11.7. Contudo, segundo as disposições contidas no § 1º, II, “a”, do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, na redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, se a receita bruta de atividades não contempladas for igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total, não será aplicado o regime misto e tampouco o regime substitutivo, devendo as contribuições ser recolhidas integralmente nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

11.8. Feitas essas considerações, impende verificar a real situação da interessada – Fundação Para o Remédio Popular (FURP) – entidade dotada de personalidade jurídica de direito público, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa e regulamentada por decreto para o desenvolvimento de atividade de interesse público (docs. às fls. 82 a 97), cuja natureza jurídica é de fundação pública de direito público (instituída pelo Governo do Estado de São Paulo e vinculada à Secretaria da Saúde).

11.9. Vale ressaltar que desde janeiro de 2013 a FURP fez o seu auto enquadramento como contribuinte da previdência social com base na receita bruta, nos termos da Lei 12.546, de 2011, por entender que exerce “atividade eminentemente industrial de produtos cujo o NCM estava regularmente arrolado no art. 8º da Lei n. 12.546/2011 à época dos fatos”.

11.10. O Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral, à fl. 76, indica como atividade econômica principal da interessada a fabricação de medicamentos alopáticos para uso humano. Todavia, a atividade desenvolvida não é o único critério a ser observado. É imprescindível que se leve em consideração, também, a sua natureza jurídica, qual seja “FUNDAÇÃO PÚBLICA DE DIREITO PÚBLICO”:

(...)

11.11. Consoante as razões postas no Despacho Decisório de 30/01/2019, a Fundação em questão não estaria abrangida pelo rol de contribuintes trazidos pelo inciso VII do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, *in verbis*:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

[...]

VII - para os fins da contribuição prevista no caput dos arts. 7º e 8º, considera-se empresa a sociedade empresária, a sociedade simples, a cooperativa, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

11.12. A leitura do dispositivo transcrito revela que as entidades sem fins lucrativos não estão contempladas no conceito de empresa para fins de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, o que significa dizer que a FURP estava obrigada a recolher a contribuição previdenciária patronal sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos que lhe prestaram serviços (Lei nº 8.212/1991, art. 22, I e III).

11.13. A interessada, todavia, manifesta-se contrariamente ao despacho decisório exarado com base na Lei nº 12.546, de 2011, ao argumento de que, a despeito de se tratar de uma fundação, desenvolve atividade industrial e seus produtos estão enquadrados no regime da desoneração fiscal (NCM 3004) de que trata a norma antes transcrita, ou seja, sustenta que exerce atividades que lhe permitem ser equiparada à “sociedade empresarial” para fins previdenciários, invocando, ainda, o conceito de empresa estampado no art. 15 da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez que a atual redação do art. 9º só teria sido trazida com a publicação da Lei nº 12.844, de 19/07/2013.

11.14. Sobre o assunto, a RFB tem se manifestado reiteradamente desde então. Vejamos:

Solução de Consulta nº 64 – SRRF09/Disit, de 11/04/2013

O conceito de “empresa”, empregado pelos artigos 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, não se confunde com o conceito adotado pelo art. 15 da Lei nº 8.212, de 1991, e deve ser entendido como organização econômica instituída para a exploração de determinado ramo de negócio, isto é, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 do Código Civil. Assim, é inaplicável para as entidades que não possuem um fim econômico, tais como entes da administração pública direta, autarquias, associações e fundações.

A Medida Provisória nº 612, de 2013, não alterou o conceito de “empresa” utilizado na Lei nº 12.546, de 2011, apenas o explicitou. (Grifos nossos)

Solução de Consulta nº 6 – Cosit, de 04/07/2013

[...]

21. Dessa forma, a instituição do conceito de empresa pela Lei nº 12.844, de 2013, para fins de aplicabilidade da Lei nº 12.546, de 2011, não deixa margem à interpretação diversa, de forma que somente às pessoas jurídicas citadas no inciso VII do art. 9º dessa lei aplica-se a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, o que exclui, portanto, as associações civis e fundações de natureza não lucrativa. (sem grifos no original)

Solução de Divergência Cosit nº 28, de 13/11/2013

Contribuição Previdenciária Incidente sobre a Receita Bruta. Conceito de empresa. Período anterior à 4 de abril de 2013.

O conceito de empresa, para os fins da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta prevista nos arts. 7º a 9º Lei nº 12.546, de 2011, é o constante no art. 9º, VII, da referida Lei, com a redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, inclusive para o período anterior a sua inclusão. (Grifou-se)

Ficam reformadas as Soluções de Consulta SRRF01/Disit nº 45, de 20 de agosto de 2012, e SRRF04/Disit nº 42, de 22 de maio de 2012.

Solução de Consulta nº 220 – Cosit, de 15/08/2014

As entidades ou associações sem fins lucrativos não se enquadram no conceito de empresa previsto no inciso VII do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, não se lhes aplicando, portanto, o art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, que prevê a incidência de contribuição substitutiva sobre a receita bruta.

Solução de Consulta nº 125 – Cosit, de 09/02/2017

9. O conceito de empresa para fins de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, por seu turno, foi veiculado pela mesma Lei nº 12.844, de 2013, que incluiu o inciso VII no art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, nos seguintes termos:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

[...]

VII - para os fins da contribuição prevista no caput dos arts. 7º e 8º, considera-se empresa a sociedade empresária, a sociedade simples, a cooperativa, a empresa

individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

10. A leitura do dispositivo transcrito revela que as entidades sem fins lucrativos não foram contempladas no conceito de empresa para fins de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, o que significa dizer que a Consulente estava obrigada a recolher a contribuição previdenciária patronal, nos anos de 2014 e 2015, sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos que lhe prestaram serviços (Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 22, I e III) (Grifou-se)

11.15. Como se pode observar, não assiste razão à interessada, uma vez que, para os fins de apuração da contribuição previdenciária sobre a receita bruta prevista nos arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, o conceito de empresa é o constante no art. 9º, VII, da referida Lei, com a redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013.

11.16. Desse modo, a FURP recolheu, indevidamente, durante o período de 01/2014 a 12/2017, contribuição previdenciária sobre a receita bruta, quando, sabidamente, deveria ter recolhido sobre a folha de pagamento. Tanto é que formulou consulta sobre o assunto em 19/04/2017 (fls. 34 a 38), ou seja, quando já vigoravam os atos, transcritos anteriormente, e que espelhavam o entendimento da RFB, reconhecendo que “desde que passou a efetuar o recolhimento previdenciário seguindo as novas instruções vem enfrentando problemas quando do cumprimento da obrigação acessória de encaminhar a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, uma vez que informando o valor recolhido na DCTF o arquivo não é enviado pela inconsistência entre a natureza jurídica da consulente (no 114-7 – ‘Fundação Pública de Direito Público Estadual’), cadastrada em seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ e o código de recolhimento da DARF 2991-01”.

11.17. Vê-se, pois, que a própria FURP aponta o descumprimento da obrigação acessória de informar os valores recolhidos em DCTF, atribuindo tal fato única e exclusivamente a uma “falha no sistema que aponta a inconsistência predita”. E, como não bastasse estar clara a sua impossibilidade de efetuar recolhimentos sob o código 2991 – Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) – que não foram declarados em DCTF, a FURP enviou Escrituração Fiscal Digital – EFD-CONTRIBUIÇÕES – Bloco P100 – de exclusividade de recolhimentos de CPRB, como se tivesse enquadrada naquela situação.

11.18. Vale ressaltar que o recolhimento indevido de contribuição previdenciária sobre a receita bruta por pessoa jurídica obrigada ao recolhimento de contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento implica a omissão de fatos geradores de contribuição previdenciária patronal em todas as GFIPs porventura transmitidas, uma vez que os valores de contribuições sobre a receita bruta são declarados na DCTF (IN RFB nº 1.599/2015, art. 6º, XII) e na EFD-Contribuições (IN RFB nº 1.252/2012, art. 4º, V).

11.19. Em sua Manifestação de Inconformidade a FURP se insurge contra o despacho decisório, afirmando que “não visa ver homologada qualquer compensação supostamente realizada pela Requerente em suas GFIPs ao longo do período compreendido entre 2014 e 2017” e que, diferentemente do alegado pelo Despacho Decisório, (i) não realizou a compensação tida como glosada pela Fiscalização; (ii) não indicou a existência de crédito em seu favor; e (iii) não utilizou aludido (e inexistente) crédito para compensação de valores declarados em Sefip/GFIP”. Apenas, “em estrito atendimento ao Ato Declaratório Executivo CODAC n. 93/2011 (“ADE 93”), a Requerente, por estar amparada pela desoneração de folha tratada na Lei n. 12.546/2011, indicou no campo ‘compensação’ o valor da cota patronal

automaticamente calculado pelo sistema com base na folha de salários, a fim de anular tal apuração, uma vez que recolhera regular e tempestivamente tal rubrica calculada sobre a contribuição substitutiva incidente sobre a receita bruta via DARF”, de modo que “esta manifestação de inconformidade visa única e exclusivamente o cancelamento do débito exigido por meio deste processo administrativo, e não validar o suposto crédito apontado pelo Despacho Decisório”.

11.20. O fato é que, nos sistemas da RFB, a FURP não é optante pela CPRB (e nem poderia, em face de sua natureza jurídica). Todavia, os valores glosados foram informados pela interessada nas GFIPs relativas às competências 01/2014 a 13/2017 (campo “compensação”) e totalizaram a importância de R\$ 36.678.642,77. Objetivamente, o despacho decisório está calcado na compensação indevida dos valores informados em GFIP, uma vez que tais valores são efetivamente devidos pela FURP a título de CPP – Contribuição Previdenciária Patronal (Lei nº 8.212/1991, art. 22).

11.21. Cabe esclarecer que a FURP foi intimada a demonstrar, detalhadamente, os valores lançados em GFIP, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal (itens 7 e 8, fl. 14), e caso tais valores tivessem como origem a CPRB, deveria a interessada apresentar memória de cálculo detalhada, mês a mês, dos valores da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento e da CPRB. Deveria informar, ainda, a fundamentação legal relativa ao possível enquadramento como contribuinte optante pela CPRB (TIPF, item 9, fl. 14). Todos esses esclarecimentos foram reiterados nos Termos de Intimação Fiscal de fls. 18 a 27:

5. Apresentar a memória de cálculos, detalhada, mês a mês, dos valores da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento e da CPRB, em planilha digital, padrão excel. Na mesma planilha deverão ser apresentados os valores devidos pela CPRB, pela folha de salários, bem como os valores do DARF e da GPS; (Termo de intimação Fiscal nº 01)

1. Pelo item 9 do TIPF e item 2 do TIF nº 01 (abaixo), a Auditada foi intimada a informar a fundamentação legal relativa ao enquadramento de contribuição previdenciária sobre a RECEITA BRUTA – CPRB. Até o presente momento não foi atendido o solicitado. Deverá ser declarado, com acompanhamento da respectiva documentação comprobatória e válida, o que foi solicitado anteriormente. (Termo de Intimação Fiscal nº 02)

11.22. O próprio ADE nº 93, de 2011, citado pela interessada, ao estabelecer os procedimentos a serem observados pelas empresas abrangidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, assevera que deverão “ser mantidos demonstrativos de origem do crédito para fins de fiscalização e/ou pedido de reembolso/restituição/compensação” (art. 3º, § 3º). Todavia, assim não procedeu a interessada, ainda que intimada a fazê-lo.

11.23. Desse modo, acertado o entendimento da autoridade fiscal de que não foram atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e, ante o indevido autoenquadramento da interessada como optante pela CPRB, houve por bem glosar os valores informados no campo “compensação” da GFIP.”

Portanto, no tocante as matérias acima transcritas, entendo que carece de razão à contribuinte, razão pela qual não merece, em relação a tais alegações, reforma a decisão recorrida. Desse modo, neste tocante, ratifico as razões de decidir do julgamento de primeira instância, rejeitando-se a preliminar de nulidade do acórdão de primeira instância, por entender que não ocorreu qualquer cerceamento ao direito de defesa.

Quanto ao pedido de aproveitamento de valores, adoto o entendimento proferido no acórdão nº 2402-008.173, cuja ementa abaixo transcrevo:

DEDUÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS. CRÉDITOS PRÓPRIOS. POSSIBILIDADE.

Se a autoridade administrativa constata que a empresa está recolhendo, de forma indevida, CPRB prevista no art. 7º da Lei 12546/11, ao invés da contribuição patronal sobre a folha prevista na Lei 8212/91, ela deve deduzir, do crédito apurado de ofício, as contribuições indevidamente recolhidas, de tal modo que o lançamento seja apenas da diferença de ofício constituída em sede de ato administrativo (ou processo administrativo) de constituição do crédito tributário, vez que se trata, na espécie, de créditos da própria empresa.

Portanto, merece acolhimento o pleito da recorrente para que sejam aproveitados os recolhimentos efetuados pela recorrente na sistemática da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) no período objeto da glosa.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para que sejam aproveitados os recolhimentos efetuados pela recorrente na sistemática da CPRB no período objeto da glosa.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator