



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.720251/2019-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.924 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de maio 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

PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DAS PROVAS APRESENTADAS SOMENTE EM RECURSO.

Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, conforme disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Estabelece, ainda, o art. 17 do referido Decreto que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Consideram-se, portanto, preclusas as provas apresentadas pela contribuinte em recurso voluntário que não integraram a impugnação do lançamento.

DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

Estando constatada a antecipação de pagamento, deve ser aplicado o disposto no art. 150, §4º, do CTN, reconhecendo-se a decadência parcial do lançamento. Inteligência da Súmula CARF nº 99.

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.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PROTEÇÃO. ÍNDICES. DIFERENÇAS. INFORMAÇÕES CONTIDAS EM GFIP.

Nos casos em que o lançamento de diferenças tem por base as informações prestadas pelo sujeito passivo em GFIP, a ele compete demonstrar eventuais erros contidos nas referidas informações.

GFIP. CONFISSÃO DE DÍVIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. A declaração em GFIP constitui confissão de dívida dos créditos tributários nela declarados, cabendo o lançamento de ofício dos créditos tributários omitidos ou a menor.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÕES. INOCORRÊNCIA.

Somente são permitidas as exclusões do salário-de-contribuição expressamente elencadas no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91, e desde que atendidos todos os requisitos normativos previstos.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência da competência janeiro/2014.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - 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, Christiano Rocha Pinheiro, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 13896.720251/2019-37, em face do acórdão nº 06-67.234 (fls. 6027/6229), 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 procedente o lançamento.

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

“Da autuação

O presente processo administrativo, cadastrado no COMPROT sob nº 13896.720251/2019-37, lavrado contra a FUNDAÇÃO PARA O REMÉDIO POPULAR (FURP), em 31/01/2019, é constituído por 2 (dois) Autos de Infração a seguir descritos:

1.1. AI CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA (fls. 151 a 165): exige da interessada crédito relativo às contribuições previdenciárias (parte patronal, inclusive GILRAT), incidentes sobre valores pagos a segurados empregados no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017, totalizando o valor de R\$ 1.830.640,18, na data de sua lavratura;

1.2. AI CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (fls. 167 A 178): refere-se à exigência de contribuições devidas à Seguridade Social, destinadas a Outras Entidades e Fundos (INCRA, SALÁRIO-EDUCAÇÃO e SEBRAE), incidentes sobre valores pagos a segurados empregados a título de ABONO, no período de maio de 2014 a dezembro de 2015, no valor total de R\$ 240.272,57, na data de sua lavratura.

2. Consta do Relatório Fiscal de fls. 180 a 192, que:

a) a atividade principal declarada pela interessada perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) é de “Fabricação de Medicamentos Alopáticos para uso humano, código 2121-1-01 e atividades secundárias 20.63-1-00 - Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal e 32.50-7-05 - Fabricação de materiais para medicina e odontologia”, e “está enquadrada na TIPI sob o código 30.04 - Medicamentos (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses (incluindo os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho”;

b) desde janeiro de 2013 a interessada fez o seu autoenquadramento como contribuinte da previdência social com base na receita bruta (CPRB), nos termos do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011 (o Anexo da Lei nº 12.715, de 2012, incluiu as empresas que fabricam os produtos classificados no código 30.04 - da TIPI, como contribuintes da CPRB). Contudo, é imprescindível que se leve em consideração, também, a natureza jurídica da FURP, qual seja “FUNDAÇÃO PÚBLICA DE DIREITO PÚBLICO”;

c) a referida fundação está impossibilitada de contribuir sobre a receita bruta exatamente 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 Especial da Receita Federal do Brasil (art. 9º, da IN RFB nº 1.396, de 16/09/2013). Assim sendo, deve efetuar o recolhimento da contribuição previdenciária patronal nos moldes do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991;

d) das DCTFs transmitidas pela FURP não constam os valores relativos à CPRB, tendo esta alegado que “não consegue transmitir a DCTF com os valores da CPRB”. Outrossim, nos sistemas da RFB, a FURP não é optante pela CPRB, tendo sido alertada, até pelos próprios sistemas, “que a sua natureza jurídica de FUNDAÇÃO é incompatível com a opção pela CPRB”;

e) “A Auditada apresentou documentos que comprovam a existência de convênios com as entidades Sesi (1,50% - código 0008) e Senai (1,00% - código 0004), o que lhe dá

o direito de não recolher à RFB os valores devidos a referidas entidades”. Nas GFIPs apresentadas pela FURP, relativas ao período de 2014 a 2017, foi utilizado o código de Terceiros 0067, que contempla o Salário Educação (2,5%), INCRA (0,20%) e SEBRAE (0,60%);

f) tendo em vista existirem diferenças em relação à alíquota do RAT (Riscos Ambientais do Trabalho), sobre os valores da base de cálculo informados em GFIP, será aplicado o percentual constante da coluna DIFERENÇA, constante do demonstrativo de fl. 187, cujo resultado será a diferença do RAT;

g) “A FURP remunerou os seus empregados, sob as rubricas de ABONO 2014 (rubrica 127) e ABONO 2015 (rubrica 116), tendo considerado referidas rubricas como NÃO incidentes de contribuição previdenciária, o que não encontra amparo legal”. Porém, para valores pagos sob a rubrica 115 ABONO reconheceu como incidente de contribuição previdenciária. Instada a prestar esclarecimentos, informou que se tratam de pagamentos de natureza diversa, pois as rubricas 116 e 127 se referem, objetivamente, a participação nos lucros e resultados (PLR), nos termos ajustados em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT). Tais valores também foram considerados base de cálculo no presente auto de infração.

Da Impugnação

4. Regularmente cientificada em 04/02/2019, por meio de sua Caixa Postal (termo de fl. 204), a interessada apresentou, em 04/03/2019, a Impugnação de fls. 209 a 240, sob os seguintes argumentos:

a) é tempestiva a impugnação apresentada;

b) “as exigências constantes dos presentes Lançamentos não podem permanecer, (i) seja pelo fato de os pagamentos realizados pela Impugnante a título de abono, nos anos de 2014 e 2015, não estarem sujeitas às contribuições previdenciárias ou àquelas devidas a outras entidades e fundos, (ii) seja porque apurou suas contribuições previdenciárias, entre 2014 e 2017, utilizando-se exatamente do índice de FAP indicado pela D. Autoridade Fiscal”;

c) “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 o NCM (3004) estava regularmente arrolado no art. 8º da Lei n. 12.546/2011 à época dos fatos”, passando a recolher a contribuição previdenciária devida “(i) via GPS, a parcela devida por seus assegurados, calculada sobre a massa salarial, e, (ii) via DAREF, a parcela devida a título de cota patronal, calculada sobre a receita bruta”, justamente por conta do enquadramento como empresa, tal qual disposto no art. 15 da lei nº 8.212/1991;

d) destaca que o art. 9º, inc. VII, da Lei nº 12.546/2011 deve ser interpretado segundo os próprios objetivos da legislação, a qual foi introduzida em nosso ordenamento jurídico como uma das várias medidas adotadas pelo Governo Federal (Plano Brasil Maior) ou popularmente conhecido como “desoneração da folha de salários”, que tinham o intuito principal de incentivar determinados setores da economia, sendo que as indústrias farmacêuticas foram enquadradas no referido plano, “tendo em vista a adição dos produtos comercializados classificados sob o NCM n. 3004 ao rol do art. 8º, da Lei n. 12.546/11”. Portanto, “a Impugnante caracteriza-se como estabelecimento industrial, dentro do setor de medicamentos, a ser estimulado pelo ‘Plano Brasil Maior’”, tanto que o Poder Executivo Federal com ela firmou parceria, “tendo em vista seu potencial industrial e de desenvolvimento farmacêutico (juntamente com outras empresas do ramo) para o desenvolvimento de medicamentos e equipamentos do setor”;

f) é filiada ao Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos no Estado de São Paulo (Sindusfarma) e, nos termos do art. 2º da Lei do Estado de São Paulo nº 10.071/1968, “a

principal finalidade da Impugnante 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”. 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);

g) o CARF já se manifestou no sentido de que, “no que se refere às contribuições previdenciárias, a legislação da seguridade social é clara ao equiparar fundação pública à empresa”, conforme julgados que transcreve, destacando que “o CTN prevê que sujeito passivo da obrigação de pagar tributo é a pessoa que tenha relação pessoal e direta com a concretização da hipótese de incidência tributária” e, neste caso, o sujeito passivo é a empresa que paga remuneração a segurados que lhe prestam serviços (art. 15 da Lei nº 8.212/1991);

h) “o contribuinte é de fato quem executa a atividade econômica, ainda que sem fins lucrativos⁶, de fabricação de medicamentos, contando, para tanto, com seus funcionários devidamente remunerados, de modo a ensejar, assim, a incidência da contribuição previdenciária nos termos da Lei n. 8.212/1991 e daquelas que vieram estritamente a lhe serem substitutivas, como é o caso da alteração da base de cálculo (de folha de salários para receita bruta) trazida pela Lei n. 12.546/2011”;

i) “a interpretação atribuída à lei pelo TVF é abusiva, ilegal, desarrazoada e manifestamente divorciada do interesse público, pois considera a Impugnante como uma empresa para determinados fins previdenciários, e não para outros”. E, “ao impossibilitar que a Impugnante se aproveite de apurar suas contribuições previdenciárias sob a metodologia da desoneração da folha, constata-se verdadeira afronta ao princípio da isonomia, conforme visto. Isso porque não se pode admitir que empresas em condições semelhantes, em razão do setor econômico de atuação, sejam submetidas a condições diferenciadas, ainda que na seara tributária, em estrita consagração à livre concorrência”;

j) “Conforme se depreende do Termo de Ciência aos Lançamentos ora inquinados, emitido em 04.02.2019 (fl. 204), tem-se que os períodos anteriores à referida data já estão alcançados pela decadência”. Cita o § 4º do art. 150 do CTN e a Súmula CARF nº 99, destacando que “terá o Fisco o prazo de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, ou do pagamento antecipado⁹, para homologar ou não o lançamento efetuado pelo contribuinte”, pois é patente a existência de pagamento antecipado de contribuições previdenciárias nos períodos autuados, devendo “ser reconhecida a decadência para os fatos geradores anteriores a 04.02.2014 mediante a aplicação do art. 150, §4º, do CTN”;

k) em relação ao índice FAP, a despeito de mero erro formal cometido pela Impugnante em sua Sefip/GFIP, é possível constatar que se utilizou exatamente o índice FAP indicado como correto pela Autoridade Fiscal, procedendo ao regular recolhimento das contribuições previdenciárias (os índices foram incorretamente indicados apenas em suas Sefip/GFIPs), o que pode ser documentalmente comprovado pelas memórias de apuração e respectivas GPSs recolhidas;

l) “no período de 2016 e 2017, a Impugnante utilizou o índice FAP atribuído pelo Dataprev à sua matriz, muito superior ao índice da filial, consoante se constata de fls. 51/56, de modo que tal conduta resultou no recolhimento a maior das referidas contribuições, inclusive aquelas devidas a outras entidades e fundos, e GILRAT (doc. 51)”, razão pela qual requer seja afastada a exigência em relação às supostas diferenças;

m) em relação aos pagamentos realizados pela Impugnante aos seus empregados a título de abono, “tem-se a inexistência de previsão legal para fazer incidir as referidas contribuições, inclusive aquelas devidas a outras entidades e fundos e o GILRAT”. Isso porque referidos pagamentos são realizados com base em Convenção Coletiva de

Trabalho, contendo disposição no sentido de que “as empresas associadas à Sindusfarma que não tivessem fins lucrativos (como é o caso da Impugnante) deveriam pagar o Abono aos seus empregados em valor fixo e, se assim decidir a empresa, em uma única parcela”;

n) cumpre evidenciar que a Impugnante não está autorizada a estabelecer índices de produtividade, expectativas de lucratividade, metas de produção e, de fato, não o faz, pois não possui fins lucrativos. Também não se submete à regulação estabelecida na Lei nº 10.101, de 2000;

o) as condições impostas pelas CCTs para definição da PLR não são extensíveis ao abono, vez que esta remuneração foi prevista exatamente para que as fundações sem fins lucrativos possam, apesar dos condicionamentos estatutários, proporcionar aos seus empregados uma condição salarial minimamente equiparável às das demais empresas do setor”. Para tanto, a Impugnante foi autorizada nos termos dos Ofícios nº 02/2015 e nº 06/2016 da Comissão de Política Salarial das Entidades descentralizadas do Governo do Estado de São Paulo (CPS). Assim, nos anos de 2014 e 2015, a Impugnante “promoveu o pagamento de abono aos seus empregados, nos valores fixados nas respectivas convenções, e em apenas uma parcela, conforme lhe era autorizado. Ademais, vale salientar, nessas ocasiões, os valores dos abonos não foram incorporados aos salários dos empregados, como previram os ofícios retromencionados”;

p) “o referido abono não integra a base de cálculo do salário de contribuição, inclusive daquelas devidas a outras entidades e fundos e GILRAT, considerando que é previsto em CCT e o seu pagamento, além de não ser habitual, não tem vinculação ao salário”. Portanto, tal benefício “tem valor fixo para todos os empregados e não representa contraprestação por serviços”. Nesse sentido é o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sendo que “para atender à necessidade de adequação da administração fazendária à jurisprudência dominante, foi publicado o Parecer PGFN/CRJ n. 2114, de 19 de janeiro de 2011 (doc. 49) e o Ato Declaratório PGFN n. 16, de 20 de dezembro de 2011 (doc. 50)”. Também foi elaborada a Instrução Normativa RFB nº 1.453, de 2014, que incluiu o inciso XXX ao art. 58 da IN RFB nº 971, de 2009, estabelecendo expressamente a não incidência de contribuições, embora tal prescrição já constasse do art. 28, § 9º, “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991;

q) “as verbas pagas pela Impugnante aos seus empregados, a título de abono, e que são objeto dos Lançamentos ora impugnados, (i) decorrem de determinação em Convenção Coletiva de Trabalho, (ii) são pagas em apenas uma parcela, denotando eventualidade e não habitualidade, (iii) não integram o salário para quaisquer fins trabalhistas, e (iv) são pagos em valores fixos, na medida em que não correspondem a contraprestação de trabalho”, razões pelas quais não há que se falar na incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos a título de abono;

r) ao final, requer a Impugnante, “seja declarada a decadência de todos os valores lançados em relação a competência de janeiro de 2014, tendo em vista que a Impugnante foi cientificada de tais exigências após o transcurso do prazo quinquenal previsto na legislação tributária, nos termos do art. 150, §§ 1º e 4º c/c Súmula CARF n. 99”. Requer, adicionalmente, o reconhecimento do direito de a interessada fruir da sistemática da desoneração da folha instaurada pela Lei nº 12.546, de 2011, reconhecendo a inexistência de diferenças do índice FAP no período de 2014 a 2017, bem como a ausência de previsão legal para incidência de contribuições previdenciárias e aquelas devidas a Outras Entidades e Fundos e GILRAT sobre os pagamentos a título de abono nos anos de 2014 e 2015. 5.

É o relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido julgado:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E
INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

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. A

s 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.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PROTEÇÃO. ÍNDICES. DIFERENÇAS. INFORMAÇÕES CONTIDAS EM GFIP.

Nos casos em que o lançamento de diferenças tem por base as informações prestadas pelo sujeito passivo em GFIP, a ele compete demonstrar eventuais erros contidos nas referidas informações.

GFIP. CONFISSÃO DE DÍVIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. A declaração em GFIP constitui confissão de dívida dos créditos tributários nela declarados, cabendo o lançamento de ofício dos créditos tributários omitidos ou a menor.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÕES. INOCORRÊNCIA.

Somente são permitidas as exclusões do salário-de-contribuição expressamente elencadas no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91, e desde que atendidos todos os requisitos normativos previstos.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 6248/6288, reiterando as alegações expostas em impugnação.

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.

Documentos juntados somente em segunda instância.

Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, conforme disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Estabelece, ainda, o art. 17 do referido Decreto que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Assim, por força do disposto no art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, não devem ser conhecidos os documentos anexados ao recurso voluntário, eis que momento oportuno para a juntada destes seria no momento da impugnação. Desse modo, por preclusão, deixa-se de conhecer de tais documentos.

Decadência.

Quanto a alegação de decadência da competência janeiro/2014, entendo que assiste razão à recorrente, de modo que o auto de infração foi lavrado em **31/01/2019**, com ciência da contribuinte em **04/02/2019**, evidencia-se a ocorrência da alegada decadência da competência janeiro 2014, fulcro no art. 150, §4º, do CTN, por estar comprovada a antecipação de pagamento. Ademais, no que tange às contribuições previdenciárias, ao que dispõe a Súmula CARF nº 99.

Portanto, entendo por reconhecer a decadência da competência janeiro/2014.

Mérito.

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, acolho, no tocante abaixo, como minhas razões de decidir:

Da alegação de violação de princípios constitucionais

7. Verifica-se na peça impugnatória um conjunto de afirmações da Impugnante sobre a suposta violação de princípios constitucionais e legais praticada pela autoridade lançadora na lavratura da autuação fiscal.

7.1. Nesse sentido, é relevante esclarecer que a autoridade lançadora deve cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, não sendo sua competência discutir se a norma ou se o ato administrativo, praticado de acordo com a lei, fere ou não os princípios constitucionais ou legais.

7.2. De acordo com a Constituição Federal, de 05/10/1988, em seus artigos 97 e 102, incumbe exclusivamente ao Poder Judiciário a apreciação e a decisão de questões referentes à constitucionalidade de lei ou ato normativo ou a legalidade das leis regularmente vigentes.

7.3. As alegações de inconstitucionalidade/ilegalidade quanto à aplicação da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa por ultrapassar os limites da sua competência legal, conforme orientação contida no Parecer Normativo CST nº 329, de 21 de outubro de 1970, que assim está ementado:

Não cabimento da apreciação sobre inconstitucionalidade arguida na esfera administrativa. Incompetência dos agentes da Administração para apreciação de ato ministerial.

7.4. Também o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) editou a Súmula CARF nº 2, nos seguintes termos: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

7.5. Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve se limitar a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade, legalidade ou outros aspectos de sua validade.

7.6. Assim, não há como acatar as alegações da Impugnante quanto à violação de princípios constitucionais e legais na aplicação pela autoridade lançadora das normas tributárias vigentes.

Da jurisprudência administrativa/judicial e doutrina

8. Inicialmente, como resolução de ordem geral, aplicável às soluções adotadas para todas as matérias litigiosas neste processo, cabe dizer que eventuais decisões 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.

8.1. 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.

8.2. Em consequência, mesmo a mais respeitável doutrina, não pode ser objeto de consideração no julgamento administrativo, que se atém ao texto explícito do direito positivo, por sua estrita subordinação à legalidade

8.3. Do mesmo modo, posicionamentos jurisprudenciais veiculados em decisões judiciais ou administrativas somente têm eficácia para as partes envolvidas nos litígios correspondentes, não podendo ser estendidas genericamente a outros casos. A exceção a essa regra geral somente se dá quando a aplicação da norma seja afastada por ato

específico do Secretário da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 4º do Decreto nº 2.346, de 1997, em vista de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal acerca de inconstitucionalidade de lei, bem como daquelas objeto de Súmula Vinculante, nos termos da Lei nº 11.417, de 2006, o que não se observa quanto às decisões referidas pela Impugnante.

(...)

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

10. 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).

10.1. 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.

10.2. 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).

10.3. 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.

10.4. 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.

10.5. 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.

10.6. 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.

10.7. 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.

10.8. 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).

10.9. Vale ressaltar que desde janeiro de 2013 a FURP fez o seu autoenquadramento 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”.

10.10. 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”:

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA		
NUMERO DE INSCRIÇÃO 43.640.754/0001-19 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 04/04/1973
NOME EMPRESARIAL FUNDAÇÃO PARA O REMÉDIO POPULAR FURP		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) FURP		PORTE DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 21.21-1-01 - Fabricação de medicamentos alopáticos para uso humano		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 20.63-1-00 - Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal 32.50-7-05 - Fabricação de materiais para medicina e odontologia		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 114-7 - Fundação Pública de Direito Público Estadual ou do Distrito Federal		
LOGRADOURO R ENDRES	NUMERO COMPLEMENTO 35 XXXXXXXXXXXXXXXX	
CEP BAIRRO/DISTRITO 07.043-902 ITAPEGICA	MUNICÍPIO GUARULHOS	UF SP
ENDEREÇO ELETRÔNICO SUPERINTENDENCIA@FURP.SP.GOV.BR	TELEFONE (11) 2423-6000 / (11) 2423-6157	
ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR) SP		
SITUAÇÃO CADASTRAL ATIVA		DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 14/05/2005
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL		
SITUAÇÃO ESPECIAL *****		DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****

10.11. Consoante as razões postas no Relatório Fiscal, 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)

10.12. 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).

10.13. A interessada, todavia, manifesta-se contrariamente a tal entendimento, 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.

10.14. 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)

10.15. 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.

10.16. 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, 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”.

10.17. 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 estivesse enquadrada naquela situação.

10.18. 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).

10.19. O fato é que, nos sistemas da RFB, a FURP não é optante pela CPRB (e nem poderia, em face de sua natureza jurídica). Ademais, a referida Fundação foi intimada a demonstrar, detalhadamente, os valores lançados em GFIP (Termo de Início de Procedimento Fiscal – fls. 2 a 5), 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. Todos esses esclarecimentos foram reiterados nos Termos de Intimação Fiscal (fls. 19 e seguintes). Todavia, assim não procedeu a interessada, ainda que intimada a fazê-lo.

10.20. Desse modo, não foram atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária, sendo indevido o autoenquadramento da interessada como optante pela CPRB, motivo pelo qual não pode valer-se dos benefícios introduzidos pela Lei nº 12.546, de 2011.

Do índice do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) e da alíquota dos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT)

11. Em relação ao índice do FAP e à alíquota do RAT, a Impugnante argumenta que, a despeito de mero erro formal por ela cometido em sua Sefip/GFIP, é possível constatar que se utilizou exatamente o índice FAP indicado como correto pela Autoridade Fiscal, procedendo ao regular recolhimento das contribuições previdenciárias (os índices foram incorretamente indicados apenas em suas Sefip/GFIPs), o que pode ser documentalmente comprovado pelas memórias de apuração e respectivas GPSs recolhidas. Alega, ainda, que utilizou o índice FAP atribuído pela Dataprev a sua matriz, muito superior ao índice da filial, período de 2016 e 2017, de modo que tal conduta resultou no recolhimento a maior das referidas contribuições, inclusive àquelas devidas a Outras Entidades e Fundos, e GILRAT, razão pela qual requer seja afastada a exigência em relação às supostas diferenças.

11.1. Depreende-se do Relatório Fiscal que as informações foram extraídas de GFIPs apresentadas pela Impugnante, sendo necessário que se ressalte que a Fiscalização tomou por base as GFIPs válidas, ou seja, informadas antes do início do procedimento fiscal (STATUS 1 – Exportada), isto porque a Impugnante enviou várias GFIPs, com informações divergentes entre si, em datas diferentes, inclusive após o início da ação fiscal. Vale ressaltar que as cópias carreadas aos autos, fls. 514 a 5285, não são de GFIPs válidas, conforme antes mencionado, pois se tratam de GFIPs já substituídas (STATUS – 6 – Exportada – Substituída).

11.2. Assim, os valores indicados pela Fiscalização no demonstrativo ANEXO I são, simplesmente, a transcrição dos dados e valores indicados em documentos considerados

válidos (e confessados pela Impugnante), bastando cotejar as informações para constatar as diferenças apontadas pela Autoridade Fiscal.

11.3. Como exemplo, citam-se as competências 01/2014 e 02/2014 a que se refere a Impugnante em sua defesa. Na competência **01/2014**, a GFIP considerada pela Fiscalização foi aquela enviada em 17/10/2016 (LIPTZKvbCW20000-0), na qual consta:

Base de cálculo Prev Social: R\$ 3.416.226,25

Índice FAP: 1,40

RAT Ajustado: 4,20

11.4. Por sua vez, a cópia juntada às fls. 514 a 579, refere-se à GFIP N3j7Qspf0oZ0000-7, enviada em 05/02/2014, **já substituída**, na qual se observa:

Base de cálculo Prev Social: R\$ 3.420.073,44

Índice FAP: 1,40

RAT Ajustado: 4,20

11.5. Também na competência **02/2014**, a GFIP considerada pela Autoridade Fiscal foi aquela enviada em 17/10/2016 (PYcshRsWw6y0000-1), com STATUS – 1 – Exportada, na qual consta:

Base de cálculo Prev Social: R\$ 3.011.004,01

Índice FAP: 1,40

RAT Ajustado: 4,20

11.6. A cópia juntada pela Impugnante, fls. a 646, refere-se à GFIP enviada em 26/08/2016 (NzkuDXDOMRv0000-2), com STATUS – 6 – Exportada – Substituída, que apresenta as seguintes informações:

Base de cálculo Prev Social: R\$ 3.012.175,59

Índice FAP: 1,40

RAT Ajustado: 4,20

11.7. Considerando que as várias GFIPs enviadas pela Impugnante expressam dados divergentes entre si (bases de cálculo, alíquotas, índices, etc.) e não tendo a interessada comprovado quais são os valores efetivamente devidos, se fez obrigatório o lançamento para exigência dos valores não declarados, como determina o art. 37 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (Grifou-se)

11.8. Dessa forma, enquanto a Impugnante não retificar tais informações, permanecem aquelas prestadas nas GFIP que atualmente são consideradas válidas nos sistemas da RFB. Cumpre esclarecer que somente após a verificação pela unidade de origem de que as GFIPs retificadoras espelham os dados corretos, por meio da apresentação de documentos fiscais e contábeis, é que se poderá considerar como válidas as GFIPs

retificadoras, do que se conclui que somente após esta retificação é que se poderá se constatar se estão corretos os valores devidos e/ou eventualmente recolhidos a maior pela Impugnante.

11.9. Nesta situação, cabe ao contribuinte solicitar o processamento de GFIPs retificadoras por meio de requerimento administrativo, conforme previsão contida do art. 463 da IN RFB nº 971, de 2009:

Art. 463. A alteração nas informações prestadas em GFIP será formalizada mediante a apresentação de GFIP retificadora, elaborada com a observância das normas constantes do Manual da GFIP. § 1º A GFIP retificadora que apresentar valor devido inferior ao anteriormente declarado, e que se referir a competências incluídas em DCG, somente será processada no caso de comprovação de erro no preenchimento da GFIP a ser retificada. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, o contribuinte deverá solicitar o processamento da GFIP retificadora por meio de requerimento administrativo, que deverá fazer referência ao número de controle desta GFIP.

§ 3º O requerimento previsto no § 2º será analisado pela RFB, observado o disposto no art. 465.

§ 4º O processamento da GFIP retificadora de que trata o § 1º implicará a confrontação dos novos valores confessados com os recolhimentos feitos, podendo resultar, se for o caso, em retificação dos DCG. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

§ 5º A retificação não produzirá efeitos tributários quando tiver por objeto alterar os débitos em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal, salvo no caso de ocorrência de recolhimento anterior ao início desse procedimento:

I - quando não houve entrega de GFIP, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis;

II - em valor superior ao declarado, hipótese em que o sujeito passivo poderá apresentar GFIP retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

11.10. A Impugnante também poderá utilizar valores eventualmente recolhidos a maior, conforme alega, para compensar com o débito lançado, desde que venha a pleitear tal compensação de créditos em procedimento específico, perante a autoridade administrativa competente.

11.11. Assim, resta adequado o procedimento fiscal. Em consequência, não há como acatar, no presente julgamento, a pretensão da Impugnante.

Da contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de “ABONO”

12. Consta do Relatório Fiscal que a Impugnante “remunerou os seus empregados, sob as rubricas de ABONO 2014 (rubrica 127) e ABONO 2015 (rubrica 116), tendo considerado referidas rubricas como NÃO incidentes de contribuição previdenciária, o que não encontra amparo legal”. Porém, para valores pagos sob a rubrica 115 ABONO reconheceu como incidente de contribuição previdenciária. Instada a prestar esclarecimentos, informou que se tratam de pagamentos de natureza diversa, pois as rubricas 116 e 127 se referem, objetivamente, à participação nos lucros e resultados

(PLR), nos termos ajustados em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT). Tais valores também foram considerados base de cálculo no presente auto de infração.

12.1. A Impugnante, por sua vez, sustenta que as verbas pagas aos seus empregados, a título de abono (objeto do lançamento impugnado), “(i) decorrem de determinação em Convenção Coletiva de Trabalho, (ii) são pagas em apenas uma parcela, denotando eventualidade e não habitualidade, (iii) não integram o salário para quaisquer fins trabalhistas, e (iv) são pagos em valores fixos, na medida em que não correspondem a contraprestação de trabalho”, razões pelas quais não há que se falar na incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos a título de abono.

12.2. Segundo a FURP, “O pagamento de Abono, previsto para os empregados das empresas sem fins lucrativos, é uma hipótese que se faz necessária na medida em que tais empresas não se submetem à regulação estabelecida na Lei n. 10.101/2000”, isto porque “a Impugnante não está autorizada a estabelecer índices de produtividade, expectativas de lucratividade, metas de produção e, de fato, não o faz, pois não possui fins lucrativos”.

12.3. A referida lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal (art. 1º). A própria Impugnante transcreve cláusulas das Convenções Coletivas de Trabalho (CCT), que tratam das empresas associadas ao Sindusfarma e que não tenham fins lucrativos (como é o caso da FURP): Vejamos:

Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho 2014/2015

CLÁUSULA QUINTA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS
Considerando a variação positiva no número de postos de trabalho e o crescimento do faturamento do setor, comparado ao ano anterior, fica estipulado, para o ano de 2013, a participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas (PLR), nos termos do art. 7º, XI, primeira parte, e do art. 8º, VI, ambos da Constituição Federal, da Lei 10.101, de 19/12/2000, que dispõem sobre este assunto, conforme abaixo:

A) O valor fixado nessa cláusula não será devido pelas empresas que já a tenham implantado, estejam implantando ou venham a fazê-lo, nos termos da Lei 10.101, de 19/12/2000, seus programas individuais, até 30 de julho do corrente ano, devendo fazer, nestes dois últimos casos, a respectiva comunicação prévia à entidade sindical representativa dos seus empregados, ficando convalidadas, portanto, estas implantações por empresas;

B) O pagamento da PLR corresponderá ao valor de R\$ 1.645,00 (mil, seiscentos e quarenta e cinco reais) para empresas com mais de 100 (cem) empregados e R\$ 1.186,00 (mil, cento e oitenta e seis reais) para empresas com até 100 (cem) empregados, a ser pago em 02 (duas) parcelas iguais, sendo a primeira até 31 de julho de 2014, e a segunda até 06 (seis) meses ou, alternativamente, a critério da empresa, numa única parcela, até 30 de setembro de 2014;

[...]

G) Eventuais contribuições incidentes sobre o PLR, poderão ser negociadas entre sindicatos profissionais e empresas, quando da formalização de acordo entre as partes. As empresas localizadas na base de representação do SINDUSFARMA que não tenham fins lucrativos pagarão aos seus empregados a Participação nos Lucros e Resultados, a título de Abono, assegurando os valores líquidos, previstos na letra "b".

[...]

CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO 2015/2017

VIGÊNCIA DA CLÁUSULA: 01/04/2015 a 31/03/2016

Considerando a variação positiva no número de postos de trabalho e o crescimento do faturamento do setor, comparado ao ano anterior, fica estipulado, para o ano de 2015, a participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas (PLR), nos termos do art. 70, XI, primeira parte, e do art. 8º, VI, ambos da Constituição Federal, e da Lei 10.101, de 19/12/2000, que dispõem sobre este assunto, conforme abaixo:

A) O valor fixado nessa cláusula não será devido pelas empresas que já a tenham implantado, estejam implantando ou venham a fazê-lo, nos termos da Lei 10.101, de 19/12/2000, seus programas individuais, até 30 de julho do corrente ano, devendo fazer, nestes dois últimos casos, a respectiva comunicação prévia à entidade sindical representativa dos seus empregados, ficando convalidadas, portanto, estas implantações por empresas;

*B) O pagamento da PLR corresponderá ao valor de **R\$ 1.860,00 (mil, oitocentos e sessenta reais)** para empresas com mais de 100 (cem) empregados e R\$ 1.341,00 (mil, trezentos e quarenta e um reais) para empresas com até 100 (cem) empregados, a ser pago em 02 (duas) parcelas iguais, sendo a primeira até 31 de julho de **2015**, e a segunda até 06 (seis) meses após ou, alternativamente, a critério da empresa, numa única parcela, até 30 de setembro de **2015**;*

[...]

G) Eventuais contribuições incidentes sobre o PLR, poderão ser negociadas entre sindicatos profissionais e empresas, quando da formalização de acordo entre as partes.

As empresas localizadas na base de representação do SINDUSFARMA que não tenham fins lucrativos pagarão aos seus empregados a Participação nos Lucros e Resultados, a título de Abono, assegurando os valores líquidos, previstos na letra "b".

[...]

12.4. Extrai-se das razões de defesa que, embora os pagamentos sejam feitos sob a denominação de ABONO, referem-se, na verdade, a pagamento de PLR. E, tratando-se de PLR, o pagamento deve observar os ditames da Lei nº 10.101, de 2000, a qual exige que dos instrumentos decorrentes da negociação constem regras claras e objetivas acerca da participação, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo, período de vigência e prazos para a revisão do acordo, critérios e condições, tais como: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente, o que é coerente com a natureza condicional da própria verba PLR. Basta a simples leitura da referida lei para se constatar tais exigências:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito) II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao

cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: (grifou-se)

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

[...]

12.5. Como se vê, os critérios e mecanismos de aferição devem ser representativos do esforço adicional a ser desenvolvido pelos funcionários, o que resultaria no incremento da produtividade/resultados da empresa.

12.6. O pagamento da verba em questão, na verdade, constitui mero instrumento para a persecução de objetivos maiores, quais sejam, a integração entre o capital e o trabalho e o **incentivo à produtividade**. Dentro desse contexto, é possível traçar o objetivo da norma, o que facilita, em muito, a tarefa de interpretação de todos os demais dispositivos, sobretudo no que concerne às possíveis limitações que podem surgir em relação à liberdade de eleição, por parte da empresa, de outros critérios para distribuição de lucros, diversos daqueles que a própria lei tratou de elencar de forma exemplificativa.

12.7. Note-se que a norma em questão, ao se referir, exemplificativamente, em seu art. 2º, §1º, I e II, aos critérios e condições que poderiam ser estabelecidos pelo empregador, em perfeita sintonia com o seu art. 1º, tratou de enfatizar os *índices de produtividade, qualidade ou lucratividade*, bem como os *programas de metas, resultados e prazos*, parâmetros estes inequivocamente relacionados com o aumento da produtividade, o que também reforça a necessidade de se manter íntegra a relação de meio e fim entre a distribuição de lucro e o incremento da atividade produtiva, notadamente quando da escolha de outro critério de distribuição por parte da empresa.

12.8. Pode-se concluir, portanto, que a isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os requisitos e limites da lei regulamentadora. E, caso ocorra o pagamento da PLR em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, tal verba integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social, conforme se depreende do art. 28, § 9º, "j", da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica**; (destacou-se)*

12.9. Desse modo, é de se concluir que os valores pagos somente são excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias se comprovada a pertinência aos ditames da Lei nº 10.101, de 2000. Logo, ao se distanciar dos requisitos estabelecidos na norma

reguladora, fica a empresa sujeita à tributação, uma vez que a Lei nº 8.212, de 1991, no artigo 28, § 9º, alínea “j”, condicionou a exclusão dessa parcela à estrita observância da lei específica, sendo nesse sentido, também, o posicionamento da jurisprudência pátria.

Da natureza jurídica dos valores pagos pela FURP

13. A Impugnante insiste em afirmar que os pagamentos por ela efetuados se deram em **valor fixo** para todos os empregados e em **uma única parcela**, trazendo aos autos decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que tratam do **abono único** e sua não integração à base de cálculo da contribuição previdenciária, destacando, inclusive, que a RFB “normatizou o tema no sentido de que o abono único, disposto em CCT, quando desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não era passível de incidência de contribuição previdenciária”, citando o Parecer PGFN/CRJ nº 2114, de 2011, o Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011, e a Instrução Normativa RFB nº 1.453, de 2014, que incluiu o inciso XXX ao art. 58 da IN RFB nº 971, de 2009, estabelecendo expressamente a não incidência de contribuições, embora tal prescrição já constasse do art. 28, § 9º, “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991.

13.1. No entanto, a própria Impugnante afirma que:

i) seu estatuto impõe restrições à sua atuação, de modo que não lhe é permitida a distribuição de lucros e resultados, dada a atividade por ela exercida;

ii) não atende a nenhum dos critérios estabelecidos na Lei nº 10.101, de 2000, porque, em razão das determinações constantes de seu estatuto, possui restrições;

iii) “estaria impedida, inclusive, de participar da Convenção Coletiva de Trabalho, pois sequer pode deliberar a respeito de distribuição de lucros e resultados, dentre outros rendimentos que, regularmente, são estabelecidos nesses acordos”;

iv) a Comissão de Política Salarial das Entidades Descentralizadas do Governo do Estado de São Paulo (CPS), veda que as fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público se submetam às Convenções Coletivas, mas estabelece uma exceção a essa regra, desde que atenda alguns requisitos;

v) que o Ofício Circular CPS nº 01/2015, ora anexado, possibilita às fundações como a Impugnante, uma vez atendidos os requisitos ali indicados, “submeter propostas de **correção salarial** à aprovação dos órgãos competentes do Estado de São Paulo”.

(grifou-se)

vi) “as condições impostas pelas CCTs para definição da PLR não são extensíveis ao abono, vez que **esta remuneração** foi prevista exatamente para que as fundações sem fins lucrativos possam, apesar dos condicionamentos estatutários, proporcionar aos seus empregados uma condição salarial minimamente equiparável às das demais empresas do setor”; (sem grifos no original)

vii) “a previsão da concessão de abono, enquanto alternativa de equiparação salarial, se faz necessária porque as fundações sem fins lucrativos, como a Impugnante, possuem limitações estatutárias que não as habilitam distribuir lucros”; (grifos nossos)

viii) “os Ofícios n. 02/2015 (doc. 47) e n. 06/2016 (doc. 48), da Comissão de Política Salarial (“CPS”), ao aprovar as propostas formuladas pela Impugnante de **reajuste salarial** dos seus empregados, estabelecem, expressamente, que a Impugnante não poderá conceder aos seus empregados qualquer participação os lucros e resultados”. (grifou-se)

13.2. Dos argumentos trazidos com a peça impugnatória exsurge, de forma cristalina, a natureza salarial dos valores pagos a título de “Abono”. A circunstância de a Impugnante ter dado àqueles pagamentos a denominação de abono não gera qualquer

limitação à tributação respectiva, pois a natureza jurídica do fato gerador tributário independe do *nomem iuris* que lhe seja dado, conforme, inclusive, previne o Código Tributário Nacional, em seu artigo 4º, nos seguintes termos:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

13.3. É evidente, portanto, que a verba em questão não configura aquele tipo isentivo previsto no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991, e no art. 214, § 9º, inc. V, alínea “j”, do Decreto nº 3.048, de 1999, invocado pela Impugnante no item 111 de sua peça impugnatória (fl. 238). Resta concluir, portanto, que os valores pagos pela FURP integram a base de cálculo das contribuições para a Seguridade Social.

Conclusão

14. Diante do exposto, voto pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo-se o crédito tributário exigido.”

Portanto, entendo que carece de razão à contribuinte quanto as demais alegações do recurso, somente merecendo provimento o recurso exclusivamente quanto à alegação de decadência da competência janeiro/2014. Desse modo, ratifico, em relação a tais matérias, as razões de decidir do julgamento de primeira instância.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência da competência janeiro/2014.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator