



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10860.720794/2015-40
Recurso Embargos
Acórdão nº 2201-010.121 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2023
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDACAO BRADESCO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 28/02/2011, 31/10/2011

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL E TERCEIROS.

Faz jus à isenção da cota patronal das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a Terceiros a entidade beneficente de assistência social que cumprir, cumulativamente, as exigências contidas no art. 14 do CTN.

O requisito de não distribuição de lucro refere-se à distribuição feita em favor dos dirigentes, mantenedores, etc. da entidade beneficente, e não ao pagamento realizado em favor de seus empregados, sobretudo quando nitidamente em caráter contraprestacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer e acolher os embargos formalizados em face do Acórdão nº 2201-009.123, de 01 de setembro de 2021, para, sem efeitos infringentes, sanar o vício apontado nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional (fls. 951/958) em face do acórdão nº 2201-009.123 (fls. 941/949), proferido por esta Colenda Turma em

01/09/2021, através do qual foi negado provimento ao recurso de ofício e dado provimento ao recurso voluntário apresentados no presente caso.

Utilizo o mesmo relatório por mim elaborado quando da primeira apreciação do caso:

Cuidam-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário (fls. 708/758), interpostos contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, de fls. 687/700, que julgou procedente em parte o lançamento de contribuições patronais devidas à Seguridade Social e a terceiros incidentes sobre pagamentos efetuados a trabalhadores autônomos (levantamento AT), valores creditados aos segurados empregados (levantamento PT) e valores pagos a empregados a título de participação nos lucros e adicional de PLR (levantamento DL), conforme autos de infração de fls. 03/55 dos autos (DEBCADs 51.048.323-2 e 51.048.324-0), lavrados em 06/07/2015, relativo às competências de 02/2011 e 10/2011, com ciência da RECORRENTE em 10/07/2015 (fl. 329).

O Relatório Fiscal encontra-se acostado às fls. 56/59.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 19.631.429,50, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e a correspondente multa de ofício no percentual de 75%.

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 333/375 em 11/08/2015. Quando do julgamento do caso, a DRJ de origem, às fls. 687/700, dos autos, julgou procedente em parte o lançamento. Tal decisão contém o seguinte relatório, que adoto, por sua clareza e precisão:

Trata-se de processo administrativo fiscal relativo aos lançamentos constantes dos seguintes Autos de Infração:

- AI nº 51.048.323-2 - Lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, previstas no art. 22, incisos I, II e III da Lei nº 8.212/91, no valor de R\$ 8.175.208,36, acrescido de juros moratórios e multa de ofício de 75%;
- AI nº 51.048.324-0 - Lançamento de contribuições devidas a outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE), no valor de R\$ 1.035.620,32, acrescido de juros moratórios e multa de ofício de 75%.

Segundo o Relatório Fiscal, o interessado pagou a seus empregados, nas competências 02/2011 e 10/2011, participação nos lucros ou resultados sob a seguinte denominação:

- Código 0900 – Rubrica “Participação nos Lucros e Resultados”;
- Código 0901 – Rubrica “Participação nos Lucros e Resultados”;
- Código 0902 – Rubrica “Adicional de PLR”;
- Código 0903 – Rubrica “Adicional de PLR”.

Ocorre que o interessado é entidade beneficente de assistência social em gozo de imunidade tributária, nos termos do art. 195, §7º da CF/88. E segundo o art. 29, V da Lei nº 12.101/2009 c/c art. 46, V do Decreto nº 8.242/2014, a fruição do aludido benefício fiscal está condicionada à não distribuição, sob qualquer forma ou pretexto, de resultados ou participações.

Esclarece ainda que, por força do disposto no art. 2º, §3º, II da Lei nº 10.101/2000, que regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas em geral, a entidade sem fins lucrativos não se equipara a empresa, para os fins desta lei, não se sujeitando, portanto, a tal obrigação. E acrescenta que o Estatuto Social da Fundação Bradesco, em seu art. 2º, §3º, expressamente veda a distribuição de lucros.

Em razão do descumprimento de requisito essencial à fruição do direito ao benefício fiscal, o Auditor-Fiscal considerou suspensa a imunidade, nas competências 02/2011 e 10/2011, conforme determina o art. 32, §§1º e 2º da Lei nº 12.101/2009, tendo lavrado os autos de infração retromencionados para exigência das contribuições previstas nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212/91, bem como das contribuições destinadas a outras entidades e fundos paraestatais (Terceiros), incidentes sobre os valores creditados a segurados empregados e a contribuintes individuais, consubstanciados nos seguintes levantamentos:

- Levantamento AT - pagamentos efetuados a trabalhadores autônomos, declarados em GFIP;
- Levantamento DL - valores pagos a empregados a título de participação nos lucros e adicional de PLR, apurados na contabilidade;
- Levantamento PT – valores creditados aos segurados empregados, declarados em GFIP.

Notificado do lançamento por via postal em 10/07/2015 (sexta-feira), o interessado apresentou impugnação em 11/08/2015, na qual aduz, em síntese, as seguintes alegações:

(...)

- Esclarece tratar-se de fundação educacional caracterizando-se, ainda, como entidade beneficente de assistência social, sem fins lucrativos, também enquadrada nas imunidades tributárias previstas nos arts. 150, VI, “c” e 195, §7º da CF/88;
- Faz breve digressão acerca das inúmeras atividades desenvolvidas pela fundação, enfatizando ter o cuidado de remunerar seus empregados considerando os mesmos vencimentos e vantagens a que fazem jus os empregados dos estabelecimentos similares que atuam com fins lucrativos e também os empregados do Grupo Bradesco. Daí porque o pagamento da verba questionada é feito exclusivamente a seus empregados, não representando qualquer distribuição de lucros, mas verdadeira despesa necessária ao incremento de seus objetivos institucionais, calculada mediante percentual sobre a remuneração dos empregados e com fundamento exclusivo no trabalho por eles desenvolvido;
- Considera não ter desatendido ao disposto no art. 29, V da Lei nº 12.101/2009 e art. 46, V do Decreto nº 8.242/2014, pois o que é vedado às entidades sem fins lucrativos é que as mesmas se prestem ao enriquecimento pessoal de seus instituidores. Cita arestos em abono de suas teses;
- Pondera que o inciso V dos referidos dispositivos não pode ser interpretado isoladamente, mas de forma sistemática e em conjunto com os demais incisos e parágrafos dos dispositivos que versam sobre as limitações à distribuição de lucros/resultados, os quais evidenciam, de um lado, a importância de os dispêndios serem destinados à “manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais” (inciso II), e de outro,

certa flexibilidade do legislador ao permitir expressamente a remuneração até de dirigentes e administradores, desde que tenham fundamento na retribuição do trabalho prestado, obedeçam a certos limites e estejam dentro dos parâmetros de mercado. E se é permitido remunerar até mesmo dirigentes, sob certos limites e condições, o que dizer de remunerar empregados quando a verba a eles destinada é comprovadamente contraprestação de trabalho voltado para o atingimento das finalidades institucionais da entidade;

- Diverge da fiscalização quando esta entende que as entidades sem fins lucrativos estariam proibidas de efetuar pagamentos tanto a título de participação nos lucros quanto de participação nos resultados. Em verdade, o legislador não pretendeu, com o disposto no art. 2º, §3º, II da Lei nº 10.101/2000, proibir/vedar pagamentos a esse título, mas desobrigá-las de tais pagamentos. Assim, tais entidades possuem a faculdade de conceder aos seus empregados participação nos resultados, como expressamente consignado na Exposição de Motivos da MP nº 1.276/1996, que introduziu o referido dispositivo;

- Discorre sobre a distinção entre participação nos lucros e participação nos resultados;

- Informa que mesmo antes da edição da Lei nº 10.101/2000 a entidade, com fundamento na CF/88 e em convenção coletiva dos professores, já efetuava o pagamento de tal direito, que então foi incorporado ao Regulamento da Fundação e ao contrato de trabalho dos empregados, não podendo mais ser retirado, conforme legislação, doutrina e jurisprudência trabalhista. Mais tarde, quando o Banco Bradesco fazia doações para manter a Fundação e a remuneração dos empregados, decidiu-se, com fulcro no princípio da isonomia e na solidariedade nas obrigações trabalhistas entre empresas do mesmo grupo, efetuar o pagamento de tal direito para todos os funcionários de empresas do grupo, inclusive a Fundação, adotando-se o previsto nas convenções coletivas aplicáveis ao banco, por serem mais benéficas;

- Cita decisões judiciais proferidas pela justiça do trabalho em seu desfavor;

- Esclarece que não existem as rubricas 0900 a 0903 em seu plano de contas, mas tão somente a “Conta 5 – 01 final 01 – Salários”. As referidas rubricas aparecem nos demonstrativos de pagamento porque esses documentos são emitidos por sistema uniformizado de processamento de dados, idêntico para todas as empresas do Grupo Bradesco. E na Ficha de Despesas consta “Abono pago aos funcionários mês de outubro 2011 – 10.250.226,14”;

- Considera que a impugnante paga a seus empregados um abono especial como contrapartida do trabalho desenvolvido com vistas a atingir metas estabelecidas – melhoria nos índices de produtividade escolar, melhoria da qualidade geral do ensino, êxito obtido no cumprimento das metas estabelecidas -, sem qualquer vinculação com resultados econômicos, o que sequer poderia ser interpretado como participação em lucros;

- Por fim, protesta contra a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.”

Conforme já exposto, a DRJ de origem julgou procedente em parte a impugnação, “para considerar devido o crédito tributário lançado no Auto de Infração nº 51.048.323-2, no valor principal remanescente de R\$ 3.342.313,57, acrescido de

juros moratórios e multa de ofício; e exonerar o sujeito passivo do crédito tributário lançado no Auto de Infração n.º 51.048.324-0". O acórdão proferido na ocasião possui a seguinte ementa (fls. 687/700):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2011 a 31/10/2011

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados por entidade beneficente de assistência social enseja a suspensão da imunidade tributária relativa às contribuições para a seguridade social nos meses em que verificado o pagamento, ficando ainda sujeita à exigência das contribuições patronais correlatas incidentes sobre as remunerações creditadas aos segurados a seu serviço.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INSTITUIÇÃO POR ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. AUSÊNCIA DE INVALIDADE AUTOMÁTICA. NECESSIDADE DE FUNDAMENTO ESPECÍFICO PARA A DESCARACTERIZAÇÃO.

As entidades sem fins lucrativos estão isentas da obrigação de instituir programa de participação dos empregados nos resultados, mas a sua criação não constitui violação à Lei n.º 10.101/2000. O efeito daí decorrente consiste em sujeitá-las a tratamento tributário isonômico conferido às empresas em geral, com o afastamento da imunidade tributária. Assim sendo, a descaracterização do programa exige fundamento específico, não sendo mera decorrência automática da suspensão da imunidade.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Houve Recurso de Ofício em face do acórdão da DRJ.

Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 17/05/2016, conforme faz prova o "Aviso de Recebimento" de fl. 706, apresentou o recurso voluntário de fls. 708/758 em 15/06/2016, conforme atesta o Termo de Solicitação de Juntada de fl. 707.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação, acrescentando o seguinte:

- Alega não ser totalmente verdadeira a afirmação feita no acórdão recorrido, no sentido de que se "a prioridade é o reinvestimento, tem-se como corolário a vedação de distribuição de resultados ou participações, sob qualquer forma ou pretexto", pois não se está diante de situações mutuamente excludentes, muito pelo contrário: em se tratando

de prestação de serviços educacionais, o maior investimento/reinvestimento que pode ser feito pela Fundação é na valorização da mão-de-obra necessária à consecução de seus objetivos institucionais, ou seja, na remuneração de seus empregados;

- O legislador, ao editar a Lei nº 10.101/2000 e excluir de sua incidência as entidades sem fins lucrativos que atendam aos requisitos do art. 2º, §3º, alíneas “a” a “d”, corrobora o entendimento da RECORRENTE no sentido de que a vedação de distribuição de lucros ou resultados que suspende a isenção/imunidade é aquela feita a seus mantenedores;

- Afirma que foi vencida em várias reclamações trabalhistas ajuizadas por empregados de diversas Regiões e Estados do País, pleiteando o pagamento dessa verba, como dão conta as sentenças e acórdãos transcritos em sua defesa (anexados às fls. 621/643);

- Argumenta que a recente Solução de Consulta nº 184 – COSIT, de 27/07/2015, cuidando da presente matéria, chega a interessantes conclusões, especialmente que se o pagamento de tal verba decorre de cláusula de Convenção Coletiva de Trabalho, “é ato compatível com os requisitos de fruição do regime imunitário”. No caso concreto, afirma que os pagamentos questionados foram efetuados em decorrência de cláusula constante nas Convenções Coletivas aplicáveis à categoria de seus empregados e às empresas do grupo ao qual pertence, a título de abono especial como contrapartida do trabalho desenvolvido, e tiveram por motivação manter a remuneração de seus empregados dentro dos parâmetros do mercado;

- Reiterou que o pagamento dessa verba é feito exclusivamente a empregados da Fundação, não representando qualquer distribuição de superávit o qual, nos termos do art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000, só surge após a dedução dessa, verdadeira despesa da Fundação, necessária ao incremento de seus objetivos institucionais previstos em seus Estatutos, porque constitui um direito constitucionalmente assegurado a todos os trabalhadores.

Novas Petições

Em 13/06/2018, a contribuinte acostou aos autos a petição de fls. 766/771, oportunidade em que apresentou parecer do jurista Carlos Mário da Silva Velloso acerca das sujeição, das entidades beneficentes, às obrigações oriundas de convenção coletiva de trabalho sem que isso implique na perda da imunidade (fls. 773/812).

Posteriormente, em 04/09/2018, apresentou a petição de fls. 815/819, oportunidade em que juntou parecer do jurista Roque Antonio Carrazza no sentido de concluir que o pagamento de PLR pela RECORRENTE não implicou em desvio de sua finalidade ao ponto de ser passível derrogar sua imunidade (fls. 822/929).

Por fim, em 25/02/2021, a RECORRENTE acostou aos autos a petição de fls. 934/939 mencionando a decisão proferida pelo STF no julgamento do RE 566.622/RS, além de apresentar fato novo oriundo de alteração da Lei nº 10.101/2000 pela Lei nº 14.020/2020, o qual deve ser aplicado de forma retroativa, nos termos do art. 106, II, do CTN.

Do Sobrestamento na Secretaria da 2ª Câmara

A tramitação regular do presente processo foi suspensa em razão de determinação do Ministro Marco Aurélio Mello, objeto do Ofício 594/R do STF,

endereçado a este Conselho, determinando o sobrestamento do curso dos processos administrativos fiscais cujo objeto envolvesse os requisitos de isenção prescritos na redação então vigente do art. 55 da Lei nº 8.212/1991. Assim, em Despacho de fl. 763, foi decidido o sobrestamento do feito e encaminhamento à Secretaria da 2ª Câmara.

Com o julgamento dos Embargos de Declaração formalizados pela PFN no RE nº 566.622, não obstante a formalização de novos Embargos ainda não apreciados pela Suprema Corte, entendeu este CARF que o citado Recurso Extraordinário teve julgamento final e que, assim, haveria a possibilidade de continuidade da presente lide administrativa, conforme explanado em DESPACHO DE DEVOLUÇÃO de fls. 930/931.

S.m.j., remanesce a higidez da determinação de sobrestamento, já que não há, até a presente data, decisão definitiva do STF sobre o tema (não há trânsito em julgado). Porém, a conclusão institucional derradeira foi pelo prosseguimento regular do feito, com a retomada da fluência do prazo regimental de relatoria. Assim, o presente processo foi encaminhado para continuidade do seu devido julgamento.

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

Julgamento dos Recursos

Como exposto, quando da apreciação dos recursos em 01/09/2021, esta Colenda Turma negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário apresentados no presente caso, conforme a seguinte ementa do acórdão proferido na ocasião (fls. 941/949):

LANÇAMENTO. FUNDAMENTO EM DISPOSITIVO INCONSTITUCIONAL.
CANCELAMENTO

Deve ser cancelado o lançamento que teve por embasamento norma já declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, observada eventual modulação de efeitos da inconstitucionalidade.

Este Colegiado entendeu por cancelar o lançamento já que o art. 32, § 1º, da Lei nº 12.101/2009 (um dos fundamentos do lançamento) teria sido declarado inconstitucional pelo STF (sem modulação de efeitos) quando do julgamento da ADI 4480.

Embargos de Declaração

A Procuradoria da Fazenda Nacional opôs os Embargos de fls. 951/958 em face do citado acórdão por omissão e obscuridade.

Em síntese, argumentou que *“a declaração de inconstitucionalidade apenas do § 1º do art. 32 da Lei 12.101/2009 (e não do artigo em sua integralidade) não traz, por si só, consequências para a tramitação e a validade dos processos administrativos fiscais hoje em julgamento no CARF”* (fl. 953).

Acrescentou que “o § 1º do art. 32 não é norma de imposição automática do eventual crédito tributário, mas de afastamento da necessidade de expedição do antigo ato cancelatório de isenção, no caso de fatos geradores realizados na vigência da Lei 8.212/91” (fl. 955).

Desta forma, alegou que o ato cancelatório não seria mais necessário, ao passo que a RFB já deveria relatar os fatos que demonstram o não atendimento aos requisitos para a imunidade quando da lavratura do auto de infração, conforme previsto no *caput* do art. 32, e seu respectivo § 2º, da Lei nº 12.101/2009, os quais tiveram a sua constitucionalidade confirmada pelo STF.

Portanto, afirma que a declaração de inconstitucionalidade material do §1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009 não seria razão de nulidade, por si só, do lançamento, já que o contribuinte teve assegurado o seu direito ao contraditório e ampla defesa.

Portanto, requereu a atribuição de efeitos modificativos aos aclaratórios.

Do Despacho de Admissibilidade

Os Embargos de Declaração foram admitidos, conforme despacho de fls. 962/967, uma vez verificados os vícios apontados pela Embargante.

Consequentemente, o processo foi encaminhado para inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Como exposto, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração em face do acórdão proferido por esta Colenda Turma que decidiu por cancelar do lançamento ao argumento de que estaria embasado em dispositivo declarado inconstitucional pelo STF (§1º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009).

Numa análise mais acurada do caso, entendo que os vícios apontados pela EMBARGANTE de fato existem e, portanto, merecem acolhimento os aclaratórios para saná-los.

Explica-se.

Como visto, o presente lançamento teve como fundamento a constatação, autônoma, realizada pela Receita Federal de que o contribuinte descumpriu os requisitos para fazer jus à imunidade.

Com a entrada em vigor da Lei n.º 12.101/2009 houve mudança significativa no processo de verificação dos requisitos necessários para gozo da imunidade constitucional, extinguindo-se a necessidade de um ato declaratório de reconhecimento da imunidade e, de igual modo, de um processo administrativo prévio de cancelamento da isenção. Neste sentido, nos casos em que for verificado o descumprimento dos requisitos para o gozo da isenção, é possível o lançamento de ofício por parte da Receita Federal (autoridade competente para a cobrança de tributos). Sobre o tema, destaca-se o conteúdo do art. 26, §3º, da Lei n.º 12.101/2009:

Art. 26. Da decisão que indeferir o requerimento para concessão ou renovação de certificação e da decisão que cancelar a certificação caberá recurso por parte da entidade interessada, assegurados o contraditório, a ampla defesa e a participação da sociedade civil, na forma definida em regulamento, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da publicação da decisão.

§ 1º O disposto no caput não impede o lançamento de ofício do crédito tributário correspondente. (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

§ 2º Se o lançamento de ofício a que se refere o § 1o for impugnado no tocante aos requisitos de certificação, a autoridade julgadora da impugnação aguardará o julgamento da decisão que julgar o recurso de que trata o caput. (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

§ 3º O sobrestamento do julgamento de que trata o § 2º não impede o trâmite processual de eventual processo administrativo fiscal relativo ao mesmo ou outro lançamento de ofício, efetuado por descumprimento aos requisitos de que trata o art. 29. (Incluído pela Lei n.º 12.868, de 2013)

Inclusive, a própria Lei n.º 12.101/2009 estabelece a competência da Receita Federal para verificar se a entidade permanece cumprindo os requisitos para gozar da imunidade constitucional, a ver:

Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

~~§ 1º Considerar-se á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.~~

§ 2º O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente.

Como exposto, o §1º do mencionado artigo foi declarado inconstitucional pelo STF (sem modulação de efeitos) quando do julgamento da ADI 4480, cuja decisão transitou em julgado em 24/04/2021. A decisão final plenária do STF foi no seguinte sentido:

O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e **declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009**, nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello.

- Plenário, Sessão Virtual de 20.3.2020 a 26.3.2020.

- Acórdão, DJ 15.04.2020.

Importante transcrever trechos do voto proferido pelo Exmo. Relator Ministro Gilmar Mendes (Relator da ADI 4480) na ocasião a fim de esclarecer que o dispositivo julgado inconstitucional foi o §1º do art. 32 e não a norma prevista no *caput*:

Cumprir registrar que, no meu entender, o *caput* do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Eis a redação do *caput* do artigo 32:

(...)

Por fim, entendo que merece prosperar o argumento de inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009, *in verbis*:

(...)

O referido dispositivo, a meu ver, encontra-se em clara afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determina a “*suspensão automática*” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional.

Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

(grifos nossos)

Neste ponto, entendo que assiste razão à EMBARGANTE ao apontar omissão e obscuridade no acórdão embargado, pois a mencionada decisão do STF não traz reflexos no presente caso. Isto porque em nenhum momento a autoridade fiscal ignorou (ou negou vigência) ao conteúdo do §2º do art. 32 da Lei nº 12.101/2009.

Conforme já observado, uma vez verificado o descumprimento dos requisitos do art. 29, compete à Receita Federal lavrar o auto de infração e relatar os fatos. Neste ponto, salienta-se que o *caput* do art. 32 da Lei nº 12.101/2009, anteriormente transcrito (cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo STF), determina expressamente que em caso de descumprimento dos requisitos elencados, caberá à fiscalização da Secretaria da Receita Federal lavrar o auto de infração. Portanto, há competência para o citado órgão efetuar o lançamento.

Ou seja, por força do art. 32, §2º, a fiscalização, ao constatar o descumprimento de requisitos pela RECORRENTE, lavrou o auto de infração relativo ao período correspondente obedecendo ao rito do Decreto n.º 70.235/72. Desta forma, foi assegurado ao contribuinte a ampla defesa e contraditório. Por tal razão sua defesa foi objeto de apreciação pela DRJ e também por este CARF.

Deixar de lavrar o auto de infração não é uma opção da autoridade fiscal, que deve efetuar o lançamento quando verificar a ocorrência do fato gerador, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Nestes termos, em que pese a declaração de inconstitucionalidade material do §1º do art. 32 da Lei n.º 12.101/2009, talvez o efeito prático de tal declaração seja apenas observado no caso de não ser lavrado auto de infração com constituição do crédito tributário. Nestas hipóteses, o STF entendeu que o direito à imunidade não pode ser automaticamente suspenso, devendo ser observado o contraditório e a ampla defesa quanto ao direito à imunidade. Por outro lado, no caso de lançamento do crédito tributário, o direito ao contraditório e à ampla defesa são assegurados pois resta observado o rito do processo administrativo fiscal (Decreto-Lei n.º 70.235/72), com todos os recursos inerentes a tal procedimento.

Como pode observar, em caso de descumprimento de requisitos (situação dos autos) o processo administrativo obedecerá ao rito vigente para o procedimento de lançamento do crédito tributário, o que foi plenamente assegurado no presente caso.

Portanto, merecem prosperar as razões da EMBARGANTE. Neste sentido, entendo por ACOLHER os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para afastar a decisão que cancelou o lançamento por suposta inconstitucionalidade do embasamento legal, devendo o lançamento ser cancelado sob argumento diverso, conforme adiante explicitado.

Consequentemente, devem ser apreciados os Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em face da decisão da DRJ de origem.

DOS RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO

Importante salientar que a admissibilidade do Recurso de Ofício já ocorreu quando da apreciação do caso por esta Colenda Turma em 01/09/2021. Desta forma, encontra-se superada a questão envolvendo a admissibilidade do Recurso de Ofício em razão do limite de alçada, pois isto já ocorreu no momento do julgamento anterior.

Dada a peculiaridade do caso, ambos os recursos serão analisados paralelamente. Assim, passo a julgar o recurso de ofício pelas mesmas razões de análise do recurso voluntário.

Conforme exposto no Relatório, a RECORRENTE efetuou pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados a seus empregados nos meses de 02/2011 e 10/2011, sob a alegação de “*que atualmente adota para o pagamento destes valores o mesmo critério previsto de Participação nos Lucros e Resultados dos funcionários do Banco Bradesco*”.

Neste sentido, a autoridade fiscal entendeu que a contribuinte, considerada entidade filantrópica, teria descumprido a regra prevista no art. 46, inciso V, do Decreto n.º 8.242/2014, o qual possui matriz legal no art. 29, V, da Lei n.º 12.101/2009 e textualmente proíbe a distribuição de resultados ou participações sob qualquer forma ou pretexto.

Ademais, o art. 2.º, § 3.º, inciso II, da Lei 10.101/2000, prevê que tais entidades sem fins lucrativos não se equiparam à empresa para fins de instituição de programas de PLR isentos de contribuição previdenciária.

Consequentemente, a autoridade lançadora entendeu pela perda do direito à imunidade no período de distribuição da PLR, e realizou o lançamento das contribuições patronais (Seguridade Social e GILRAT) e das devidas a Terceiros incidentes sobre todas as remunerações creditadas aos empregados e autônomos no mencionado período, seja a título de PLR ou não, nos termos do art. 32, §§ 1.º e 2.º, da Lei n.º 12.101/2009.

A contribuinte defende-se ao alegar que referida verba não seria uma distribuição de resultados ou participações, mas sim verdadeiro investimento na consecução de seus objetivos institucionais (prestação de serviços educacionais), de forma a atender o previsto no art. 29, II, da Lei n.º 12.101/2009

No que diz respeito às entidades beneficentes de assistência social, o art. 195, §7.º, da Constituição Federal prevê a imunidade dessas entidades em relação às contribuições destinadas à seguridade social, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 7.º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Portanto, conclui-se que a autuação decorre de descumprimento de preceitos vigentes contidos em lei ordinária (art. 29 da Lei n.º 12.101/2009), considerados indispensáveis para fazer jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n.º 8.212/91, de modo que deve ser analisado o cumprimento dos mencionados requisitos, conforme especificado pela autoridade fiscal.

Assim, entendo importante esclarecer que o STF, quando da análise conjunta do mérito dos embargos de declaração opostos nos autos da ADI 2.028, da ADI 2.036, da ADI 2.621, da ADI 2.228 e do RE 566.622, entendeu que os aspectos procedimentais da imunidade, relacionados à certificação, à fiscalização e ao controle das entidades beneficentes de assistência social podem ser regulamentados por lei ordinária; **por outro lado, é exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação** das entidades de assistência

social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

Em síntese, o STF definiu ser legítima a atuação do legislador ordinário, no trato de questões procedimentais, desde que não interfira com a própria caracterização da imunidade.

Neste sentido, entendeu que vinculações restritivas “à livre disposição do indivíduo para agir nos campos da benemerência ou da filantropia” bem como “definir que a imunidade somente é aplicável se um determinado percentual da receita bruta for destinado à prestação gratuita de serviços”, são matérias afetas à lei complementar; ao passo que outras questões, como a mera certificação prevista no art. 55, II, da Lei nº 8.212/91, poderia ser exigida mediante lei ordinária.

O seguinte trecho do voto proferido pela Ministra Rosa Weber quando do julgamento dos Embargos de Declaração no RE 566622, citando palavras dos Ministros Luiz Fux e Dias Toffoli, esclarece a questão:

Acompanhei o voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki em sua integralidade. Destaquei, nessa linha, a necessária distinção, na exegese do **art. 195, § 7º, da CF**, entre os aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo das entidades beneficentes de assistência social, passíveis de definição em lei ordinária, e a definição do modo de atuação das entidades contempladas no preceito, a exigir lei complementar.

No mesmo sentido votou o Ministro **Luiz Fux**, de cujo voto destaco o seguinte excerto:

“Então, basicamente, tudo aquilo que influi diretamente da imunidade reclama lei complementar, e aqueles aspectos procedimentais de habilitação de documentos, apresentação dos documentos para ver a categorização da sociedade como beneficente se submetem a uma lei ordinária para a qual não há necessidade de quorum específico para isso.”

O Ministro **Dias Toffoli** acompanhou o voto proferido pelo Ministro Teori Zavascki tanto em relação ao mérito das ações objetivas quanto em relação ao recurso extraordinário, observando que “a lei complementar está reservada aos requisitos para a concessão da referida imunidade, e a lei ordinária, não só a lei ordinária, mas também os regramentos - existem vários regramentos infranormativos aí, não só infraconstitucionais, mas infralegais - que são emitidos pelos órgãos públicos a respeito do tema, não podem estabelecer requisitos, eles estabelecem, evidentemente, procedimentos”.

(destaques no original)

Em outro trecho de seu voto, a Excelentíssima Ministra Rosa Weber esclareceu o seguinte:

Não paira dúvida, pois, sobre a convicção de que a delimitação do campo semântico abarcado pelo conceito constitucional de “entidades beneficentes de assistência social”, por inerente ao campo das imunidades tributárias, sujeita-se à regra de reserva de lei complementar, consoante disposto no **art. 146, II, da Carta Política**.

Qual é, pois, a dificuldade que aqui se apresenta? Tanto a tese **estrita** (refletida na ementa do **RE 566.622** e na tese de repercussão geral do **tema n.º 32**) – segundo a qual todo e qualquer aspecto relacionado ao regime jurídico das entidades beneficentes de assistência social, de que cogita o **art. 195, § 7º, da CF**, somente pode ser positivado mediante lei complementar – quando a tese **flexível** – segundo a qual aspectos meramente procedimentais, que não dizem respeito à própria definição de tais entidades, podem ser veiculados mediante lei ordinária – autorizam, consideradas as normas examinadas nos casos em apreço, resultados similares: a procedência total das ADIs 2028 e 2036, parcial das ADIs 2228 e 2621, e o provimento do **RE 566.622**.

No exame das ações diretas, a Corte concluiu pela **inconstitucionalidade formal** de preceitos normativos não veiculados mediante lei complementar que inovavam na ordem jurídica ao exigirem contrapartidas diversas para o gozo da imunidade objeto do **art. 195, § 7º, da CF**. Nesse enfoque, o **resultado** do julgamento das ADIs não deixa de ser coerente com a **procedência** do recurso extraordinário.

As **teses jurídicas** subjacentes a uma e outra decisão se mostram, de fato, antagônicas – circunstância ensejadora, aliás, da oposição dos presentes embargos de declaração.

E a contradição entre as teses não se limita ao campo teórico, mas antes se traduz em incerteza que se espraia para o campo normativo. É que, a prevalecer a tese consignada no voto condutor do julgamento do **RE 566.622**, deve ser reconhecida a declaração **incidental** da **inconstitucionalidade de todo o art. 55 da Lei n.º 8.212/1991**, inclusive em sua **redação originária**, cabendo ao **art. 14 do CTN** a regência da espécie.

A prevalecer, a seu turno, o voto condutor das ADIs, do Ministro Teori Zavascki, deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade apenas do **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei n.º 8.212/1991, acrescidos pela Lei n.º 9.732/1998**, permanecendo constitucionalmente hígido o restante do dispositivo, em particular o seu **inciso II**, que, objeto das ADIs 2228 e 2621, teve a pecha de inconstitucional expressamente afastada, conforme o julgamento das ADIs, tanto em relação à sua **redação originária** quanto em relação às redações que lhe foram dadas pelo **art. 5º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 3º da Medida Provisória n.º 2.187-13/2001**.

Há que ora definir, pelo menos, qual é a norma incidente à espécie, à luz do enquadramento constitucional: se o **art. 14 do CTN** ou o **art. 55 da Lei n.º 8.212/1991** (à exceção do seu **inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º, acrescidos pela Lei n.º 9.732/1998**, declarados inconstitucionais nas ações objetivas). Num caso, o CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) foi declarado constitucional e no outro foi declarado inconstitucional.

Outro aspecto a ser enfrentado é o fato de que, tal como redigida, atese de repercussão geral aprovada nos autos do **RE 566.622** sugere a inexistência de qualquer espaço normativo que pudesse ser integrado por legislação ordinária, o que, na minha leitura, não é o que deflui do cômputo dos votos proferidos.

(...)

Conclusão

I. Embargos de declaração nas ADIs **acolhidos em parte**, sem efeito modificativo, para: **(i)** sanando erro material, excluir das ementas das **ADIs 2028 e 2036** a expressão “*ao inaugurar a divergência*”, tendo em vista que o julgamento

dessas duas ações se deu por unanimidade; e (ii) prestar esclarecimentos, nos termos da fundamentação.

II. Embargos de declaração no RE 566.622 acolhidos em parte para, sanando os vícios identificados:

(i) assentar a constitucionalidade do **art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original** e nas redações que lhe foram dadas pelo **art. 5º da Lei 9.429/1996** e pelo **art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001**; e

(ii) a fim de evitar ambiguidades, conferir à tese relativa ao **tema nº 32** da repercussão geral a seguinte formulação:

“A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

É como voto.

(destaques no original)

Sendo assim, nas palavras da Excelentíssima Ministra Rosa Weber, apesar de firmar o entendimento de que a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF (instituição de contrapartidas a serem por elas observadas), foi adotada uma *“tese flexível – segundo a qual aspectos meramente procedimentais, que não dizem respeito à própria definição de tais entidades, podem ser veiculados mediante lei ordinária”*.

Em síntese, o STF definiu ser legítima a atuação do legislador ordinário, no trato de questões procedimentais, desde que não interfira com a própria caracterização da imunidade.

O referido julgamento não contemplou a Lei nº 12.101/2009. No entanto, a tese firmada pelo STF é no sentido de ser exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas.

Importante mencionar que, conforme devidamente esclarecido com o julgamento dos embargos de declaração, já deve ser reconhecida a declaração de inconstitucionalidade do inciso III e dos §§ 3º, 4º e 5º do art. 55 da Lei nº 8.212/1991 (abaixo transcritos), com base no voto condutor do Ministro Teori Zavascki proferido na **ADI 2028** (com decisão transitada em julgado em 16/05/2020):

Art. 55. (...)

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

(...)

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento.

Por sua vez, quanto à **ADI 4480**, o STF (após julgamento de embargos de declaração) concluiu o seguinte:

“Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§ 1º e 2º; do art. 18, caput; do art. 29, VI, e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009”.

O disposto no art. 29, VI, da Lei nº 12.101/2009, declarado inconstitucional, possui a seguinte redação:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

Ou seja, conforme restou decidido pelo STF quando do julgamento da **ADI 4480** (com decisão transitada em julgado em 24/04/2021), permanecem incólumes os dispositivos das referidas leis ordinárias que estão lastreados no art. 14 do CTN, lei complementar que deve ser observada, conforme entendimento do STF, pelo menos até que seja publicada nova lei complementar específica para tratar da matéria. Assim, transcreve-se, abaixo, trecho do voto proferido pelo Exmo. Relator Ministro Gilmar Mendes (Relator da ADI 4480) na ocasião:

Quanto ao art. 29 [da Lei nº 12.101/2009] e seus incisos e ao art. 30, reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas. Eis o teor dos referidos dispositivos:

Com isso, o art. 14 do CTN é o dispositivo de lei complementar que define o modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF (institui contrapartidas a serem por elas observadas):

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Consequentemente, o STF já entendeu pela constitucionalidade formal do art. 29, inciso V da Lei nº 12.101/2009 (fundamento legal do lançamento) quando do julgamento da **ADI 4480** (com decisão transitada em julgado). Sobre o tema, extrai-se o seguinte excerto da decisão proferida pelo STF:

Nesse contexto, entendo que os incisos I e V do artigo 29 se amoldam ao inciso I do artigo 14 do CTN (“*não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título*”); e o inciso II do artigo 29 ajusta-se ao inciso II do artigo 14 do CTN (“*aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais*”). E, como consequências dedutivas do inciso III do artigo 14 do CTN (“*manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*”), tem-se os incisos III, IV, VII e VIII do artigo 29 da Lei 12.101/2009. **Portanto, não vislumbro a alegada inconstitucionalidade formal do artigo 29 e incisos I, II, III, IV, V, VII e VIII.**

Neste sentido, tem-se que o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscal para fundamentar o presente lançamento (inciso V do art. 29 da Lei nº 12.101/2009) se amolda ao disposto no art. 14, inciso I, do CTN.

Insta salientar que a falta de menção aos incisos do art. 14 do CTN no auto de infração não importa em nulidade do lançamento se demonstrado o descumprimento dos requisitos lá descritos e citados o(s) inciso(s) do art. 55 da Lei 8.212/91 ou do art. 29 da Lei 12.101/91, conforme a época, eis que tais incisos são equivalentes ou decorrentes do disposto no CTN, conforme entendido pelo STF.

No presente caso, independentemente da discussão envolvendo as exigências firmadas via lei ordinária, é possível constatar que a autuação decorreu da constatação de eventual descumprimento de um dos requisitos previstos em lei complementar, qual seja: a distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, conduta que, se caracterizada, também violaria a norma contida no art. 14, inciso I do CTN e, consequentemente, afastaria a imunidade.

Findado estes esclarecimentos, analisaremos os fatos apontados pela fiscalização como caracterizadores desta conduta.

Da Distribuição de Lucros

Alega a fiscalização que um dos requisitos para manutenção da imunidade é a não distribuição de resultados ou participações. Contudo, a despeito desta exigência, a contribuinte teria descumprido tal requisito quando pagou valores a título de Participação nos Lucros e Resultados a seus empregados nos meses de 02/2011 e 10/2011.

A documentação trazida aos autos converge para a constatação de que, no período fiscalizado, a contribuinte distribuiu participação nos lucros devida como consequência de programa firmado com seus empregados (fls. 83/86), com a finalidade de diminuir os “*índices de repetência e evasão escolar, redundando na melhoria da qualidade geral do ensino, bem como do êxito obtido no cumprimento das metas estabelecidas e em consonância com as disposições da Lei nº 10.101/2000*”. Assim, foi previsto pagamento de PLR como também de adicional de PLR, nos termos da Cláusula Segunda do mencionado Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados (fl. 83):

CLÁUSULA SEGUNDA.

REGRA BÁSICA: pagamento de valor equivalente a 54% (cinquenta e quatro por cento) do salário de setembro/2011, acrescido da importância de R\$ 840,00 (oitocentos e quarenta reais), limitado ao valor máximo de R\$ 4.696,37 (quatro mil seiscentos e noventa e seis reais e trinta e sete centavos).

PARÁGRAFO PRIMEIRO.

Em caráter excepcional a **FUNDAÇÃO** distribuirá a importância de R\$1.400,00 (hum mil e quatrocentos reais) referente a parcela de PLR Adicional a todos os empregados elegíveis, respeitada a proporcionalidade citada nos parágrafos terceiro e quarto.

Por meio do Termo de Aditamento ao referido Acordo de PLR, ficou estabelecida majoração do valor da PLR e do adicional previstos na Cláusula Segunda acima transcrita, nos seguintes termos:

II. Pelo presente que, para todos os efeitos de direito ficará fazendo parte integrante do citado Instrumento de Acordo, as partes resolvem aditá-lo, como de fato aditado têm, para dele ficar constando que os contratantes concordam em alterar a disposição do pagamento, da seguinte forma:

1. O valor individual constante da Regra Básica da PLR estabelecido na Cláusula Segunda, será majorado até alcançar 2,2 (dois inteiros e dois décimos) salários de setembro de 2011 e limitado ao valor de R\$ 17.220,04 (dezesete mil, duzentos e vinte reais e quatro centavos), abatendo-se a importância da PLR antecipada em 28.10.2011, conforme Instrumento de Acordo de 21.10.2011 que ora se adita.
- II. A importância adicional definida no parágrafo primeiro da Cláusula Segunda do já citado instrumento de acordo será majorada para R\$ 2.8000,00 (dois mil e oitocentos reais), abatendo-se a importância da parcela adicional de PLR antecipada em 28.10.2011.

Antes de adentrar no tema envolvendo o possível descumprimento de requisito para a imunidade da contribuinte, entendo ser necessário discutir a natureza da verba por ela paga aos empregados a título de PLR.

É que, diante do exposto, tem-se que se os valores pagos pela contribuinte foram a título de programa de PLR (independentemente se firmado ou não nos termos da Lei isentiva nº 10.101/2000), resta evidente que tais verbas carregam o status de remuneração, pois são nítidos valores devidos a título de contraprestação do labor. O fato de ter a incidência das contribuições previdenciárias afastada sobre tais verbas é uma outra questão, a ser observada em razão do cumprimento de requisitos da isenção, visto ser essa uma hipótese de não incidência legalmente qualificada.

Em outras palavras: o pagamento de valores relacionados com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; por outro lado, para afastar a incidência das contribuições previdenciárias, devem ser observados os requisitos legalmente previstos, os quais são interpretados literalmente por se tratar de norma que afasta a incidência tributária.

Sobre o tema, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR. Para tanto, entendo ser extremamente didático o voto vencedor proferido pelo ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão n.º 2201-003.723, a conferir:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descuidar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro,

Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, "**não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade**" o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea 'j' do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de "**participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica**"

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a

regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que **a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.**

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a

lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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;

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:

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

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

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação

sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Neste sentido, por serem valores devidos a título de contraprestação de serviços, as verbas pagas aos empregados em decorrência de programas de PLR não se confundem com a distribuição de lucros, resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do patrimônio da empresa, por serem o pagamento de uma verba contraprestacional em razão do esforço do trabalhador para o alcance de determinada meta.

Desta forma, por se tratar de verba com caráter contraprestacional, a PLR paga aos empregados não possui as características de uma distribuição de lucros por parte da empresa. Se assim o fosse, o mero salário pago pela empresa aos seus funcionários poderia ser interpretado como uma distribuição de patrimônio ou das rendas de uma empresa, o que não é.

A própria Lei nº 10.101/2000 dispõe que o pagamento da PLR pode ter como critério, dentre outros (art. 2º, §1º, incisos I e II):

- (i) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; ou
- (ii) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Com isso, fica nítido que o pagamento da PLR pode não estar atrelado ao lucro da empresa, mas sim ao atingimento de metas e resultados pactuados previamente. No caso dos autos, o Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados prevê que os valores foram pagos em razão do cumprimento das metas estabelecidas, consistente na “*diminuição dos índices de repetência e evasão escolar*”.

Ou seja, resta evidente que a obtenção de lucro não era condição para o pagamento da PLR. E nem poderia ser, pois as entidades sem fins lucrativos (como é o caso da contribuinte) não auferem lucro, mas sim superávit. Portanto, também por esse motivo, não se pode equiparar tais pagamentos a uma distribuição de lucros para fins de perda da imunidade.

Importante ressaltar que não se está discutindo o cumprimento, ou não, dos requisitos da Lei nº 10.101/2000 na PLR estabelecida pela contribuinte (matéria sequer abordada pela autoridade lançadora), mas tão-somente levantando o argumento de que os acordos de PLR não necessariamente estão sempre ligados à obtenção de lucro.

Sendo assim, o pagamento de PLR aos empregados, ao meu ver, não se enquadra na proibição legal direcionada às entidades beneficentes, prevista no art. 14, I, do CTN, como requisito para manutenção da imunidade das contribuições previdenciárias:

CTN

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

Lei nº 12.101/2009

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

A distribuição de lucros prevista nas normas acima deve ser entendida como aquela direcionada aos membros da diretoria da entidade beneficente, e não ao pagamento realizado em favor de seus funcionários, sobretudo quando nitidamente em caráter contraprestacional ao atingimento de uma meta.

Tal questão fica clara na leitura do art. 2º, § 3º, II, da Lei nº 10.101/2000, através do qual a lei isentiva expõe que não se compara à empresa (para fins da citada lei) a entidade sem fins lucrativos que cumpra determinados requisitos, os quais são os mesmos do art. 14 do CTN:

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;

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

Como exposto, ao tratar do requisito que veda a distribuição de patrimônio e renda, a Lei nº 10.101/2000 prevê como condição que a entidade imune “*não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas*”.

Como reforço argumentativo do posicionamento acima externado, tem-se que, atualmente, com as modificações trazidas pela Lei nº 14.020/2020, a Lei nº 10.101/2000 passou a permitir que as entidades beneficentes instituam programas de PLR, desde que se valendo de

índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos; ou seja, não baseado no atingimento de lucro (§3º-A do art. 2º da Lei nº 10.101/2000):

Art. 2º (...)

§ 3º-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º deste artigo não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

Sendo assim, se o pagamento de PLR a empregados com base no atingimento de metas fosse considerada uma distribuição de lucros, como entendeu a autoridade fiscal, existiria hoje um paradoxo entre as regras de imunidade e a previsão legal para pagamento de PLR isenta. Isto porque a entidade beneficente que optasse por instituir programa de PLR com base na autorização atualmente prevista na Lei nº 10.101/2000, estaria automaticamente descumprindo um requisito para a imunidade, conforme art. 14, I, do CTN. Esta parece não ser a melhor solução para a questão, pois se a PLR paga a empregados fosse, de fato, uma distribuição de lucro, esses dois dispositivos não poderiam coexistir no ordenamento jurídico.

Tanto que, ainda mais recentemente, a Lei Complementar nº 187/2001 (que atualmente regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social), prevê em seu art. 3º, V, que a vedação da distribuição de resultados é direcionada aos conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores das entidades beneficentes:

Art. 3º Farão jus à imunidade de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal as entidades beneficentes que atuem nas áreas da saúde, da educação e da assistência social, certificadas nos termos desta Lei Complementar, e que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

(...)

V - não distribuam a seus conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores seus resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto, e, na hipótese de prestação de serviços a terceiros, públicos ou privados, com ou sem cessão de mão de obra, não transfiram a esses terceiros os benefícios relativos à imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal;

Desta feita, entende-se que a vedação prevista no art. 14, I, do CTN (vigente à época dos fatos) refere-se à distribuição feita aos dirigentes, mantenedores, etc., e não aos empregados da entidade beneficente, como já vastamente exposto acima. Portanto, ao contrário do que entendeu a DRJ de origem, entendo que a contribuinte não descumpriu qualquer regra que lhe custasse a imunidade das contribuições previdenciárias.

Por outro lado, mesmo entendendo que a contribuinte não descumpriu qualquer requisito do art. 14 do CTN para a perda da imunidade, há uma questão singular a ser observada no caso concreto. Isto porque a autoridade fiscal fundamentou o lançamento também em dispositivos da Lei nº 10.101/2000 e, s.m.j., à época dos fatos, a entidade beneficente sem fins lucrativos não podia instituir um programa de PLR isento em razão de uma determinação expressa da própria norma isentiva (art. 2º, § 3º, II, da Lei nº 10.101/2000), pois não havia qualquer exceção a tal regra.

Porém, entendo que a consequência para o acima exposto seria apenas a possibilidade de cobrar a contribuição previdenciária a cargo dos segurados incidentes sobre os valores pagos a título de PLR. Isto porque a entidade permaneceu imune em relação à cota

patronal e às contribuições devidas a Terceiros (inclusive quanto aos valores pagos a título de PLR).

Sabe-se que com a Lei nº 14.020/2020, a referida situação mudou, sendo permitido às entidades beneficentes instituírem PLR isentas desde que os programas estejam baseados em índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos (§3º-A do art. 2º da Lei nº 10.101/2000).

No entanto, entendo que tal regra não se aplica ao caso concreto, cujos fatos ocorreram antes da vigência da Lei nº 14.020/2000. Isto porque, como regra geral, a legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros (art. 105 do CTN). Como exceção, a lei pode ser aplicada a fato pretérito, desde que seja expressamente interpretativa, além de outras hipóteses envolvendo ato não definitivamente julgado, conforme art. 106 do CTN:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso, o art. 37 do Projeto de Lei convertido na Lei nº 14.020/2020 atribuída expressa natureza interpretativa ao recém incluído §3º-A do art. 2º da Lei nº 10.101/2000:

Art. 37. Para efeito de aplicação do inciso I do caput do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), têm caráter interpretativo as alterações promovidas pela presente Lei nos §§ 3º-A, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Porém, referido dispositivo foi vetado, sendo o veto mantido pelo Legislativo. Na Mensagem nº 377, de 6 de julho de 2020, foram expostas as seguintes razões para o veto:

Razões dos vetos

Os dispositivos propostos, ao disporem, por meio de emenda parlamentar, sobre matéria estranha e sem a necessária pertinência temática estrita ao objeto original da Medida Provisória submetida à conversão, violam o princípio democrático e do devido processo legislativo, nos termos dos arts. 1º, **caput**, parágrafo único; 2º, **caput**; 5º, **caput**, e LIV, da Constituição da República e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (ADI 4433, Relatora Min. Rosa Weber). Ademais, as medidas acarretam renúncia de receita, sem o cancelamento equivalente de outra despesa obrigatória e sem que esteja acompanhada de estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, o que viola o art.

113 do ADCT, a Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como a Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2020 (Lei n.º 13.898, de 2019).”

Neste sentido, não há como aplicar as regras trazidas pela Lei n.º 14.020/2020 a fatos pretéritos. Inclusive porque houve uma clara inovação de como já vinha sendo interpretada a lei anterior, o que afasta o seu caráter interpretativo, pois as alterações estabelecem e definem uma situação que antes não havia, qual seja: a possibilidade de entidade beneficente sem fins lucrativos instituírem PLR isenta de contribuições previdenciárias.

Diante do exposto, tem-se a seguinte situação: nas competências fiscalizadas, a contribuinte era imune das contribuições previdenciárias patronais e destinada a Terceiros, nos termos da Lei n.º 12.101/2009; sendo que os pagamentos por ela realizados a título de PLR não podem ser acobertados pela isenção da Lei n.º 10.101/2000, a qual afastava a incidência das contribuições patronais, da destinada a Terceiros e também daquelas devidas pelos segurados.

Isto posto, o lançamento apenas poderia envolver a cobrança da contribuição previdenciária a cargo dos segurados, haja vista que as contribuições patronais e aquelas devidas a Terceiros (seja incidente sobre os pagamentos ordinários, seja incidente sobre a PLR) estavam acobertadas pelo manto da imunidade.

Contudo, constata-se que o presente lançamento envolveu apenas as contribuições patronais (CPP e SAT/RAT) e as contribuições destinadas a Terceiros. Desta forma, como a contribuinte estava imune em relação a ambas as exações, não merece prosperar o lançamento, o qual deve ser integralmente cancelado.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por ACOLHER os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para, superando os vícios apontados no acórdão n.º 2201-009.123, reconhecer que o lançamento não está fundamentado em dispositivo declarado inconstitucional e, portanto, não merece ser cancelado por tal motivo.

Ato contínuo, superada a questão acima, e ao proceder com a análise de mérito, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, devendo o lançamento ser integralmente cancelado, pelas razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

A página de autenticação não faz parte dos documentos do processo, possuindo assim uma numeração independente.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado ao processo em 04/03/2023 15:04:46 por Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

Documento assinado digitalmente em 04/03/2023 15:04:46 por CARLOS ALBERTO DO AMARAL AZEREDO e Documento assinado digitalmente em 24/02/2023 12:16:02 por RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 29/04/2024.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP29.0424.10285.3TEX

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:

94EB6E8238807AF1A4FF1FF0D39EAB6FEC5BC6A6681D1F12B2323DFC41B88A17