

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

PROCESSO	16045.720010/2017-35
ACÓRDÃO	2402-012.706 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	05 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL E FUNDAÇÃO BRADESCO FAZENDA NACIONAL E FUNDAÇÃO BRADESCO

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2012

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. MOMENTO DE AFERIÇÃO DO VALOR. DATA DE APRECIÇÃO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso de ofício interposto em face de decisão, que exonerou o sujeito passivo de tributo e encargos de multa, em valor total inferior ao limite de alçada, o qual deve ser aferido na data de sua apreciação em segunda instância, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 103.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, por falta de atingimento do limite de alçada vigente e conhecer e dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela (suplente convocada), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino.

RELATÓRIO

Tratam-se de recurso de ofício e de recurso voluntário (p. 4.881) interpostos em face da decisão da 7ª Tuma da DRJ/REC, consubstanciada no Acórdão nº 11-61.128 (p. 4.821), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Tem-se em pauta processo administrativo fiscal constituído de dois autos de infração (AI) para a exigência dos seguintes tributos, nas competências 02/2012 a 13/2012:

- * Contribuição previdenciária da empresa/empregador, incluindo a contribuição para financiamento da aposentadoria especial (fls. 2/103). Valor R\$ 51.854.282,93;
- * Contribuição para outras entidades e fundos (fls. 104/279). Valor R\$ 10.854.627,23.

Consoante relatório fiscal (fls. 284/294), as contribuições exigidas decorrem da suspensão do direito à isenção das contribuições previdenciárias de entidade filantrópica, por ter pago participação nos lucros e resultados (PLR) a seus empregados. Em razão do descumprimento de requisito essencial à fruição do direito ao benefício fiscal, considerou-se suspensa a imunidade da Fundação Bradesco nas competências 02/2012 a 13/2012, conforme determina o art. 32, §§1º e 2º da Lei nº 12.101/2009.

O crédito lançado se refere à matriz e às 36 filiais arroladas nos anexos dos autos de infração.

A auditoria explica que entidades consideradas filantrópicas estão impedidas de distribuir resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas de seu

patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto, conforme dispõe o artigo 46, Inciso V, do Decreto 8.242/2014, que Regulamenta a Lei 12.101/2009, que dispõe sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social e sobre procedimentos de isenção das contribuições para a seguridade social. Constatada a qualquer tempo a irregularidade, considerar-se-á cancelada a certificação da entidade desde a data da ocorrência da infração, sem prejuízo da exigibilidade do crédito tributário e das demais sanções previstas em lei.

Relata o Fisco que as convenções coletivas dos professores apenas registram de forma genérica:

14. Participação nos lucros ou resultados ou abono especial

Será devido aos PROFESSORES o pagamento de participação nos lucros ou resultados (ESCOLAS não enquadradas no inciso II do parágrafo 3º, artigo 2, da Lei 10.101, de 19 de dezembro de 2000) ou abono especial (ESCOLAS enquadradas no Inciso II do parágrafo 3º, artigo 2º da Lei 10.101, de 19 de dezembro de 2000), nos valores e prazos abaixo definidos:

A. até 15 de outubro de 2012, parcela correspondente a 24% (vinte e quatro por cento) do seu salário mensal bruto;

B. até 15 de outubro de 2013, parcela correspondente a 24% (vinte e quatro por cento) do seu salário mensal bruto.

Parágrafo único - Com a concessão do abono especial ou da participação nos lucros ou resultados, nos termos da presente cláusula, dá-se por cumprida a Lei 10.101, de 19 de dezembro de 2000 e publicada no Diário Oficial da União de 20 de dezembro de 2000.

Da análise do acordo relativo ao PLR 2012, a auditoria ressalta que o instrumento apresentado foi assinado apenas por uma comissão de 3 empregados, sem a presença/comprovação de um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, além de conter apenas regras genéricas para o pagamento da PLR, estabelecendo valores a serem pagos a todos os empregados elegíveis, sem qualquer referência a 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.

A Fiscalização prossegue dizendo que a parcela denominada participação nos lucros e resultados está prevista no art. 7º inciso XI da Constituição Federal e, de acordo com a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, não integra o salário-de-contribuição somente quando paga ou creditada de acordo com a lei específica.

Por ter a Fundação Bradesco pago aos seus empregados participação nos lucros ou resultados infringindo dispositivo de lei, foi suspensa a isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, sendo lançado nesse processo as contribuições previdenciárias sobre a referida verba, bem como a cota patronal sobre a base de

calculada em GFIP de empregados e contribuintes individuais, além das contribuições devidas a terceiros/outras entidades e fundos.

As bases de cálculo foram lançadas de acordo com as seguintes infrações:

Infração	Base de cálculo
INFRAÇÃO: DIVERGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE BASES DECLARADAS DE EMPREGADO - DESCARACTERIZAÇÃO DE ENTIDADES ISENTAS	Remunerações declaradas em GFIP
INFRAÇÃO: DIVERGÊNCIA DE GILRAT SOBRE BASES DECLARADAS DE EMPREGADO - DESCARACTERIZAÇÃO DE ENTIDADES ISENTAS	Remunerações declaradas em GFIP
INFRAÇÃO: DIVERGÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE BASES DECLARADAS DE CONTRIBUINTE INDIVIDUAL - DESCARACTERIZAÇÃO DE ENTIDADES ISENTAS	Remunerações declaradas em GFIP
INFRAÇÃO: PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS A EMPREGADOS NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO	Participação nos lucros e resultados (PLR) apurado em folhas de pagamento
INFRAÇÃO: GILRAT SOBRE PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS A EMPREGADOS NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO	Participação nos lucros e resultados (PLR) apurado em folhas de pagamento

Prosegue a auditoria dizendo que os valores/rubricas pagos pela Fundação Bradesco a título de PLR a seus empregados, nos meses de 02, 03, 04, 05 e 11/2012, se encontram a seguir identificados e foram extraídas da Folha de Pagamento Digital PLR:

Competência	Valor R\$
02/2012	14.145.593,26
03/2012	146.234,92
04/2012	16.161,97
05/2012	5.974,61
11/2012	11.028.342,32
	25.342.307,08

Os valores pagos por segurado e estabelecimento estão discriminados no anexo "Demonstrativo de Pagamento de PLR" (fls. 3755/4072).

A auditoria destaca que anteriormente houve lavratura de auto de infração relativo à distribuição de lucro ou resultado no exercício de 2011, processo nº 10860.720794/2015-40.

A fiscalização juntou cópias dos seguintes documentos: convenções coletivas bancários (fls. 307/331); plano de ação 2012 (fls. 332/344); relatório mensal de folha de pagamento (fls. 345/346); acordo para pagamento de PLR (fls. 347/351); folhas de pagamento por segurados (fls. 352/3683); resposta ao TIFP (fls. 3684/3685); convenção coletiva 2012/2014 - professores e auxiliares (fls. 3686/3728); estatuto social (fls. 3729/3734); Base de cálculo GFIP (fls. 3735/3754); demonstrativo PLR (fls. 3755/4072); plano de ação 2012 (fls. 4073/4085); prova SAEB (fls. 4086/4093).

Cientificado do lançamento em 08/05/2017 (fl. 4094), o sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 4100/4175), em 06/06/2017 (fl. 4098), aduzindo, em síntese, as seguintes teses de defesa:

1. tempestividade;

2. contradição no Relatório Fiscal. As autuações fundam-se em dois pesos e duas medidas: para o fim de suspender a isenção, os pagamentos são participações nos lucros ou resultados e, para o fim de tributar, os valores pagos são verbas salariais;

3. atende todos os requisitos previstos na legislação para gozo das imunidades de impostos e contribuições sociais porque não distribuiu lucros, bonificações ou outra vantagem qualquer a seus "dirigentes, administradores ou empresas vinculadas" (art. 2º, par. 3º, inciso II, "a" da Lei nº 10.101/2000), os quais sequer recebem remuneração da Fundação;

4. efetuou os pagamentos questionados por força de convenções coletivas da categoria de seus empregados e do grupo de empresas em que está inserida, de modo a adequar a remuneração de seus empregados aos parâmetros de mercado, o que é "ato compatível com os requisitos de fruição do regime imunitário" como reconhecido expressamente na Solução de Consulta nº 184 - Cosit, de 27.07.2015, vinculante no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (art. 9º da IN RFB nº 1396, de 16.09. 2013);

5. Dos beneficiários e circunstâncias do pagamento:

5.1. o pagamento dessa verba é feito exclusivamente a empregados da Impugnante, não representando qualquer distribuição de superávit, mas verdadeira despesa necessária ao incremento de seus objetivos institucionais;

5.2. trata-se de pagamento feito como contrapartida do trabalho desenvolvido com vistas a atingir as metas estabelecidas pela Fundação;

5.3. os diretores, administradores e mantenedores da Fundação não recebem qualquer tipo de remuneração, porcentagens, comissões, dividendos, bonificações, participações ou parcelas de seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

6. do atendimento das condições legais para enquadramento na isenção:

6.1. a Impugnante efetua os pagamentos dos valores aqui questionados apurando-os mediante percentual sobre a remuneração dos empregados e com fundamento exclusivamente no trabalho por eles desenvolvido, que não corresponde a distribuição de resultados financeiros - parcelas dos lucros/superávit ou parcelas do patrimônio;

6.2. o que veda o inciso V do artigo 29 da Lei 12.101/2009, assim como o artigo 14, I do CTN quanto à imunidade, é que as entidades sem fins lucrativos se prestem ao enriquecimento pessoal de seus instituidores, não podendo ser invocado(s) para autorizar o não pagamento aos empregados;

6.3. o próprio legislador que ao editar a Lei 10.101/2000 sem fazer qualquer referência a "empregados" na alínea "a" do §3º do seu art. 2o, desautoriza o entendimento fiscal, deixando claro que o objetivo dessa vedação é evitar o

enriquecimento, sob qualquer forma ou pretexto, dos dirigentes, administradores ou mantenedores das instituições imunes/isentas.

7. Imunidade:

7.1. aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente 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 observadas por elas;

7.2. o artigo 29 da Lei nº 12.101/09 estabelece justamente os "requisitos" para que as entidades beneficentes façam jus à imunidade em questão, tratando evidentemente das "contrapartidas a serem observadas por elas" que, de acordo com decisão judicial, devem ser estabelecidas por lei complementar;

7.3. no que tange à não distribuição de lucros e patrimônio já existe regra de lei complementar no inciso I do artigo 14 do CTN, que impõe como condição para a fruição da imunidade as entidades "não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título" e o inciso V do artigo 29 da Lei nº 12.101/09 deve ser interpretado nos estritos limites do artigo 14, I do CTN;

8. Da participação nos lucros ou resultados ou abono especial:

8.1. o legislador não pretendeu com a norma do art. 2º, par. 3º, inciso II da Lei nº 10.101/2000 proibir/vedar pagamentos a esse título pelas entidades sem fins lucrativos nele referidas, mas sim desobrigá-las de tais pagamentos;

8.2. atribuir tratamento diferenciado a trabalhadores em função de característica ligada à empregadora, além de violar o disposto no próprio artigo 7º, XI da CF/88, que não admite essa diferenciação, violaria também o artigo 5º da CF/88, que alberga o princípio da isonomia, o art. 7º, XXXIV, da CF/88 que garante igualdade de direitos até entre trabalhador com vínculo empregatício e o trabalhador avulso;

8.3. essa exclusão também não encontra fundamento no fato de as entidades sem fins lucrativos não apurarem lucros, pois a norma constitucional permite a participação em resultados, expressão que não abrange apenas resultados econômicos (lucro/superávit);

9. justificativa e necessidade do pagamento dessa verba sob o aspecto trabalhista: houve a extensão aos empregados da Fundação de benefício equivalente ao concedido aos funcionários das demais empresas do conglomerado Bradesco;

10. Decisões trabalhistas determinam o pagamento: os pagamentos ora questionados são efetuados pela Impugnante aos seus empregados como abono especial por força de Convenções Coletivas de Trabalho e de decisões judiciais, todas elas embasadas no artigo 7º, XI da CF/88, não podendo ser considerados

sem causa para o efeito de suspensão da isenção/imunidade de contribuições sociais;

11. Solução de Consulta nº 184 - COSIT, de 27.07.2015:

11.1. a Solução de Consulta nº 184 - COSIT, de 27.07.2015, cuidando dessa matéria chega a várias conclusões, em especial que, se o pagamento de tal verba decorre de cláusula de convenção coletiva de trabalho, como ocorre no caso, "é ato compatível com os requisitos de fruição do regime imunitário";

11.2. tais valores são pagos como abono especial uma vez que no Plano de Contas - Despesas com Pessoal da Fundação Bradesco não existem as rubricas 0900 e 0901 - Part. Lucro/Resultado e 0902 e 0903 - Adicional de PLR, mas apenas a Conta 5 - 0 1 final 01 -Salários. Todas as verbas pagas aos empregados da Fundação são contabilizadas na conta 05-01 - salários, como se verifica da Ficha de Despesa Pgtos Conta Razão 05-01 -Abono pago aos funcionários em 11.10.2012 — 11.009.581,66 (doc. 12);

12. O abono especial de cada ano é sempre pago até 15 de outubro (em 2012 foi paga em 11.10) e complementado até 01.03 do ano seguinte (após a definição do % dos bancários). Assim, apenas o valor pago em 11.10.2012 - R\$11.009.581,66 - refere-se ao Abono Especial de 2012, os demais pagamentos (meses 02 a 5 de 2012) devem ser excluídos da presente autuação porque são relativos à complementação e ajustes do abono especial de 2011, já objeto de fiscalização e autuação no bojo do Processo Administrativo 10860.720794/2015-40;

13. do acordo para pagamento de PLR:

13.1. a impugnante não está pagando participação nos lucros e resultados com base em acordo com seus empregados mas abono especial com base em convenções coletivas de trabalho, sendo assim, não estava sujeita a convocar representante do Sindicato para firmar o acordo, que só foi formalizado para estender aos empregados da Fundação os mesmos benefícios aplicáveis a todas as demais empresas do conglomerado Bradesco.

13.2. a simples leitura do Instrumento de Acordo para 2012 (aditado quanto à cláusula Segunda, conforme consta dos autos), demonstra a existência de regras claras e objetivas quanto à participação dos empregados nos resultados obtidos pela Fundação;

13.3. tais termos de acordo e de aditamento, apenas reproduzem as regras aplicáveis ao Banco Bradesco (doc. 09).

14. Equívocos cometidos pela Fiscalização:

14.1. no relatório fiscal constou demonstrativo de pagamento de PLR: R\$ 14.145.593,26 em 02/2012 e R\$ 11.028.342,32 em 11/2012. Contudo, a Impugnante apurou: 02/2012 - R\$13.891.115,65 e em 10/2012 - R\$ 11.009.581,66 (doc. 12 e 13).

14.2. está cobrando contribuições sobre complementação de abono único de 2011 cujos pagamentos foram efetuados nos meses 02 a 05/2012 sem analisar as convenções coletivas de trabalho e os termos de acordo e de aditamento relativos a 2011;

14.3. o mês de referência do PLR/abono especial é o mês de outubro de cada ano conforme previsto nas convenções coletivas. Eventual irregularidade relativa a 2012 só teria ocorrido em 11/10/2012 (e não 11/2012 como constou do Relatório Fiscal) quando foi efetuado o pagamento do PLR/Abono Especial de 2012;

15. Considerando que suposta ilegalidade só atingiria os termos de acordo firmados para estender aos empregados da Fundação benefícios equivalentes aos atribuídos aos bancários, restam hígidas as convenções coletivas de trabalho das categorias de professores e auxiliares de ensino, de modo que o Fisco jamais poderia ter incluído na base de cálculo das contribuições em causa os valores pagos em 11/10/2012 até o montante correspondente a 24% do salário de cada empregado;

16. incabível cobrar contribuições de período em que não houve pagamento do abono especial inclusive 13°:

16.1. considerando que o fato gerador das contribuições sociais em causa ocorre em período mensal, a lavratura de auto de infração, nos termos da lei, somente pode abranger o período mensal em que teria ocorrido a suposta vedada distribuição de lucros e resultados;

16.2. violação ao artigo 146 do CTN porque quanto a essa questão está havendo modificação do critério jurídico utilizado pelo Fisco nos lançamentos relativos a 2011, Processo 10860.720794/2015-40;

16.3. com efeito, naquele processo o Fisco invocando o art. 32 da Lei 12.101/2009 considerou como períodos correspondentes apenas os meses de fevereiro e outubro de 2011 em que havia previsão nas convenções ou nos acordos para pagamento de PLR/abono especial, como se constata da página 1 do Relatório Fiscal (doc. 14):

16.4. este novo critério com base na art. 229, par. 1o, inciso II da Instrução Normativa RFB N° 971, de 13 de novembro de 2009, portanto, somente poderia ser aplicável em relação a fatos geradores posteriores à sua introdução, ou seja, posteriores a maio de 2017, o que não é o caso do ano de 2012;

17. não cabimento da exigência de juros sobre multa.

Ao final, pede a Impugnante seja acolhida a impugnação para o fim de se reconhecer a insubsistência dos autos de infração que integram o presente processo administrativo, caso antes não sejam decretados nulos em face dos vícios que apresentam.

Com a impugnação, trouxe cópias dos seguintes documentos: 1. documentos de identificação (fls. 4177/4259); 2. Declaração de Utilidade Pública Federal e

Municipal (fls. 4260/4272); 3. resumo do Relatório das Atividades da Fundação Bradesco em 2015 (fls. 4273/4361); 4. RE 93.463-4-RJ Cordeiro Guerra; Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802/DF - Sepúlveda Pertence (fls. 4362/4396); 5. 1ª Câmara do 1º CC: Processo 10882.002101/00-18 - sessão de 21.08.2002 e Processo 13884.005055/2002-20 e (fls. 4397/4465); 6. Parecer do Professor José Pastore sobre PPR Programa de Participação nos Resultados (fls. 4466/4472); 7. Orientação Jurídica de 1996 (fls. 4473/4477); 8. TRT/SP 2a. Região - Processo nº 00188200944202006 - Acórdão nº 20100145137 (fls. 4478/4483); 9. Convenção Coletiva de Trabalho 2012/2013 e Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2012 (fls. 4484/4519); 10. Processo TRT nº 0296030872 1 - 00679.2008.069.02.00-2 (20080822511) e Processo nº TRT/01261-2007-024-03-5-RO (fls. 4520/4529); 11. Sentenças e Acórdãos condenando a Impugnante a pagar PLR (fls. 4530/4553); 12. Relação de Contas e Comprovante de pagamento de abono em 10.2012 - R\$11.009.581,66 (fls. 4554/4595); 13. Valores de Abonos Especiais apurados pela Empresa (fls. 4596/4599); 14. Página 1 do Relatório Fiscal referente ao Processo nº 10.860.720.794/2015-40 (fls. 4600/4601).

O feito convertido em diligência (fls. 4611/4613) para a auditoria identificar se houve lançamentos relativos a PLR do exercício 2011, pagas em 2012 e justificar. Em resposta (fls. 4616/4620), a Fiscalização informou que no presente processo foi levantado/considerado:

1.1. O que foi objeto de autuação no Processo Administrativo 10860.720794/2015-40 (fiscalização anterior) é a PLR relativa a valores pagos/creditados aos segurados empregados da Fundação em 2011, nas competências 02 e 10/2011, e incluem abonos relativos a segunda parcela da PLR de 2010 (pagos na competência 02/2011) e a primeira parcela da PLR de 2011 (pago em out/2011).

1.2. O abono/PLR de um ano, conforme convenção coletiva, é convencionado para pagamento em duas parcelas, sendo uma parcela no ano corrente, normalmente em outubro e a segunda no início do ano seguinte, normalmente em fevereiro. (...)

1.3. No processo em tela, 16045.720010/2017-35, foi levantado/considerado:

- a competência 02/2012 inclui a segunda parcela da PLR de 2011 a segurados empregados em 02/2012 e a segurados demitidos no período de 10/2011 a 01/2012, cujos valores pagos serão na sequência melhor elucidados;

- a competência 10/2012 inclui a primeira parcela da PLR de 2012, cujos valores pagos também serão melhor elucidados no item 2;

- as competências 03 a 05/2012 referem-se à pagamento de PLR a segurados empregados demitidos em 2011 e 2012, além de alguns segurados demitidos em 2010.

1.4. Ressalta-se que ao contrário do alegado pela Fundação, os valores relativos as competências 03 a 05 de 2012 não devem ser excluídos da presente autuação porque, embora sejam relativos à complementação e ajustes do abono especial de 2011, não foram objeto de fiscalização e autuação no bojo do Processo Administrativo 10860.720794/2015-40, porque essas competências sequer constam do processo, além de outras considerações que serão tecidas ao final.

2.1.1. O PLR relativo a competência 11/2012 informado no relatório fiscal, na verdade se refere a competência 10/2012, tendo apenas sido incorretamente informado, uma vez que conforme se observa no “Demonstrativo de Apuração da Contribuição Previdenciária da Empresa e Empregador” em relação à “INFRAÇÃO: PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS A EMPREGADOS NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO”, parte integrante inicial do auto de infração, o valor foi apurado e pago efetivamente na competência 10/2012, devendo portanto ser considerado na competência 10/2012, que como ressaltado, encontra-se em consonância com a apuração do débito efetuado corretamente nessa competência.

2.2.1. Inicialmente, cumpre ressaltar a inclusão indevida da rubrica MG14 – pensão alimentícia PLR, considerada como contribuições previdenciárias devidas e que portanto deverão ter seus valores excluídos, uma vez que se referem a pagamento de PLR a título de pensão alimentícia e já foram considerados na apuração do crédito. Aponta os valores a serem excluídos.

Com o resultado da diligência, a auditoria juntou: Discriminativo da Rubrica MG14 - valores de pensão alimentícia a ser excluído do auto (fls. 4621/4623); resumo folha de pagamento 02/2012 (fl. 4624); resumo folha de pagamento 10/2012 (fl. 4625); Demonstrativo de Pagamento de PLR em 02/2012 a segurados empregados demitidos de 2011 a 2012 (fls. 4626/4628); discriminativo de pagamento de rubricas plr e adicional nas competências 03 a 05/2012 a segurados empregados demitidos (fls. 4629/4631).

Cientificado do resultado da diligência em 18/04/2018 (fl. 4638), o sujeito passivo se manifestou (fls. 4641/4654), em 14/05/2018 (fl. 4639), deduzindo as seguintes razões:

18. tempestividade;

19. a fiscalização reconhece que há equívocos na lavratura dos autos de infração, por ter incluído PLR/2011, quando estava autorizada a fiscalizar, analisar documentos e valores relativos ao ano de 2012;

20. o vício apontado pela Impugnante é a exigência de contribuições sobre abono único de 2011 sem analisar as convenções coletivas de trabalho e termos de acordo relativos a 2011, sem apontar violação à Lei nº10.101/2000 no programa PLR/2011;

21. em decorrência, deixa de haver a suposta irregularidade apontada pela Fiscalização tanto para a exigência das contribuições sobre tais verbas nesses meses, quanto para o pretendido afastamento da isenção/imunidade também nesses meses e exigência das contribuições sobre "base de cálculo declarada em GFIP de empregados e contribuintes individuais" nos meses de fevereiro a dezembro de 2012, inclusive 13º;

22. nas respostas aos quesitos 4 e 5, a Fiscalização reconhece que houve erros quanto aos valores apurados;

23. quanto ao pagamento do abono especial/PLR de 2012 efetuado em 11/10/2012 impecce a exigência porque tratando-se de entidade imune de impostos e contribuições sociais o Supremo Tribunal Federal decidiu nas ADI 2.028 e 2.228, Relator Ministro Joaquim Barbosa - Redatora Ministra Rosa Weber, que não está ela obrigada a atender disposições de leis ordinárias que interfiram nos lindes da imunidade como é o caso da Lei 12.101/2009.

Juntou somente documento de identificação (fl. 4655).

Em 13/06/2008 (fl. 4658), o sujeito passivo apresentou petição (fls. 4701/4703) informando que foi publicada a súmula STJ nº 612 (14/05/2018), já aplicando o decidido pelo Supremo Tribunal Federal nas ADI 2.028 e 2.228, ou seja, que os requisitos a serem cumpridos para fruição da imunidade são aqueles estabelecidos em lei complementar, no caso, no artigo 14 do CTN, tudo a demonstrar a procedência dos argumentos da Impugnante trazidos desde a impugnação. Requer a juntada de parecer (fls. 4660/4699) do Profº Carlos Mário da Silva Velloso sobre a matéria e reitera o pedido de acolhimento da defesa.

Mais uma vez o Autuado retorna aos autos, em 04/09/2018 (fl. 4704), em petição (fls. 4706/4710) requerendo a juntada de parecer da lavra do Profº Roque Antônio Carrazza analisando a matéria (fls. 4712/4820) e reiterando o pedido de acolhimento da impugnação.

A DRJ, como visto, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do susodito Acórdão nº 11-61.128 (p. 4.821), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE. SUSPENSÃO.

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, pelo que fica sujeita à exigência das contribuições patronais incidentes sobre as remunerações creditadas aos segurados a seu serviço.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. NÃO INCIDÊNCIA. EXCLUSÃO DO LANÇAMENTO.

Não demonstrado que a participação nos lucros ou resultados do exercício 2011 descumpriu qualquer exigência legal, descabida a incidência de contribuições previdenciárias sobre referidos valores, que devem ser excluídos do lançamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA.

Comprovado que o pagamento da participação nos lucros ou resultados do exercício 2012 ocorreu em desacordo com as exigências da lei específica, devem incidir contribuições previdenciárias sobre referidos valores.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS. ERRO DE FATO. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Constatada a incidência de contribuições sobre PLR/2011 sem a demonstração, pela auditoria, do descumprimento de qualquer requisito legal, impõe-se a revisão do lançamento para excluir estes valores da base de cálculo. De igual sorte, devem ser excluídos da base de cálculo os valores relativos a pensão alimentícia, devidamente comprovados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2012

FRAUDE E SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo para a Fazenda Pública constituir seus créditos extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O crédito tributário foi constituído dentro do prazo assinalado, razão por que não ocorreu a decadência.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

A multa de ofício é parte integrante do crédito tributário e, nessa condição, está sujeita à incidência dos juros de mora, conforme previsto em lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face da exoneração parcial do crédito tributário, que excluiu do lançamento fiscal o montante de R\$ 3.654.844,60 (valor principal, correspondente ao somatório de todos os códigos de receita das contribuições lançadas: empresa e terceiros, conforme demonstrativos de p.p. 4.851 e 4.852), a DRJ recorreu de ofício para esse Egrégio Conselho.

O Contribuinte, por sua vez, devidamente cientificado da decisão exarada pelo órgão julgador de primeira instância, apresentou o recurso voluntário de p. 4.881, esgrimindo suas razões de defesa, em síntese, nos seguintes pontos:

(i) esclarecimentos preliminares acerca da atividade desenvolvida pela Recorrente, dos beneficiários dos pagamentos objeto da autuação e das circunstâncias dos referidos pagamentos;

(ii) atendimento das condições legais para enquadramento na isenção das contribuições das contribuições previstas nos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 e na imunidade do artigo 195, § 7º da CF/88;

(iii) inexistência de vedação, para as entidades sem fins lucrativos, de pagamento de PLR ou abono especial;

(iv) as remunerações objeto do lançamento fiscal não se tratam de pagamentos de PLR com base em acordo com os empregados da Recorrente, mas sim de abono especial com base em convenções coletivas de trabalho;

(v) ainda que se trate de PLR, a falta de participação do sindicato, por si só, não altera a natureza da verba;

(vi) ainda que se trate de PLR, não há que se falar em ausência de regras claras;

(vii) equívocos cometidos pela Fiscalização:

- impossibilidade de exigir valores relativos à PLR de 2011 ou dele decorrentes;
- o mês de referência do PLR / Abono Especial é o mês de outubro de cada ano;
- exclusão, no mínimo, do valor de 24% sobre o salário de cada empregado; e
- impossibilidade de cobrança de contribuições no período em que não houve pagamento do abono especial.

À p. 4.983, a Contribuinte peticiona nos presentes autos, noticiando 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.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

Do Recurso de Ofício

Conforme exposto no relatório supra, em face da decisão de primeira que exonerou em parte o crédito tributário, excluindo do lançamento fiscal o montante de R\$ 3.654.844,60 (valor principal, correspondente ao somatório de todos os códigos de receita das contribuições lançadas: empresa e terceiros, conforme demonstrativos de p.p. 4.851 e 4.852), a DRJ recorreu de ofício para esse Egrégio Conselho.

Ocorre, entretanto, que a Portaria MF 2/2023 estabeleceu um novo limite para a interposição de tal recurso, elevando-o para R\$ 15.000.000,00. Veja-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

O Enunciado de Súmula CARF nº 103 dispõe que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância, *in verbis*:

Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Neste caso, observa-se que o crédito tributário exonerado (tributo + respectiva multa de ofício) não ultrapassa R\$ 15.000.000,00, **de tal maneira que o recurso de ofício não deve ser conhecido.**

Do Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Autos de Infração relativos:

- à contribuição da empresa, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de capacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT (p. 02);
- à contribuição destinada a terceiros (p. 104).

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 284), tem-se que os Autos de Infração foram lavrados *face suspensão do direito à isenção das contribuições previdenciárias de da entidade filantrópica, por ter pago participação nos lucros ou resultados – PLR a seus empregados.*

De fato, assim se manifestou a autoridade administrativa fiscal:

2. Em razão do descumprimento de requisito essencial à fruição do direito ao benefício fiscal, **considerou-se suspensa a imunidade da Fundação Bradesco nas competências 02/2012 a 12/2012, conforme determina o art. 32, §§1º e 2º da Lei nº 12.101/2009**, tendo sido lavrados autos de infração 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.

(...)

6.9. Por ter a Fundação Bradesco pago aos seus empregados Participação nos Lucros ou Resultados infringindo dispositivo de lei, é suspensa a isenção/imunidade das contribuições previdenciárias, sendo lançado através desse processo/auto de infração as contribuições previdenciárias sobre a referida distribuição de lucros, sendo também apurado as contribuições de terceiros sobre os valores devidos aos empregados.

(...)

6.11. Conforme já descrito, a Fundação Bradesco ao pagar a seus empregados rubrica referente à participação nos lucros ou resultados descumpra ao que estabelece a Lei, e por conseqüência, deixa de fazer jus à isenção das contribuições previdenciárias de que trata os artigos 22 e 23 da Lei 8.212/1991, após o início da distribuição de Participação nos Lucros ou Resultados, de acordo com o que estabelece o art. 32, parágrafos 1º e 2º da Lei 12.101/2009 inicialmente descrita.

Neste espediente, considerando a suspensão da imunidade, nos termos do § 1º, art. 32, da Lei nº 12.101/2009, a Fiscalização efetuou o lançamento de contribuições previdenciárias (cota da empresa) e de contribuições para terceiros:

- (i) sobre os valores pagos a título de “distribuição de lucros”; e
- (ii) sobre a base de cálculo declarada em GFIP.

Como se vê – e em síntese – partindo da premissa de que a Contribuinte efetuou pagamento de valores para seus empregados a título de PLR, a Fiscalização considerou suspensa a isenção / imunidade à qual a Recorrente fazia jus, lavrando os autos de infração objeto do presente PAF para exigir as contribuições (previdenciárias e de terceiros) incidentes, justamente, sobre ditos pagamentos.

Da Entidade - Da Imunidade - Dos Pagamentos objeto da Autuação

Conforme visto linhas acima, a Fiscalização entendeu que a Recorrente pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados a seus empregados.

Neste sentido, a Recorrente, considerada entidade filantrópica, teria descumprido o art. 2º, § 3º, inciso II, da Lei 10.101/2000, o qual prevê que tais entidades não se equiparam à empresa para fins de instituição de programas de PLR.

Isto porque, a regra do art. 29, V, da Lei nº 12.101/2009, textualmente proíbe a distribuição de resultados ou participações sob qualquer forma ou pretexto.

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 tal verba, bem como sobre a base de cálculo declarada em GFIP.

A Recorrente, por sua vez, destaca que se trata de *fundação educacional sem fins lucrativos caracterizando-se também como entidade beneficente de assistência social, que ao longo de quase 70 (setenta) anos de existência vem beneficiando crianças, jovens e adultos carentes por meio de projetos educacionais integralmente gratuitos, atendendo prioritariamente as populações mais necessitadas.*

Aduz que, *para atingir suas finalidades institucionais a Recorrente precisa de um grande contingente de colaboradores tanto ligados à atividade fim – educação - quanto ligados às atividades meio – administração em geral. Em 2014 contou com 1.950 terceirizados e 337 estagiários, além de empregados - 3.212 em 2014, 3.277 em 2015, 3.231 em 2016 e 3.328 em 2017 (doc. 03 da impugnação e site <https://www.ev.org.br/>) abrangidos pelas Convenções Coletivas estabelecidas com os Sindicatos, Federações e Confederações de cada categoria, os quais precisam ser remunerados condignamente sob pena de colocar em risco a grandiosa obra social da Recorrente, que está presente em diversas partes do País, algumas delas situadas em locais muito pobres.*

Em razão, afirma a Contribuinte que tem 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, tudo de conformidade com as Convenções Coletivas de Trabalho das categorias a que pertencem seus empregados e os empregados do conglomerado ao qual pertence. Daí porque o pagamento dessa verba questionada pelo Fisco é feito exclusivamente a empregados da Recorrente, não representando qualquer distribuição de superávit, mas verdadeira despesa necessária ao incremento de seus objetivos institucionais, porque constitui um direito constitucionalmente assegurado a todos os trabalhadores sem distinção.

Esclarece, por fim, que se trata de pagamento feito como contrapartida do trabalho desenvolvido com vistas a atingir as metas estabelecidas pela Fundação - melhoria no índice de produtividade decorrente do esforço constante para diminuição dos índices de repetência e evasão escolar, melhoria da qualidade geral do ensino, êxito obtido no cumprimento das metas estabelecidas – ou seja, participação consistente em percentual sobre a remuneração em razão dos resultados obtidos pelo esforço desenvolvido com vistas a melhor atingir suas atividades institucionais: a educação, e não participação nos lucros ou resultados econômicos (Superávit) da Recorrente que sequer são considerados para o dimensionamento da referida verba.

Pois bem!

Analisando-se detidamente o comando legal inserto no susodito inc. V, art. 29, da Lei nº 12.101/2009, dentro do contexto normativo no qual o mesmo está inserido, verifica-se que o legislador, em verdade, está se referindo exclusivamente à distribuição de resultados financeiros: parcelas dos lucros/superávit ou parcelas do patrimônio. Está se referindo, pois, a pagamentos de valores que tenham por fundamento a existência desses resultados financeiros e por base o montante dos lucros/superávit ou o montante do patrimônio das referidas entidades, e estejam sendo distribuídos aos detentores do capital, não sendo este o caso em análise, pois a Recorrente efetua os pagamentos dos valores aqui questionados apurando-os mediante percentual sobre a remuneração dos empregados e com fundamento exclusivamente no trabalho por eles desenvolvido.

Com efeito, é cediço que o que veda o inciso V do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009, assim como o artigo 14, I do CTN, é que as entidades sem fins lucrativos se prestem ao enriquecimento pessoal de seus instituidores, não podendo ser invocados para autorizar o não pagamento aos empregados da justa retribuição pelo trabalho prestado, a qual engloba o pagamento regular de salários e outros benefícios previstos em lei e na CF/88.

Ademais, conforme destacado linhas acima, o mencionado inciso V do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 deve ser interpretado dentro do contexto normativo no qual está inserido, ou seja, de forma sistemática 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 das entidades em questão 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 mesmo de dirigentes e administradores desde que tenham por fundamento a retribuição de trabalho prestado, obedeçam a certos limites e estejam dentro dos parâmetros de mercado (inciso I, § 1º, incisos I e II e § 3º).

Neste espeque, verifica-se que a Recorrente não desatendeu o inciso V dos dispositivos legal e regulamentar acima indicados, nem o artigo 2º, § 3º do seu Estatuto pois seus resultados operacionais (i) são incorporados automaticamente a seu patrimônio e (ii) não há nem jamais houve distribuição de lucros/superávit aos mantenedores, o que atende integralmente à vedação de distribuição de lucros ou parcela de seu patrimônio constante do inciso V do artigo 29 da Lei 12.101/09.

O que se tem, em verdade, é que os pagamentos efetuados pela Recorrente aos seus empregados se tratam de abono especial por força de Convenções Coletivas de Trabalho e, portanto, não podem ser considerados sem causa para o efeito de suspensão da isenção/imunidade de contribuições sociais, aplicando-se, *in casu*, a Solução de Consulta COSIT nº 184-2015, segundo a qual, *para efeitos da imunidade facultada às instituições educacionais e às entidades beneficentes de assistência social sem fins lucrativos, o pagamento de parcela remuneratória, a título de abono especial, regularmente estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho, é ato compatível com os requisitos de fruição do regime imunitário, desde que tal dispêndio não se vincule a critérios distribuição de lucros e resultados de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, e que se observem as condições específicas para remuneração de ocupantes de cargo de gestão, direção ou gerência da instituição pagadora.*

Confira-se, pela sua importância, os excertos abaixo reproduzidos da susodita Solução de Consulta COSIT nº 184-2015 que evidenciam a subsunção do caso ora em análise à referida manifestação do Órgão Fazendário:

(...)

15. De sorte que a concessão de participação em lucros ou resultados da entidade sem fins lucrativos, além de não contar com o suporte da Lei nº 10.101, de 2000, encontra expressa vedação no art. 14, I, do CTN, o que equivale a dizer que configura distribuição de patrimônio ou rendas.

16. Com a tal distribuição, porém, **não se pode confundir a remuneração de serviços necessários à realização dos fins institucionais da entidade sem fins lucrativos**. Evidente que o requisito em questão não proíbe tais pagamentos; proíbe, isto sim, os gastos incorridos sem contrapartida que os justifique, gastos que só nominalmente representem remuneração de serviços.

(...)

18. **Desnecessário enfatizar aqui o pouco ou nenhum alcance da designação dada pelas partes ao gasto incorrido, na hora de se avaliar sua compatibilidade com os requisitos da imunidade tributária. Se a lei impõe que não se distribua renda ou patrimônio, o que interessa perquerir em cada caso ocorrente é se houve ou não houve tal distribuição.**

(...)

28. Eis o teor da cláusula 14 da Convenção Coletiva de Trabalho 2013/2015, aplicável à categoria dos auxiliares de administração escolar de ensino superior (Saaesp):

14. Participação nos lucros ou resultados ou abono especial

(...)

Parágrafo terceiro - A MANTENEDORA que não conceder a participação nos lucros ou resultados (PLR) estabelecida no caput, seja em razão do não atendimento dos requisitos e condições definidas nesta cláusula, ou em razão de se considerar enquadrada no inciso II do parágrafo 3º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 com alterações da Lei nº 12.832, de 20 de junho de 2013 ou, ainda, em razão de outro motivo qualquer, deverá pagar a seus AUXILIARES, no prazo acima definido, a parcela correspondente a 24% (vinte e quatro por cento) do seu salário mensal bruto, a título de abono salarial.

(...)

31. **Da leitura do § 3º da cláusula 14, o que se nota é que a remissão que ali se faz ao inciso II do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, produz efeito inverso ao reportado na consulta: serve apenas para ressalvar que a estipulação do abono especial não se opera a título de participação nos lucros e resultado.**

(...)

33. **Pode-se assim concluir, em resposta à primeira questão, que o pagamento do abono especial, em cumprimento ao disposto no § 3º de sua cláusula 14 da Convenção Coletiva, não apresenta a incorreção suscitada na consulta como possível causa de incompatibilidade com o requisitos da imunidade previstos no art. 14, I, do CTN, no art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997 e no art. 29, V, da Lei nº 12.101, de 2009.**

No caso em análise, conforme consta no próprio Relatório Fiscal (p. 288, item 6.2), a Convenção Coletiva de Trabalho 2012/2014 (p. 3686 e seguintes) abrangendo Sindicato dos Professores de Osasco e Região – Sinpro Osasco, Federação dos Professores do Estado de São Paulo – Fepesp, Sindicato dos Estabelecimentos Particulares de Ensino Básico de Osasco e Região – Sinepe Osasco e Federação dos Estabelecimentos de Ensino no Estado de São Paulo – Feeesp contém na Cláusula 14 disposição de conteúdo idêntico ao do Parágrafo Terceiro da Cláusula 14 da Convenção analisada na Solução de Consulta COSIT nº 184 de 2015, “verbis”:

14. Participação nos lucros ou resultados ou abono especial Será devido aos PROFESSORES o pagamento de participação nos lucros ou resultados (ESCOLAS não enquadradas no Inciso II do parágrafo 3º, artigo 2º da lei 10.101, de 19 de dezembro de 2000) ou ABONO ESPECIAL (ESCOLAS enquadradas no inciso II do parágrafo 3º, artigo 2º da lei 10.101, de 19 de dezembro de 2000), nos valores e prazos abaixo definidos:

A. até 15 de outubro de 2012, parcela correspondente a 24% (vinte e quatro por cento) do seu salário mensal bruto;

B. até 15 de outubro de 2013, parcela correspondente a 24% (vinte e quatro por cento) do seu salário mensal bruto.

Ademais, não se deve olvidar que, o próprio legislador, ao editar a Lei nº 10.101/2000 e excluir de sua incidência as entidades sem fins lucrativos que atendam aos requisitos enumerados nas alíneas “a” a “d” do § 3º do seu artigo 2º, numa interpretação autêntica, corrobora o entendimento aqui exposto no sentido de que a vedação de distribuição de lucros ou resultados que suspende a isenção/imunidade é aquela feita a seus mantenedores, *in verbis*:

Art. 2º (...)

(...)

§ 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;**

(grifei e destaquei)

Verifica-se, pois, que o próprio legislador, ao editar a Lei 10.101/00 sem fazer qualquer referência a “empregados” na alínea “a” acima transcrita, infirma o entendimento fiscal, deixando claro que o objetivo dessa vedação é evitar o enriquecimento, sob qualquer forma ou pretexto, dos dirigentes, administradores ou mantenedores das instituições imunes, não se podendo dizer que esta é uma interpretação não literal do artigo 29, V da Lei nº 12.101/2009.

Outrossim, cumpre observar que, ao decidir a **ADI nº 5.236** (proposta pela Confederação Nacional dos Trabalhadores em Estabelecimentos de Ensino - CONTEE, que se dirige justamente contra o inciso II do § 3º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00 em razão de interpretações equivocadas que lhe vinham sendo atribuídas) o I. Ministro Roberto Barroso, apesar de ter extinguido monocraticamente a referida ação em razão da alteração substancial do quadro normativo decorrente da introdução do artigo 3º-A pela Lei nº 14.020/20, bem explicou a interpretação que se deve dar à norma. Confira-se:

15. Ocorre que o termo “resultados” pode significar não apenas os ganhos monetários do empreendimento, mas também qualquer meta relacionada às atividades do empreendimento, para cujo alcance os trabalhadores tenham cooperado. Podemos pensar, por exemplo, em ganhos de qualidade do produto, aumento de produtividade, redução de desperdício de insumos, aumento de produtividade, índice de satisfação da clientela, dentre outros. Nessa segunda acepção, a participação nos resultados funciona como uma premiação, individual ou coletiva, pelo atingimento das metas ou resultados previamente acordados pelas partes.

16. Esse ponto foi ressaltado pela Procuradoria-Geral da República, ao consignar que, “enquanto o conceito de lucro remete necessariamente ao resultado econômico da atividade empresarial, a definição de resultados remete ao cumprimento de metas previamente acordadas entre empregado e empregador, noção compatível a natureza das entidades sem fins lucrativos”. Por esse motivo, “se, por um lado, não é possível a distribuição de lucros a empregados de entidades sem fins lucrativos, por sua destinação a atividade de interesse público ou altruísta; por outro lado, **é perfeitamente factível a distribuição de resultados a esses trabalhadores**, na medida do atingimento de metas estabelecidas em negociação coletiva”.

Merece destaque, nesta oportunidade, as ponderações da Procuradoria-Geral da República em seu primoroso parecer:

NÃO SE JUSTIFICA A DISTINÇÃO NORMATIVA, POR EXEMPLO, ENTRE AS ATIVIDADES DESEMPENHADAS POR PROFESSOR EMPREGADO DE INSTITUIÇÃO DE ENSINO QUALIFICADA COMO ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS E IGUAL ATIVIDADE DESENVOLVIDA POR PROFESSOR EMPREGADO DE INSTITUIÇÃO PARTICULAR DE ENSINO, DE CARÁTER EMPRESARIAL. Ambas as entidades, no referido exemplo, podem auferir resultados de suas atividades econômicas lato sensu; **NÃO HÁ JUSTIFICATIVA CONSTITUCIONALMENTE PLAUSÍVEL A IMPEDIR QUE A ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS POSSA NEGOCIAR COLETIVAMENTE A DISTRIBUIÇÃO DE BENEFÍCIOS AOS SEUS EMPREGADOS, COM VISTAS A ESTIMULAR SUA MAIOR INTEGRAÇÃO E DESEMPENHO NA REALIZAÇÃO DOS RESULTADOS OPERACIONAIS.**

(...)

Primeiro, porque a norma tributária não se refere, como condição à imunidade, à distribuição de resultados a empregados da entidade, a título de verba trabalhista voltada ao alcance de metas e ao estímulo à produtividade. Ao referir-se à distribuição de “qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”, o art. 14 do CTN não se refere a resultados operacionais, mas a resultados financeiros auferidos ao final da operação contábil, após deduzidos os custos operacionais, dentre os quais, a folha de pagamento, que abrange todas as rubricas trabalhistas, inclusive aquelas condicionadas ao atingimento de metas e resultados. Diferentemente do lucro, que se determina pela diferença entre a

receita bruta e o custo da operação empresarial, a denominada verba de “resultado” paga a título de incentivo ao atingimento de metas constitui verba laboral variável, proporcional ao resultado obtido com o trabalho dos empregados e, portanto, como custo operacional.

Ademais, a distribuição de resultados aos empregados, nos termos de norma coletiva, não descaracteriza a natureza benemérita de instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos, para efeito de imunidade do imposto de renda, de que trata o § 2º do art. 170 do Decreto 3.000/1999, já que a destinação de resultado econômico aos empregados, nesse caso, tem por finalidade promover o desenvolvimento de seus objetivos sociais, por meio de incentivo ao aumento da produtividade ou da qualificação do serviço, em plena sintonia com a norma de imunidade. O estabelecimento de programa de distribuição de resultados aos empregados, nesse contexto, não enseja perda do direito à imunidade tributária.

(...)

Faz-se necessária interpretação conforme a Constituição da norma do art. 2º, § 3º, II, do referido diploma, para que se reconheça aos empregados das entidades sem fins lucrativos o direito de negociar e receber participação em resultados, conforme metas ou condições de desempenho estabelecidas em norma coletiva, sem que isso implique perda da natureza jurídica da entidade empregadora destituída de finalidade lucrativa.

(grifei e destaquei)

Neste particular, cumpre destacar que o legislador complementar, ao dispor sobre a imunidade prevista no § 7º do artigo 195 da CF/88 e revogar por inteiro a Lei nº 12.101/09, assim determinou:

Art. 1º Esta Lei Complementar regula, com fundamento no inciso II do caput do art. 146 e no § 7º do art. 195 da Constituição Federal, as condições para limitação ao poder de tributar da União em relação às entidades beneficentes, no tocante às contribuições para a seguridade social.

(...)

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;

(...)"

Como se vê, a novel legislação expressamente reconheceu aquilo que a Doutrina e a Jurisprudência há muito já afirmavam: **nomear expressamente a quem se dirige a vedação, quais sejam, os conselheiros, associados, instituidores e benfeitores das entidades beneficentes, deixando claro que a vedação não se aplica à distribuição de resultados aos empregados**, distintamente do inciso V do artigo 29 da Lei nº 12.101/09, cuja redação genérica ("*não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto*") deixava margem a interpretações equivocadas, como a cometida pela fiscalização no caso concreto.

Neste sentido, inclusive, já decidiu este Colegiado. É o que se infere, pois, dos excertos abaixo reproduzidos do Acórdão nº 2402-011.203, de 04 de abril de 2023:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DESVIO DE FINALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Para declarar a inaplicabilidade da regra imunizante disposta no art. 14 do CTN, e lançar os tributos devidos, a autoridade fiscal deve afastar a presunção, constituindo prova que demonstre inequivocamente o desvio de finalidade.

(...)

Relatório

Tratam-se de recurso voluntário (p. 1.880) e de recurso de ofício interpostos em face da decisão da 12ª Turma da DRJ/RPO, consubstanciada no Acórdão nº 14-106.258 (p. 1.649), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

(...)

O Centro de Estudos e Pesquisas "Dr. João Amorim" - CEJAM, pessoa jurídica de direito privado, é uma entidade sem fins lucrativos, com duração por prazo indeterminado e regido por estatuto próprio, legislação pertinente e sem qualquer vinculação política ou religiosa. Foi criado em 20/05/1991 por um grupo de médicos, advogados e profissionais de saúde do Centro de Referência da Saúde da Mulher e de Nutrição Alimentação e Desenvolvimento Infantil - CRSMNADI, Hospital Pérola Byington, para dar apoio àquela Instituição.

(...)

Examinando a situação, tem-se que o CEJAM, efetuou pagamentos de "Gratificações" com a justificativa de "atingimento de metas" apresentando "Diretriz Interna de Gratificações". Vale ressaltar que esta diretriz está

assinada pela “Coordenação Gestão de Pessoas “ simplesmente. Anexou, ainda, uma planilha com alguns funcionários, com a descrição dos motivos/informação da gratificação, como por exemplo:

(...)

Conclui a fiscalização:

Então, ao mencionar “atingimento de metas” para o pagamento de gratificação, está o CEJAM distribuindo o resultado da entidade aos seus funcionários o que seria um grande equívoco uma vez que entidade imune/isenta não se equipara à empresa, como expressa a Lei nº 10.101/2000, no artigo 2º, parágrafo 3º inciso II, letra “a”.

(...)

Voto

(...)

(...) adoto os fundamentos do voto vencido da decisão recorrida¹, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor neste particular, *in verbis*:

(...)

Pois bem, sobre isto, não concordo com a conclusão da fiscalização.

Aqui registro particular entendimento de que **uma entidade isenta, embora não tenha lucro, pode sim ter um resultado positivo, e, no meu entender, possa firmar acordo de pagamento de PLR sobre isto.** Aliás, sobre este tema pende a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.236/DF, com parecer favorável da Procuradoria Geral da República, sustentando a inconstitucionalidade da restrição imposta pelo inciso II do § 3º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000. Mas, esta é minha opinião. Voltando, a questão posta nos autos, no meu entender, não constitui desvio de finalidade, mas sim a hipótese, no máximo, do pagamento de uma rubrica remuneratória sobre a qual deveria incidir contribuição previdenciária a cargo dos segurados que a perceberam. Veja-se que **a fiscalização é clara ao informar que os fatos por ele indicados constituem violação ao artigo 29, inciso II, da Lei nº 12.101/2009 (desvio de finalidade), embora faça uma rasa menção ao inciso V do mesmo artigo. E isto porque, no meu entendimento, enquadrar esta situação nesta última espécie de vedação é ampliar em muito o conceito ali previsto.**

Com efeito, **a hipótese do inciso V do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 está assim prevista:** “Art. 29 (...) V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;”. Concordo que é sedutora a tendência de enquadramento neste dispositivo, mas penso que **a intenção do dispositivo foi a de impedir pagamentos que possam implicar redução patrimonial, ou, ao menos, uma redução do reinvestimento do resultado positivo, de forma a beneficiar**

peças determinadas. Veja-se que o dispositivo emprega expressões como “resultados”, “dividendos”, “bonificações” e “parcelas do seu patrimônio”, demonstrando que se trata de expedientes atinentes ao fechamento do resultado anual da entidade. No caso dos autos, as gratificações pagas não assumem este contorno porque constituem despesas da entidade, despesas com pessoal, e não uma parcela de resultado ou algo que o valha. Até porque, como acima frisado, embora este Relator tenha opinião específica sobre o tema, o inciso II do § 3º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, impediria este pagamento.

É dizer, a hipótese do inciso V do artigo 29 da Lei nº 12.101/2009 tem por objetivo, segundo entendo, um esvaziamento patrimonial da entidade, no sentido de que esta, sob a forma direta ou indireta, acabe servindo de instrumento de enriquecimento de pessoas físicas ou jurídicas especialmente a ela vinculadas. AO CONTRÁRIO, PAGAMENTO DE SALÁRIOS E RUBRICAS INTEGRANTES DA REMUNERAÇÃO, tributáveis ou não, ou sobre as quais possa haver um entendimento pontual do seu não cabimento, com a devida vênia, não constitui desvio de finalidade, pois, salvo prova em contrário de uma simulação ou fraude, O QUE SE TEM EM ESSÊNCIA É A REMUNERAÇÃO DA MÃO DE OBRA QUE LABORA COM VISTAS AO ATINGIMENTO DA PRÓPRIA FINALIDADE INSTITUCIONAL.

(...)

Adicionalmente às conclusões supra reproduzidas, ora adotadas como razões de decidir no presente voto, acrescente-se os seguintes pontos destacados pela Recorrente:

(...)

*** com o devido respeito, confundir gratificação salarial a funcionários por desempenho de função com distribuição de resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do patrimônio, é situação que não se permite;**

(...)

(destaquei)

No mesmo sentido do precedente supra destacado, é o Acórdão nº 2201-010.121, de relatoria do Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, referente ao julgamento de processo administrativo da mesma Contribuinte e sobre os mesmos fatos (diferindo, apenas, o período fiscalizado), *in verbis*:

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.

(...)

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.

(...)

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

(...)

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:

(...)

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*”. (grifo original)

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 instituem 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.

Registre-se pela sua importância que **não houve** interposição de Recurso Especial em face do referido Acórdão nº 2201-010.121 (excertos acima transcritos).

Neste espediente, à luz da doutrina, da jurisprudência das nossas Cortes Superiores e desse Egrégio Conselho (em caso concreto da própria Contribuinte), bem como em face da própria legislação de regência da matéria, não há que se falar, *in casu*, em descumprimento do quanto previsto no inc. V, art. 29, da Lei 12.101/2009 e, por conseguinte, em perda da imunidade, o que, por si só, já conduz à inafastável conclusão de improcedência do lançamento fiscal.

Diz-se “por si só” pois, ainda que se entenda que a Contribuinte, ao efetuar o pagamento da verba questionada pela Fiscalização, o tenha feito em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, fato é que, por se tratar a Recorrente de entidade imune (e que não perdeu esta condição no caso concreto, nos termos acima declinados), à autoridade administrativa fiscal somente seria possível efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados.

Ocorre que, conforme exposto no relatório supra, o presente lançamento tem por objeto a cobrança, apenas, das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, inclusive as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de capacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT (p. 02) e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros) (p. 104), sendo improcedente, pois, em face da imunidade a que faz *jus* a Contribuinte.

Neste sentido, também foi a conclusão alcançada pelos membros da 1ª TO da 2ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento por meio do já mencionado Acórdão 2201-010.121, *in verbis*:

(...) 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).

(...)

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.

Neste particular, afigura-se despicienda qualquer análise e/ou debate acerca do atendimento (ou não) às disposições da Lei nº 10.101/00, pois, ainda que a Contribuinte não a tenha atendido – hipoteticamente falando – à Fiscalização caberia somente efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias a cargo dos segurados empregados.

De mais a mais, salta aos olhos que, para a mesma verba, a autoridade administrativa fiscal atribui dois pesos e duas medidas!

De fato, para o fim de suspender a imunidade, o Fisco considerou os pagamentos como “lucros” e, ao mesmo tempo, para o fim de tributar os valores pagos, tratou ditos pagamentos como sendo verbas salariais.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de não conhecer o recurso de ofício, por falta de atingimento do limite de alçada e conhecer e dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior