



Processo nº	16682.721000/2011-16
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2201-009.373 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	08 de novembro de 2021
Recorrente	FUNDACAO DE ASSISTENCIA E PREVIDENCIA SOCIAL DO BNDES - FAPES
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - ENTIDADES SEM FINOS LUCRATIVOS.

O regime da Lei 10.101/2000 pode ser aplicado às entidades sem fins lucrativos, exceto se tais entidades precisarem cumprir, cumulativamente, os requisitos elencados nas alíneas "a" a "d" do inciso II do § 3º do art. 2º da Lei 10.101/2000.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

JUROS/SELIC. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

O sujeito passivo inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

Nos termos do enunciado nº 4 de Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é cabível a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC para débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para exonerar o crédito tributário incidente sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados. Vencidos os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo, que deram provimento parcial em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra decisão da DRJ, que julgou o lançamento procedente.

Reproduzo o relatório da decisão de primeira instância, por bem sintetizar os fatos:

Trata-se de créditos tributário-previdenciários, lançados pela fiscalização, contra o contribuinte acima identificado, conforme abaixo especificado:

2. Autos de Infração da obrigação principal, para as seguintes contribuições
 - a) DEBCAD 37.244.023-1 - Art. 22, I, II e III e §1º, da Lei 8.212/91.
 - b) DEBCAD 37.244.024-0 - contribuições devidas Terceiros, remetidas pelo Art. 3º, da Lei 11.457/07 (FNDE e INCRA).
3. Auto de Infração da obrigação acessória - DEBCAD 37.244.022-3 (CFL 68), lavrado por infração ao disposto na Lei nº 8.212/91, art. 32, inciso IV e parágrafo 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528/97 c/c art. 225 inciso IV, parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, por ter a empresa apresentado as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.
- 3.2. A infringência da obrigação acessória sujeitou a empresa à multa capitulada no artigo 32, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/1991, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e artigo 284, inciso II (com a redação do Decreto 4.729/03) e art. 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.
4. De acordo com o Relatório Fiscal, em relação aos deveres jurídicos materiais, temos, resumidamente, que:
 - 4.1. Houve pagamento de Participação nos Lucros em desacordo com a Lei 10.101/00, visto que, desde a MP 1.276/96, houve a exclusão das entidades sem fins lucrativos da referida não-incidência.
 - 4.2. Houve divergência entre os salários-de-contribuição constantes em GFIP, Folhas de Pagamentos e DIRF.
 - 4.3. Em observância ao princípio da retroatividade benigna, consubstanciado no art. 106, II, alínea "c" do CTN, foi procedida a comparação entre as penalidades previstas

na Lei 8.212/91, para fatos geradores anteriores à vigência da MP 449, de 04/12/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, com as atuais, concluindo-se pela coexistência das duas legislações, para as competências que especifica, conforme demonstrado no relatório fiscal, itens 33 a 38.

Da Impugnação

5. A Autuada apresentou defesa administrativa, onde alega o que a seguir sintetizamos:

5.1. Como o acessório segue o principal, impugnado este, também o é aquele.

5.2. Corrigiu pequenas falhas e roga a desconstituição do Auto.

5.3. Tece considerações a respeito da sanção tributária. Sendo a multa uma sanção, deve ser submetida aos princípios balizadores do direito penal, ramo do direito público, primo-irmão do direito tributário, e ao caso concreto dá infração, tributária. Sua aplicação ou falta de aplicação deve ser analisada à luz da especificidade do caso concreto.

5.4. Aduz considerações teóricas em abono de suas teses.

6. É o Relatório.

A DRJ julgou a impugnação improcedente nos termos da seguinte ementa:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa paga em desacordo com a lei 10.101/2000 integra o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea "j" da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INADIMPLEMENTO.

Constatado o não-recolhimento, total ou parcial, de contribuições incidentes sobre as remunerações creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais, cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil efetuar o lançamento do crédito tributário correspondente. tributário. contribuições para outras entidades (terceiros).

É devida a contribuição a Outras Entidades - Terceiros (Art. 3º da Lei 11.457/07 e art. 33 da Lei 8.212/91, na redação da Lei 11.941/2009), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados. omissão de fato gerador em gfip.

O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição, devendo a omissão de tais valores em GFIP sujeitar o infrator à incidência da capitulação contida no art. 32,IV e § 5º da Lei nº 8.212/91.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2007 A 31/12/2007

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. FATO EXTINTIVO. ÔNUS DA PROVA.

A alteração do crédito tributário constituído deve se basear em fatos extintivos ou modificativos, arguidos como matéria de defesa, devidamente demonstrados pelo contribuinte mediante produção de provas.

PRECLUSÃO PROCESSUAL ADMINISTRATIVA

A matéria não expressamente impugnada está sujeita à preclusão. Necessidade de estabilização do processo contencioso fiscal. Inteligência do Art. 17 do Decreto 70.235/72.

Intimado da referida decisão em 29/08/2003 (fl.892), o sujeito passivo apresentou recurso voluntário em 17/09/2013 (fls.896/913), alegando, em síntese, que:

- As entidades sem fins lucrativos, categoria na qual estão inseridas as entidades fechadas de previdência complementar, não foram proibidas, mas apenas desobrigadas de implementar programa de participação nos lucros ou resultados para seus empregados (PLR).

- O CARF já decidiu em outro processo análogo da contribuinte pela possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

No Mérito

O ponto nodal da controvérsia consiste na possibilidade ou não, da recorrente, na condição de entidade sem fins lucrativos, instituir um plano de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

De fato, de acordo com o art. 2º, § 3º, II, alíneas “a a d”, da Lei nº 10.101/2000, não são todas as entidades sem fins lucrativos que não se equiparam a empresas para o fim colimado pela mencionada lei. Vejamos a redação do dispositivo legal:

(...)

§ 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.

Diferentemente da pessoa física, que em nenhuma hipótese pode ser equiparada à empresa, o legislador deu tratamento diferenciado para as entidades sem fins lucrativos, condicionando a não equiparação ao cumprimento dos requisitos estabelecidos pelas alíneas “a a d” supra transcritas.

A contribuinte é uma Entidade de Previdência Complementar fechada, regulada pela Lei Complementar nº 109/2001. De acordo com o art. 31 da referida lei complementar, estas entidades podem ser constituídas sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos.

A recorrente tem a natureza jurídica de fundação. Os requisitos para a não equiparação à empresa para os fins da Lei nº 10.101/2000 não estão previstos nas exigências constantes da Lei Complementar nº 109/2000, razão pela qual não se pode concluir que a FUNDACAO DE ASSISTENCIA E PREVIDENCIA SOCIAL DO BNDES - FAPES não está equiparada à empresa.

Este CARF já teve a oportunidade de se debruçar especificamente quanto à matéria, em outro processo da FAPES, através do acórdão nº 2402-01.86, da 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, em que se discutiu a possibilidade de pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) do ano de 2005, pagamento realizado em 04/2006, exercício imediatamente anterior ao que se discute no presente processo. Transcreve-se abaixo o inteiro teor do voto vencedor:

Com as devidas vêrias, divirjo do entendimento do ilustre relator no que tange aos requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, eis que a Recorrente cumpriu os requisitos da norma de isenção de contribuição previdenciária para a remuneração do PLR.

Inicialmente, é de se pontuar que o pagamento de participação nos lucros ou resultados a empregados de entidades sem fins lucrativos, mesmo aquelas alcançadas pela imunidade constitucional, é uma forma de aplicar os recursos dessas entidades em sua atividade fim, pois tais pagamentos podem refletir em incentivos para a que a força de trabalho desempenhe melhor suas funções, contribuindo para um melhor cumprimento de seu objeto social.

Daí porque a o inciso II do § 3º do art. 2º da Lei 10.101/00, em vez de dispor simplesmente que o regime da referida Lei é inaplicável a todas as entidades sem fins lucrativos, cuidou de elencar quais os requisitos que essas entidades devem cumprir para afastar a sua aplicação.

Nesse sentido, impende reproduzir o disposto no inciso II do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 que:

Art. 2. 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:

(...)

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

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente: (g.n.)

- 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.

Do que se vê, não é qualquer entidade sem fins lucrativos que está fora do campo de incidência da Lei 10.101/2000, mas apenas aquelas entidades que, cumulativamente,

(a) não distribuam resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas, (b) apliquem integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País; (c) destinem o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades; (d) mantenham 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.

Analizando sistematicamente a legislação tributária, entendo que ao estabelecer essa restrição, o legislador pretendeu excluir do campo de incidência da Lei 10.101/2000 apenas aquelas entidades sem fins lucrativos que, por imposição legal, *devam cumprir os requisitos descritos acima* para a fruição de determinados benefícios fiscais.

No caso concreto, a Recorrente é uma entidade fechada de previdência complementar (EFPC) e, por força do art. 31 da Lei Complementar 109/2001, essas entidades podem ser constituídas sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos.

A referida Lei Complementar 109/2001 não exige que as EFPCs cumpram requisitos correspondentes aos previstos nas alíneas "a" a "d" do inciso II do § 3º do art. 2º da Lei 10.101/2000.

Nesse sentido, ao cuidar do processo de liquidação dessas entidades, os arts. 47 a 53 da Lei Complementar 109/2001 não previram a necessidade de destinação de seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público. Tampouco há menção à necessidade de que elas devam aplicar seus recursos à manutenção de seus objetivos institucionais e no País.

De igual modo, o art. 15 da Lei 11.053/2004, o qual, combinado com o art. 16 da IN (SRF) 497/2005, trata da isenção dessas entidades ao imposto de renda, e nem o art. 5º da Lei 10.426/2002, que trata de sua isenção à contribuição social sobre o lucro, determinam a necessidade de que essas entidades cumpram quaisquer requisitos equivalentes aos das alíneas "a" a "d" do § 3º do art. 2º da Lei 10.101/2000.

Aqui, em relação às entidades instituídas sob a forma de fundação, é importante observar o que dispõe o art. 69 do Código Civil, segundo o qual:

Art. 69. Tornando-se ilícita, impossível ou inútil a finalidade a que visa a fundação, ou vencido o prazo de sua existência, o órgão do Ministério Público, ou qualquer interessado, lhe promoverá a extinção, incorporando-se o seu patrimônio, salvo disposição em contrário no ato constitutivo, ou no estatuto, em outra fundação, designada pelo juiz, que se proponha a fim igual ou semelhante.

A meu ver, a citada previsão em nada atrapalha a aplicação da Lei 10.101/2000 a entidades que, pelo simples fato de serem constituídas sob a forma fundacional, possam ter o respectivo patrimônio incorporado ao de uma entidade congênere ou ao patrimônio do Estado, em caso de sua dissolução.

Tal conclusão provém do fato de que, ao se admitir tal interpretação, estar-se-ia criando uma distinção desarrazoada entre entidades constituídas sob a forma fundacional e as

constituídas sob outro tipo societário (como as associações) e pior, entre os empregados de uma entidade e os de outra.

Daí porque, analisando sistematicamente a legislação aplicável à recorrente, concluo que ela não está obrigada a cumprir cumulativamente todos os requisitos estabelecidos pelo art. 2º, § 3º, II, da Lei 10.101/2000.

Não fosse apenas isso, no caso concreto, verifica-se que o Estatuto da FAPES não prevê que o saldo positivo resultante de eventual liquidação seja direcionado a uma entidade congênere ou ao Poder Público.

Por tais razões, entendo que a Lei 10.101/2000 é aplicável às entidades sem fins lucrativos, com exceção daquelas entidades que, por imposição legal, precisem cumprir os requisitos elencados nas alíneas "a" a "d" do inciso II do § 3º do art. 2º da Lei 10.101/2000.

Superada essa questão e estando preenchidos os demais requisitos estabelecidos pela legislação de regência, entendo que estão satisfeitos os requisitos para a fruição da não incidência prevista na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e dar-lhe provimento, nos termos do voto.

Destarte, diante da ausência de prova de que a recorrente cumpria os requisitos estabelecidos pelas alíneas do inciso II, do § 3º, do art. 2º, da Lei nº 10.101/2000, para não se equiparar à empresa, entendo que a FAPES equipara-se à empresa e, nessa condição, poderia instituir um programa de PLR.

Traçadas essas premissas, cumpre analisar se o PLR da recorrente cumpria os requisitos da Lei nº 10.101/2000. A autoridade fiscal informa que não houve o arquivamento do instrumento de negociação no sindicato respectivo. Essa exigência é expressa na Lei nº 10.101/2000, nos termos seguintes:

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:

(...)

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

A recorrente não nega tal fato, limitando-se a asseverar que o arquivamento no Sindicato é dispensável. Entretanto, depreende-se dos elementos constantes dos autos que o Sindicato participou ativamente das negociações, sendo esta uma matéria incontroversa.

De outro banda, merece ser destacado o fato de que é mais relevante o aspecto material, ou seja, a efetiva ocorrência da participação sindical do que o mero formalismo da prova do arquivamento do instrumento de acordo na entidade sindical.

Assim sendo, entendo que deve ser considerado válido o programa de Participação nos Lucros e Resultados da contribuinte.

Batimento GFIP x GPS - Diferenças Apuradas

Argumenta a recorrente que, por um lapso, declarou o 13º salário de seus empregados em GFIP, tanto na competência 11/2007, quanto na competência 13/2007, sendo que a decisão recorrida sequer se manifestou a respeito.

Quanto a este aspecto, equivoca-se a recorrente. A decisão de piso se manifestou expressamente acerca da duplidade em questão e antendeu ao pleito da contribuinte, excluindo os valores correspondentes, como se infere de uma simples leitura do acórdão recorrido e do DADR – Discriminativo Analítico de Débito Retificado (fls. 952/954/956).

No que pertine às demais diferenças apuradas resultantes do batimento GFIP x GPS, a recorrente não trouxe elementos probatórios que pudesse infirmar o presente lançamento, estando este julgador acorde com as conclusões extraídas da decisão de piso, nos termos seguintes:

Em relação às GRRF e GFIP código de recolhimento 650, tais não podem menoscabar o lançamento. O Fisco não efetivou lançamento sobre reclamatórias trabalhistas, visto o contido no relatório de lançamentos e o próprio relatório fiscal. Tanto assim é que não houve apropriação de GPS com código 2909. Apenas as GPS 2100 foram apropriadas, na simetria do que foi lançado.

Também não procedem as outras alegações. Há que se destacar que a base de cálculo foi apurada com base no Art. 33, §§3º e 6º da Lei 8.212/91. Dentre a GFIP, a Folha de Pagamentos e a DIRF, havendo inconsistências entre estas, foi eleita a maior para apuração da base de cálculo. Não desconsiderou o AFRFB a existência de GPS recolhidas. Tanto assim é que não houve lançamento para as competências 02 e 06/2007, dada a apropriação das GPS pelo SAFIS (Sistema de Auditoria Fiscal) aos levantamentos, onde os créditos excedentes absorveram os débitos.

Também em relação às bases de cálculo relativas aos segurados contribuintes individuais, há que se observar, novamente, que o lançamento teve como método de apuração o previsto no Art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/91, onde se confronta a DIRF x GFIP x Folha de pagamento. Eleita a maior. Há que se reparar também que as GPS acostadas para tentativa de elisão legal não podem ser aproveitadas, pois pagas em 16/12/2011, um mês após a de consolidação numérica do lançamento (16/11/2011) e sem os respectivos acréscimos legais (ex. fls. 644/649).

Nestes termos, entendo que a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Da Taxa Selic

A insurgência da recorrente contra a aplicação da Taxa Selic como juros moratórios não pode prosperar, uma vez que se trata de matéria sumulada neste Tribunal Administrativo no sentido de sua legalidade, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Assim sendo, improcede a insurgência recursal. Nestes termos, entendo que a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para dar-lhe parcial provimento, no sentido de considerar válido o programa de Participação nos Lucros e Resultados da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Daniel Melo Mendes Bezerra