



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.000445/2005-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.395 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2023
Recorrente ASSOCIAÇÃO HOSPITALAR DE BAURU - EM LIQUIDAÇÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2004

IRRF. IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, SEM FINS LUCRATIVOS. REQUISITOS. IMPOSSIBILIDADE DE REMUNERAÇÃO DOS DIRIGENTES PELOS SERVIÇOS PRESTADOS. ISENÇÃO DE ANUIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO.

Nos termos da redação do artigo 12, §2º, da Lei nº 9.249/1995, para o gozo da imunidade, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, não podem remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados. Destaque-se, todavia, que a natureza remuneratória se encontra invariavelmente relacionada com a ideia de renda, de modo que uma mera isenção quanto ao pagamento da anuidade de uma associação não pode ser considerada uma autentica forma de remuneração, apta a afastar a imunidade das instituições de assistência social, sem fins lucrativos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando

Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se o presente caso de pedido de restituição (“PER”) de Imposto de Renda na Fonte (“IRRF”) sobre aplicações financeiras, referente ao ano calendário de 2004, no valor de R\$1.947,85, o qual decorreria da suposta imunidade prevista no artigo 150, VI, c, da Constituição Federal de 1988.

Em 28/09/2009, a SAORT emitiu a Intimação de nº 328/2009, na qual solicitou a apresentação da cópia da decisão do Conselho Administrativo da Associação Hospitalar de Bauru que estabeleceu as modalidades e os valores das contribuições dos sócios, relativamente ao ano-calendário de 2004, tendo o contribuinte respondido com a informação de que não teria identificado atas do conselho estabelecendo os valores das contribuições.

Com isso, o despacho decisório nº 177/2010 acabou indeferindo o PER, com base na seguinte ementa (fls. 62 *e-processo*):

Assunto: Pedido de Restituição de IRRF sobre aplicação financeira.

Ementa: Para fazer jus a imunidade, a interessada deve preencher os requisitos estabelecidos no artigo 12 da Lei nº 9.532/97. Não atendido tais requisitos, a interessada não faz jus a imunidade pretendida, sendo o IRRF mera antecipação do imposto de renda devido no encerramento do exercício. Se, deduzidas as antecipações permitidas, restar saldo credor ou negativo de IRPJ, este sim é passível de restituição.

Abaixo, segue um breve resumo dos fundamentos utilizados para a negativa do pedido (fls. 62/64 *e-processo*):

A Constituição Federal ao estabelecer as limitações ao poder de tributar, no artigo 150, VI, "c", dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Diante disso, foi expedida a Lei nº. 9.532/97, que estabelece, em seu artigo 12, os requisitos para que uma instituição de educação ou de assistência social seja considerada imune, *in verbis*:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

[...]

§2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

Entretanto, analisado se o Estatuto acostado aos autos pela interessada (fls. 06 a 28), constata-se que no seu artigo 7º §3º está previsto a dispensa de contribuição anual aos sócios que estiverem no exercício de mandato na diretoria administrativo e no conselho fiscal.

Ora, tal disposição vai de encontro ao estabelecido no artigo 12, §2º, inciso I da Lei nº 9.532/97 acima transcrito; caracterizando verdadeira remuneração indireta.

Assim, a, contribuinte não atendeu os requisitos estabelecidos pelo artigo 12 da "Lei nº 9.532/97, não fazendo jus a imunidade Prevista no. artigo 150, VI, "c" da Carta Magna.

Posto isto, não há valor a ser restituído a título de IRRF sobre aplicação financeira, uma vez que este é considerado antecipação do imposto de renda devido no encerramento do exercício, conforme estabelecido pelo artigo 773 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Se, deduzidas as antecipações permitidas por lei restar saldo credor ou negativo de IRPJ, este sim é passível de restituição.

Em face do referido despacho, o contribuinte apresentou manifestação em busca do reconhecimento da sua imunidade. Advertiu que a dispensa de contribuinte pelos sócios em nada se equipara a uma remuneração indireta. Em breves linhas, explica que (fls. 68/70 do *e-processo*):

[...] remuneração em sentido amplo exprime a recompensa, o pagamento, feito por serviços prestados, assim, tudo que se recebe ou tudo que se paga em retribuição ou pagamento é sem dúvida uma remuneração.

Assim, são remunerações os salários, as diárias, os vencimentos, as comissões, os honorários, os soldos, as corretagens, dentre outros, sendo em sede administrativa o vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentemente estabelecidas.

Ainda ensina a nobre doutrinadora Cláudia Salles Vilela Vianna, na obra Manual Prático das relações Trabalhistas, p. 400 e 401: " A remuneração é composta por várias parcelas e adicionais, concedidos ao empregado em razão do exercício de suas atividades, do local de trabalho, da jornada diária, etc. Temos, como exemplo, as seguintes parcelas: a) salário contratual; b) gorjetas; c) gratificações contratuais; d) prêmios; e) adicional noturno; f) adicionais de insalubridade e periculosidade; g) ajudas de custo; h) comissões e i) quaisquer outras parcelas pagas habitualmente, ainda que em utilidades, previstas em acordo ou convenção coletiva ou mesmo que concedidas por liberalidade do empregador."

[...] a remuneração tanto direta ou indireta está atrelada ao vínculo empregatício entre empregador e empregado, o qual recebe uma contraprestação pelos serviços prestados, dessa maneira em nada se assemelha ao caso em testilha, uma vez que não há o vínculo empregatício na condição de conselheiro administrativo ou outra qualquer função exercida em favor da Requerente.

[...]

No caso em tela há somente uma dispensa de contribuição voluntária de colaboradores beneméritos que contribuem por liberalidade com singela contribuição para a Requerente, assim a remuneração se consagra no fato de recebimento de alguma contraprestação, no caso concreto, o que ocorre é a liberação de uma contribuição que em nada se assemelha com o caráter de salário ou remuneração, assim, os diretores apenas deixam de contribuir e não deixam de ganhar alguma verba.

Desse modo não há como caracterizar uma dispensa de contribuição como remuneração indireta, uma vez que os diretores não recebem nenhuma remuneração e não possuem nenhum vínculo empregatício com a Requerente, sendo certo que tal dispensa não acarreta um ganho indireto de valores mensuráveis, somente o que ocorre é a dispensa de uma contribuição que detém caráter benemérito não obrigacional, sendo certo que através da liberalidade pessoal de tal contribuição, mesmo na condição de diretor a pessoa pode ainda optar por fazer o pagamento, sendo certo ainda que tal contribuição não é impositiva e nem mesmo obrigatória, como bem disciplina o artigo 8º do Estatuto da Requerente, demonstrando assim, mais uma vez que nunca poderia tal contribuição se assemelhar e m nada a uma remuneração.

Em sessão de 20/04/2017, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo ("DRJ/SPO") julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita (fls. 119 do *e-processo*):

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. IMUNIDADE.

A prerrogativa de não pagar anuidade representa um tipo de retribuição por serviço prestado (remuneração) pelo sócio fundador ou contribuinte quando no exercício de mandato na Diretoria de Administração ou no Conselho Fiscal. Como a lei que

regulamenta as condições para o gozo da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal de 1988, define pela impossibilidade de remuneração, por qualquer forma, dos dirigentes pelos serviços prestados, tem-se que a Recorrente não faz jus à imunidade, razão pela qual mantém-se a decisão recorrida.

Nos fundamentos do voto vencedor (fls. 124/129 do *e-processo*):

9. Pelo acima relatado, tem-se, em resumo, que o Despacho Decisório NÃO RECONHECEU o direito creditório pleiteado, no valor de R\$1.947,85, a título de pagamento indevido ou a maior de IRRF sobre aplicação financeira, referente ao AC 2004, tendo em vista que o previsto no artigo 7º, § 3º, do Estatuto da Interessada (remuneração indireta), vai de encontro ao previsto no artigo 12, §2º, inciso I da Lei nº 9.532/97, razão pela qual não faz jus à imunidade prevista na Constituição Federal (art. 150, VI, c).

10. Por sua vez, a Recorrente alega que a remuneração, tanto direta ou indireta, está atrelada ao vínculo empregatício entre empregador e empregado, que em nada se assemelha ao presente caso. Assim, não há como falar que a dispensa da contribuição anual caracteriza uma remuneração indireta, uma vez que os diretores não recebem nenhuma remuneração e não possuem nenhum vínculo empregatício com a Requerente.

[...]

12.1. No Despacho Decisório foi informado que o previsto no artigo 7º, § 3º, do Estatuto da Recorrente se constituía em uma remuneração indireta, em desacordo com o quanto previsto no artigo 12, §2º, inciso I da Lei nº 9.532/97, o que a descaracterizaria como empresa imune (conforme previsto no art. 150, VI, c, da CF/88).

12.2. Por sua vez, a Recorrente alega que não há remuneração indireta, uma vez que os diretores não recebem nenhuma remuneração e não possuem nenhum vínculo empregatício com a Requerente. Ademais, trata-se somente uma dispensa de contribuição voluntária, sendo certo que o diretor pode ainda optar por fazer o pagamento, visto que tal contribuição não é impositiva e nem mesmo obrigatória, como bem disciplina o artigo 8º do Estatuto da Requerente.

12.3. Vejamos o que diz o Estatuto da Recorrente:

[...]

12.4. Dos excertos acima, extrai-se que: (i) as anuidades são uma das fontes de receita da Recorrente (art. 4º); (ii) os sócios fundadores e contribuintes que estiverem no mandato da Diretoria Administrativa e do Conselho Fiscal não estão sujeitos à contribuição devida pelos demais sócios destas categorias; (iii) o artigo 8º diz que a contribuição não é devida pelos sócios Benfeitores, Beneméritos e Honorários; e (iv) estar em dia com as contribuições é condição para o sócio, após completar um ano de inscrição, poder votar e ser votado.

[...]

[...] o gozo da imunidade relativa a impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, está condicionado a não remuneração dos serviços prestados, por qualquer forma, pelos dirigentes das referidas entidades.

12.8. Ora, o Estatuto da empresa prevê, como uma das formas de custeio da Associação, as anuidades a serem pagas semestralmente. No entanto, exclui desse pagamento sócios em exercício de mandato na Diretoria Administrativa ou no Conselho Fiscal. Trata-se,

portanto, de uma contribuição obrigatória para os demais sócios na mesma categoria (artigos 5º e 6º) que não possuem referido mandato (veja-se o previsto nos artigos 9º, 11 e 12).

12.9. Conforme Vocabulário Jurídico, 28ª edição, De Plácido e Silva (2009), o termo remuneração possui os seguintes significados (além dos já trazidos pela Recorrente; subitem 5.3.): (i) em sentido amplo exprime a *recompensa*, o *pagamento* ou a *retribuição* feitos por *serviços prestados* ou em sinal de *agradecimento*; (ii) originariamente, *remuneração* contém sentido amplo e genérico, referindo-se a qualquer espécie de *retribuição* ou *compensação*, sem indagação da procedência nem do motivo porque se realizou (grifos do original).

12.10. Das definições acima, observa-se que a prerrogativa de não pagar anuidade representa um tipo de *retribuição* por *serviço prestado*, pelo sócio fundador ou contribuinte, quando no exercício de mandato na Diretoria de Administração ou no Conselho Fiscal. Por outro lado, a lei retrocitada fala em “*não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados*”.

12.11. Portanto, *in casu*, tem-se que a não sujeição ao pagamento da contribuição anual prevista no *caput* do artigo 7º do Estatuto da Recorrente reveste-se das características de *remuneração por qualquer forma*, o que representa a inobservância de condição essencial para o atendimento do presente pleito.

12.12. Assim, correto o decidido no Despacho Decisório, ao considerar que a previsão contida no artigo 7º, § 3º, do Estatuto da Interessada, vai de encontro ao previsto no artigo 12, §2º, inciso I da Lei nº 9.532/97, razão pela qual ela não faz jus à imunidade prevista na Constituição Federal (art. 150, VI, c).

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera todos os seus argumentos de defesa no sentido de que a dispensa da obrigatoriedade da contribuição anual para os seus direitos não se caracterizaria como remuneração indireta.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 27/08/2018 (fls. 131 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 25/09/2018 (fls. 134 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

Como visto pelo breve relato do caso, discute-se nos autos um pedido de restituição cujo direito creditório decorre de um suposto pagamento indevido de IRRF sobre aplicação financeira, ano calendário de 2004. Segundo o contribuinte, por se tratar de entidade de assistência social, sociedade filantrópica, sem fins lucrativos, seria imune, nos termos do artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, regulamentado pelo artigo 12 da Lei nº 9.532/1997.

O pedido foi negado, tanto pela Unidade de Origem, como pela DRJ/SPO, em razão de uma suposta ofensa ao artigo 12, §2º, “a”, da aludida norma, cuja redação – vigente à época – segue abaixo transcrita:

Lei nº 9.532/1997.

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

[...]

§2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

Conforme verificado, o artigo 7º, §3º do Estatuto do contribuinte (fls. 12 do *e-processo*) estabelece a desnecessidade de contribuição anual pelos sócios no exercício de mandato na Diretoria Administrativa e no Conselho Fiscal.

Segundo a DRJ/SPO (fls. 128 do *e-processo*), *o Estatuto da empresa prevê, como uma das formas de custeio da Associação, as anuidades a serem pagas semestralmente. No entanto, exclui desse pagamento sócios em exercício de mandato na Diretoria Administrativa ou no Conselho Fiscal. Trata-se, portanto, de uma contribuição obrigatória para os demais sócios na mesma categoria (artigos 5º e 6º) que não possuem referido mandato (veja-se o previsto nos artigos 9º, 11 e 12).*

Perceba-se, portanto, que toda o cerne da presente discussão se volta para o interpretação do vocábulo “remuneração”.

Ao analisar o significado do termo, tal como posto pelo Vocabulário Jurídico, 28ª edição, De Plácido e Silva, o acórdão recorrido identificou que a dispensa do pagamento da contribuição representaria um tipo de retribuição devida a determinados sócios pelos seus serviços prestados, veja-se (fls. 128/129 do *e-processo*):

12.9. Conforme Vocabulário Jurídico, 28ª edição, De Plácido e Silva (2009), o termo remuneração possui os seguintes significados (além dos já trazidos pela Recorrente; subitem 5.3.): (i) em sentido amplo exprime a *recompensa*, o *pagamento* ou a *retribuição* feitos por *serviços prestados* ou em sinal de *agradecimento*; (ii) originariamente, *remuneração* contém sentido amplo e genérico, referindo-se a qualquer espécie de *retribuição* ou *compensação*, sem indagação da procedência nem do motivo porque se realizou (grifos do original).

12.10. Das definições acima, observa-se que **a prerrogativa de não pagar anuidade representa um tipo de retribuição por serviço prestado, pelo sócio fundador ou contribuinte, quando no exercício de mandato na Diretoria de Administração ou no Conselho Fiscal. Por outro lado, a lei retro citada fala em “não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados”.**

12.11. Portanto, *in casu*, tem-se que a não sujeição ao pagamento da contribuição anual prevista no *caput* do artigo 7º do Estatuto da Recorrente reveste-se das características de *remuneração por qualquer forma*, o que representa a inobservância de condição essencial para o atendimento do presente pleito.

[grifamos]

A referida interpretação, todavia, não nos parece ser a mais acertada, pois muito embora a referida isenção possa representar um tipo de retribuição, ela não pode ser considerada uma remuneração. Pelo menos não no sentido pretendido pela norma.

Ao contrário do que pretende fazer crer o acórdão recorrido, o vocábulo remuneração não pode ser interpretado em sentido amplo. Isto porque a finalidade da norma ao vedar o pagamento de remuneração aos dirigentes é evitar a concessão de imunidade a entidades criadas supostamente sem fins lucrativos, mas que são utilizadas de maneira fraudulenta para remunerar os seus sócios.

Tanto isso é verdade que o Código Tributário Nacional (“CTN”), também regulamentando a imunidade das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, estabelece a vedação da distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, veja-se:

Lei nº 5.172/1966 – CTN

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

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

Perceba-se, portanto, que o aspecto material para a fruição da imunidade pelas instituições de educação e de assistência social é a ausência de finalidade lucrativa. As instituições assistência social, sem fins lucrativos, desempenham um relevante papel na sociedade, colaborando com o Estado na consecução das finalidades republicana, por isso a importância da aludida imunidade e a preocupação para que tais entidades não tenham as suas finalidades precípuas desvirtuadas.

Um outro fato que torna inconcebível a interpretação mais ampla do conceito de remuneração é o fato de que posteriormente própria redação do artigo 12, §2º, “a”, da Lei nº 9.532/1997 foi alterada para admitir de maneira expressa o pagamento de remuneração aos dirigentes das associações sem fins lucrativos, desde que respeitado como limite máximo os valores praticados pelo mercado, *in verbis*:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015)

E embora esta alteração não acarrete implicações ao presente caso, o qual não se trata de pagamento de remuneração, ela é importante exatamente para a compressão do vocábulo. Isto porque ao cuidar da sua possibilidade, o legislador leva em conta tão somente a sua feição remuneratória em pecúnia, o que implica um acréscimo ou ganho patrimonial.

Assim, a nosso ver, a isenção ora analisada não pode ser compreendida como uma espécie de remuneração, pois envolve tão somente a prerrogativa de alguns sócios não pagarem a anuidade, sem com isso implicar qualquer vantagem pecuniária que possa implicar em um acréscimo patrimonial de qualquer tipo.

Em outras palavras, a natureza remuneratória se encontra invariavelmente relacionada com a ideia de renda, de modo que uma mera isenção quanto ao pagamento da anuidade de uma associação não pode ser considerada uma autentica forma de remuneração, apta a afastar a imunidade das instituições de assistência social, sem fins lucrativos.

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo