



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 12448.720154/2010-21
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-000.967 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2013
Matéria CSLL
Recorrente PECÚLIO ABRAHAM LINCOLN - AMAL.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

PREVIDÊNCIA PRIVADA. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. REMUNERAÇÃO DE DIRETORES. CARÁTER ECONÔMICO. CSLL.

Não caracteriza entidade sem fins lucrativos a previsão e efetiva distribuição de resultados aos diretores ao final do ano calendário, quando apurado superávit.

Existe uma lógica na vedação de remuneração aos diretores das entidades sem fins lucrativos: a de que a mesma não seja tratada como uma sociedade, com distribuição de resultados positivos aos associados, como o fazem as sociedades aos sócios e acionistas com o lucro. A concessão do benefício fiscal é diretamente relacionada a esta condição, o que não implica dizer que a sociedade não possa contratar profissionais competentes e hábeis para gerir-la. O que pede a lei é que aquelas pessoas colocadas como detentoras da titularidade da entidade não sejam remunerada por esta condição.

No caso dos autos, analisando o Estatuto da Contribuinte, tem-se que o conselho diretor é eleito com “mandato permanente”, somente podendo ser destituído com voto da unanimidade dos demais pares. Ainda, o conselho diretor é indicado pelos chamados “controladores”, personificados nos mesmos membros do Conselho Diretor, em uma cadeia que garante o controle direto e certo da entidade como em uma empresa, com nítido caráter econômico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, negaram provimento, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Alkmim. Vencidos o Antonio Bezerra Neto (Relator) e Fernando quanto aos fundamentos do voto.

Processo nº 12448.720154/2010-21
Acórdão n.º 1401-000.967

S1-C4T1
Fl. 68

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Marcos Vinicius Barros Ottoni e Jorge Celso Freire da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro I-RJ.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Trata o processo de auto de infração eletrônico lavrado pela Delegacia Especial de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro, (Demac/RJ), exigindo da Interessada, acima identificada, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), no valor de R\$1.227.970,45, acrescida de multa de ofício de 75%, e juros de mora calculados até 31.05.2010.

A descrição dos fatos no auto de infração, aponta que conforme DIPJ dos anos base de 2005 e 2006, o contribuinte declarou ser desobrigado a apurar a CSLL, pois, entende ser empresa sem fins lucrativos, razão pela qual não deveria sofrer a incidência da CSLL.

Consta no termo de verificação que:

- o contribuinte é uma entidade aberta de previdência complementar, conforme seus estatutos sem fins lucrativos, organizada na forma da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, cujo objetivo é instituir e operar quaisquer planos de benefícios oficialmente admitidos como de previdência complementar, concedidos em forma de renda continuada ou pagamento único conforme disposto nos artigos 1º e 2º do seu Estatuto Social;

- assim, o contribuinte não apurou a CSLL nos anos base de 2005 e 2006, sendo que essa conduta do contribuinte já fora verificado anteriormente desde os anos base de 2003 e 2004, tendo sido a fiscalizada submetida a um auto de infração, cujo processo é o 19740.000074/2008-76;

- o contribuinte informou que não podia apresentar as bases de cálculo do tributo por impossibilidade jurídica, pois, as entidades sem fins lucrativos não se submetem à legislação comercial;

- através dos balancetes mensais apresentados pelo contribuinte, a Fiscalização apurou as bases de cálculo da CSLL, em períodos trimestrais.

- o resultado, para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição, foi o superávit resultante das receitas e despesas de cada trimestre-civil nos anos base de 2005 e 2006, ajustados pelas adições e exclusões previstas na legislação da CSLL;

- da análise dos lançamentos contábeis, refletidos nas contas de resultado e do patrimônio líquido, procedeu-se às adições de despesas e provisões não dedutíveis;

- os fundamentos de direito estão expostos às fls.314/320, do termo de verificação.

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal, do qual tomou ciência em 21.06.2010, a Interessada apresenta em 21.07.2010, sua impugnação instruída por documentos, no qual argui que:

- as intimações devem ser feitas sempre em nome de Rodrigo José de Kühl e Carvalho e entregues no escritório dos seus patronos, sob pena de nulidade;
- o auto de infração foi lavrado em desconformidade com a Lei, doutrina e jurisprudência, mormente do próprio Conselho de Contribuintes, uma vez que pretende-se cobrar Contribuição Social Sobre Lucro Líquido de quem não tem lucro e sim superávit;
- lucro não se confunde com superávit;
- não se trata de entidade aberta de previdência privada com fins lucrativos;
- o mesmo equívoco já foi cometido para os anos de 2003 e 2004 no Processo Administrativo nº.19740.000074/2008-76, em afronta ao artigo 17 da INSRF nº. 588, de 2005, que determina que as entidades de previdência complementar sem fins lucrativos estão isentas da contribuição social sobre o lucro líquido;
- a interpretação da norma administrativa deve ser feita da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação, Lei 9.784, de 1999 e CF;
- a base de cálculo não pode ser apurada de acordo com legislação comercial, pois, trata-se de sociedade civil sem fins lucrativos;
- houve violação ao § 1º, do artigo 69 da Lei Complementar nº.109/01, que impõe a não tributação das contribuições vertidas pela entidade aos planos de benefício;
- da mesma forma, foram violados os artigos 4º e 5º da lei nº 6.435/77, que dão o conceito de entidade sem fins lucrativos;
- da mesma forma, ao Decreto nº.81.402/78, artigo 4º., inciso II;
- não deve incidir juros de mora e taxa Selic, pois, é certo que existe controvérsia sobre se é ou não devida a CSLL de entidades sem fins lucrativos;
- deve ser aplicado o § 3º, do art. 61 da Lei nº 9.430/96, e o parágrafo único do art. 100 do CTN, que excluem a imposição de penalidades para quem observa os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, bem como a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo;
- é ilícita a exigência de apresentar demonstrativos trimestrais de apuração da CSLL;
- a diferença entre a receita e despesa (superávit) não se confunde com o resultado apurado com observância da legislação comercial a que se refere o artigo 2º. da Lei 7.689/88;

- o Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30.11.90, determina que não será devida a CSSL pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades não lucrativas;
- o artigo 15 da Lei nº 9.532/97 dispõe expressamente que são isentas do pagamento do Imposto de Renda e da CSLL as associações;
- com fulcro no inciso IV, do art. 16 c/c arts. 17 e 18 do Decreto nº 70.235/72 requer prova pericial;
- a perícia objetiva demonstrar o equívoco da apuração feita levando-se em conta a legislação comercial;
- requer prova documental superveniente. É o relatório.

A DRJ MANTEVE o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006 PREVIDÊNCIA PRIVADA ABERTA. CSLL.

A isenção do artigo 5º da Lei nº. 10.426, de 2002, alcança somente as entidades de previdência fechada. É devida a CSLL sobre as operações das entidades de previdência privada aberta.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

A presente lide cinge-se à possibilidade de cobrar a CSLL do contribuinte nos anos-calendário 2005 e 2006, diante dos argumentos trazidos no recurso de se tratar de entidade de previdência complementar **aberta** sem fins lucrativos, e por isso não poder auferir lucros .

Perícia

A contribuinte requer a realização de perícia/diligência, bem assim se insurge contra a decisão de primeira instância que a considerou prescindível. Porém, conforme se verificará na exposição mais adiante do mérito, assim como também ficou bastante claro em todo o contexto da decisão de primeira instância, os elementos indispensáveis à solução do litígio encontra-se nos autos, motivo pelo qual o pedido de perícia dever ser indeferido nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72. Ademais, o deferimento de diligência e perícia é uma decisão do âmbito de discricionariedade do julgador, cabendo a ele fazê-la ou não a depender da formação de sua convicção (diligência) ou mesmo que se lhe exigirá conhecimentos técnicos específicos que somente um perito especializado poderia ter (perícia), o que não é o caso dos autos em que se requer apenas análise de meros dados contábeis, fiscais e legais., perfeitamente dentro da alçada de competência do Auditor Fiscal.

Portanto, indefiro o pedido de perícia/diligência.

Cumpra esclarecer, por relevante, que a CSLL incide sobre a totalidade dos seus “resultados” positivos obtidos no exercício.

A esse respeito, assim dispõe a Lei nº 7.689, de 1988, instituidora da referida contribuição, *verbis*:

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.”

Observar que o referido artigo ao estabelecer a base de cálculo com base no resultado do exercício, nada diz respeito sobre apuração ou finalidade de lucro por parte dos contribuintes, o que será uma informação relevante para o desenvolvimento posterior deste voto.

A Constituição Federal estabelece em seu art. 195 que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade, tendo como fonte de recursos, entre outras, a Contribuição Social sobre o Lucro. Dispõe tal artigo no caput, inciso I, § 7º:

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

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

(...)

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

Por outro lado, as entidades de previdência privadas não se enquadram como entidades de assistência social de que trata a Constituição Federal (art. 150, VI, alínea “c), pois a concessão de benefícios aos filiados se dá mediante o recolhimento das contribuições pactuadas, e, portanto, não estão abrangidas pela imunidade tributária. O STF já se pronunciou, de forma definitiva, neste sentido.

Também não pode ser considerada beneficente de assistência social, pois tem que possuir o certificado correspondente, o que não é o caso.

Por seu turno, ao instituir a Contribuição Social sobre o Lucro, a Lei nº 7.689, de 1988 atendeu ao **princípio da universalidade** e será financiada por toda a sociedade direta ou indiretamente. O disposto no referido caput do art. 195 da CF, por sua vez, definiu, no art. 4º, que “*são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária*”.

A mencionada Lei também não isentou as entidades de previdência privada do recolhimento da CSLL através do seu art. 2º, § 1º, alínea ‘c’, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990, que relaciona os valores que devem ser adicionados/excluídos do resultado do período-base, na obtenção da base de cálculo.

Da mesma forma, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que trata da organização da seguridade social, também não estabeleceu a referida isenção, e em sua conceituação abrangente do que seja empresa, abarcou indiretamente o conceito de entidade de previdência privada, pois o importante não é nem ter ou não lucro, mas sim assumir o risco de atividade comercial, como se vê dos seus artigos 10 e 15, a seguir transcritos:

“Art. 10. A Seguridade Social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta Lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.

(...)

Art. 15. Considera-se:

I — empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

(...)

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreiras estrangeiras.”(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99, grifei).

Como se deduz, não existe nenhum comando normativo isentando ou retirando do campo de incidência da CSLL os resultados positivos conseguidos pelas entidade de previdência privada. É de concluir, portanto, a intenção do legislador ao criar a mencionada contribuição foi que a mesma fosse financiada por toda sociedade, inclusive por essas entidades.

Dizem que o fundamento de validade indicada no texto constitucional de 1988 para a instituição da CSLL é a “*existência de lucro, termo de conteúdo semântico bem definido em nosso ordenamento jurídico e que expressa materialidade relacionada ao resultado obtido pela exploração de atividade mercantil*” (103-136.975).

Esclarecem que o lucro como objetivo maior de qualquer atividade empresarial é obtido com a intenção de ser repassado aos sócios da pessoa jurídica e de ser repartido entre aqueles que possibilitam o desenvolvimento da atividade empresarial. Por outro lado, o *superávit*, por sua vez, consiste em resultado positivo que, por ser auferido por pessoa jurídica sem fins lucrativos, não é repassado a ninguém

Decerto a hipótese de incidência tributária prevista na Lei nº 7.689/88 descreve a ocorrência de “*resultado*”, tanto importa qual a destinação que se dará ao mesmo: lucro ou superávit. O importante é a natureza do “*resultado*” obtido entre receitas e despesas em determinado período, perfeitamente calculável em qualquer atividade empresarial que assume risco de atividade econômico.

Tanto é assim que os itens 6 a 8 da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC-TE-11- Entidade de previdência privada), demonstram cabalmente a possibilidade de aferição de resultados nesse tipo de entidade¹:

6. A EFPC deve elaborar a escrituração contábil respeitando a autonomia de forma a identificar, separadamente, os planos de benefícios de natureza previdencial e assistencial por ela administrados, bem como o plano de gestão administrativa, para assegurar um conjunto de informações consistentes e transparentes.

7. O resultado superavitário ou deficitário de plano de benefícios de natureza previdencial, no exercício, é formado pelas adições, subtraídas das deduções, acrescidas ou deduzidas da cobertura e

da reversão de despesas administrativas, do fluxo de investimentos, da constituição e da reversão das contingências, das provisões matemáticas e dos fundos, contabilizado no grupo de contas de gestão previdencial..

8. O fundo administrativo do plano de gestão administrativa é formado pelas receitas, deduzidas das despesas, acrescidas ou deduzidas do fluxo de investimentos, da constituição e reversão das contingências, contabilizadas no grupo de contas de gestão administrativa.

Ora, admitido a tese contrária de não-incidência nem mesmo os resultados financeiros positivos advindos de investimentos não seriam tributados, o que não é razoável.

Observe que o item 9 da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC-TE-11-Entidade de previdência privada) assim dispõe a esse respeito:

9. O resultado dos investimentos, a ser transferido para as gestões previdencial e administrativa, é formado pelos rendas e variações positivas, subtraídas de deduções e variações negativas, acrescidas da cobertura e reversão de despesas administrativas, da constituição e reversão das contingências e dos fundos, contabilizadas no grupo de fluxo de investimentos.(grifei)

Por óbvio que não pode ser a mera dificuldade operacional que vai impossibilitar o aferimento de lucro ou resultado desse tipo de entidade que podem transitar entre vários planos (previdencial, administrativo etc.)

Como se percebe as entidades de previdência privada adotam sistema contábil peculiar, mais precisamente uma planificação contábil padrão, aprovada pela Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de novembro de 1998. Por essa planificação contábil, os programas desenvolvidos por essas entidades dividem-se em previdencial, assistencial, administrativo e de investimentos. O importante em termos de apuração do resultado, é que a Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, estabelece, em seu ANEXO C, item “3”, a Demonstração do Resultado do Exercício, a qual abrange os quatro programas por elas desenvolvidos.

Argumentos empíricos

É princípio mezinho do Direito o princípio da presunção de constitucionalidade das leis. Pois bem, caso a tese aqui adotada não seja preterida estar-se-ia ferindo tal princípio em relação a vários dispositivos legais, leis e Decretos, o vedado fazê-lo em sede de julgamento administrativo sendo tal matéria inclusive sumulada.

Refiro-me, em primeiro lugar, ao fato dessas entidades de previdência privadas figurarem no rol do artigo 22, § 1º, da Lei n 8.212/91 estabelecendo as respectiva alíquotas, possibilita, sim, a cobrança da CSLL, pois como já visto são contribuintes da seguridade social, onde o seu § 1º do artigo 22 estabelece a contribuição adicional sobre as remunerações, “além das contribuições referidas neste artigo e no artigo 23 (...)”. que trata especificamente da **Contribuição Social sobre o Lucro**. Não convence o contra-argumento afirmando que a

generalidade do art. 23 não poderia se referir à entidade de previdência privada. Ora, o princípio da universalidade da Contribuição Social sobre o Lucro cancela tal ilação.

Além do artigo 22, § 1º, da Lei n 8.212/91, a tese contrária a aqui defendida afasta o art. 204 c/c o § 6º do art. 201 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, tratando das alíquotas de CSLL aplicáveis, bem como fazendo referência as entidades fechadas de previdência privada.

Outro argumento empírico que se observa contra a tese aqui combatida, é a existência de várias dispositivos legais que vêm alterando sistematicamente o regime tributário das entidades da previdência privada, demonstrando a possibilidade de se aferir os resultados obtidos por tais entidades e, assim, demonstrar que o resultado do exercício disposto na legislação comercial pode equivaler, sim, ao superávit técnico obtido por essas entidades.

De outra banda, o sucesso da tese que ora se combate também deveria atuar no sentido de impedir que houvesse tributação do IRPJ, pois o ponto de partida deste é o mesmo da CSLL: lucro líquido comercial.

A esse respeito, primeiramente, a Medida Provisória 2.222, de 04/09/2001, abriu a possibilidade dessas entidades, entre outras, optarem por um regime especial de tributação, no qual o resultado positivo, auferido em cada trimestre-calendário, dos rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos será tributado pelo imposto de renda à alíquota de vinte por cento.

Os argumentos até agora se amoldam perfeitamente para refutar tanto a não incidência da CSLL para a previdências privadas fechadas como as abertas.

Porém, o caso concreto se refere à entidade de previdência aberta, mas sim fechada. Como se verá, a dificuldade para considerar fora da incidência tributária o resultado auferido pelas entidades de previdência privada **abertas** é muito maior!

A partir da Medida Provisória 16, de 27/12/2001, posteriormente convertida na Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, **isentou apenas** as entidades **fechadas** de previdência privada da contribuição incidente sobre o lucro líquido – CSLL, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002.

Daqui se pode extrair duas ilações:

- Se para o gênero (entidade de previdência privada **sem fins lucrativos**) que dizem “não se concebe lucro”, havia aqui **não-incidência**, como entender então o uso pelo legislador do instituto da “isenção” para a espécie entidades **fechadas** de previdência privada, que pressupõe a possibilidade de tributação e que a legislação resolveu excluir sua incidência?

- Se isentou apenas as entidades **fechadas** de previdência privada, por óbvio continuou no campo de incidência **as entidades abertas**, como é o caso da Recorrente.

Outrossim, vejamos a redação da referida Lei:

Art. 5º As entidades fechadas de previdência complementar ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002.

Entendimento contrário levaria ao absurdo de dar como letra morta o conteúdo dessa Lei.

É neste contexto que também deve ser interpretado o artigo 17 da Instrução Normativa SRF nº 588, de 2005, que determina:

Art. 17 - As entidades de previdência complementar sem fins lucrativos estão isentas do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Como bem colocou a DRJ:

O alcance do artigo 17, da INSRF nº.588, de 2005, não pode ser aquele que inclua as entidades de previdência aberta, por duas razões:

primeiro, as normas infralegais, (instruções normativas), não podem extrapolar os limites definidos por lei, no caso, o artigo 5º., da Lei nº.10.426, de 2002;

segundo, porque, conforme já mencionado, a isenção somente pode ser concedida por lei, e a Lei nº. 10.426, de 2002, apenas concedeu a isenção da CSLL para as entidades fechadas de previdência complementar.

Igualmente relevante é o fato de o inciso II do artigo 111 do CTN, impor que se interprete literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. O que o inciso II, do artigo 111, do CTN está a determinar é que a extensão que se deve dar ao conjunto de conceitos jurídicos abrangidos pelos termos contidos no texto legal deve ser restritiva.

Neste sentido, à luz da hermenêutica, o alcance que deve ser dado à expressão "entidades de previdência complementar sem fins lucrativos" equivale, no presente contexto, ao de entidade de previdência fechada.

Disse que a dificuldade para cogitar de não tributação das entidades abertas de previdência privada é maior do que a das entidades fechadas. Passo a tratar dessa questão.

A DRJ soube muito bem desenvolver essa questão, que adoto também como minhas razões de decidir:

No domínio dos fatos, chega-se também a mesma conclusão pelas seguintes razões. No campo societário, revela-se que as entidades fechadas de previdência privada administram planos fechados, como o próprio nome já anuncia, são de adesão restrita aos funcionários de empresas ou grupo de empresas patrocinadoras ou de instituidoras, associações de classe e sindicatos. As entidades fechadas são necessariamente sem fins lucrativos, funcionam sob a tutela da PREVIC - ex-Secretaria da Previdência Complementar (do Ministério da Previdência e Assistência Social).

Já as entidades abertas de previdência privada são regulamentadas pela Susep e são acessíveis tanto a pessoas físicas quanto jurídicas. Assemelham-se a seguradoras ou mesmo bancos. Quanto aos aspectos contábeis, as entidades de previdência privada aberta devem seguir as normas da Superintendência de Seguros Privados e as fechadas, as normas da Secretaria da previdência Complementar do Ministério da Previdência e Assistência Social.

No campo econômico, considera-se empresa toda organização de natureza civil ou mercantil destinada à exploração por pessoa física ou jurídica de qualquer

atividade com fins lucrativos, (Lei nº.4.137, de 1962). Empresário é quem exerce profissionalmente atividade organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, (Código Civil).

As sociedades civis também, regra geral, têm fins lucrativos. O objeto social consiste em prestação de serviços, ou realização de certas atividades econômicas. Os sócios deverão participar dos lucros, periodicamente, ou na partilha dos resultados finais.

Em se tratando de associação civil, o objeto social consiste em fornecimento de bens e serviços aos associados, sem conotação lucrativa, em função das contribuições periódicas destes para a manutenção das atividades.

Por fins não lucrativos, entenda-se aqueles cuja realização não envolva exploração de atividade mercantil, nem distribuição de lucros ou participação no resultado econômico final da entidade.

Em conjunção com estas assertivas, Sacha Calmon Navarro Coelho, na sua obra Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1ª. Edição, Rio de Janeiro, Forense, 1999, pg. 277 e ss., ensina que:

"Por "sem fins lucrativos" deve-se entender aquelas que não se apropriam dos resultados operacionais, ou seja, que não distribuem resultados entre sócios ou mantenedores ou associados, reinvestindo tudo o que ganham e, cada vez mais, em atividades-meio capazes de sustentar os planos educacionais e assistenciais próprios dessas entidades. (...) (Grifado agora)

Idem, Hugo de Brito Machado, em Curso de Direito Tributário, 13a. Edição, São Paulo, Malheiros, 1998, pg. 199:

"Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais ". (Grifado agora)

Como se vê há uma conotação muito mais forte da entidade **aberta** de previdência privada no sentido de verdadeiramente explorar exploração de **atividade mercantil**, muito se aproximando do conceito de **sociedade empresária** definida no novo código civil onde empresa se caracteriza por exercer profissionalmente atividade organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Afora esse fato, o que se verifica da prova dos autos é que o outro aspecto voltado para a distribuição de lucros ou participação final no resultado econômico da entidade, que caracterizaria também uma entidade sem fins lucrativos, aponta em sentido contrário às pretensões da Recorrente. Esse ponto foi determinante para o convencimento de alguns Conselheiros.

Como se sabe, o art. 55 da referida Lei 8.212, de 1991 e modificações posteriores, reza, que:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

ou

municipal;

II - seja portadora do certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência (nova redação da Lei nº 9.732, de 1998);

IV - **não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;** (grifo nosso)

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

É que a alínea "g" do artigo 13 do estatuto social da Interessada, (fls.287/288), constata-se que Conselho Deliberativo tem competência para fixar anualmente a remuneração dos seus próprios membros e da Diretoria Executiva, quando houver resultado positivo (superávit), na forma prevista na legislação em vigor.

Verifica-se também, (itens 3.8 e 3.9 das notas explicativas), constantes das demonstrações financeiras publicadas pela Interessada (exercícios sociais de 2005 e 2006), **que houve distribuição de parte do chamado "superávit" naqueles períodos a seus dirigentes.** Em 2005 a remuneração dos dirigentes foi de R\$ 1.650.000,00 e em 2006 a remuneração foi de R\$ 1.900.000,00, (fls.279/282).

Cabe se afastar de pronto a hipótese de tais verbas possuírem a natureza de proventos e salários uma vez que estão condicionadas à existência de resultado positivo. E isso nada mais na prática do que distribuição de lucros.

Base de Cálculo

A esse respeito, por não trazer nenhum outro argumento novo ou prova que refutasse o que foi colocado pela decisão de piso, adoto como razão de decidir os mesmos fundamentos utilizados pela decisão de piso, abaixo reproduzidos:

Inicialmente, cabe registrar que a autuação não se baseou meramente no resultado apurado pela Interessada, mas, sim, conforme se verifica pelos demonstrativos de fls.269/270, o lançamento foi realizado a partir dos valores constantes dos balancetes contábeis (fls. 18/268) e das demonstrações contábeis publicadas, (fls.279/282), tudo conforme exige o artigo 2º da Lei 7.689, de 1988, abaixo transcrito.

"Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/07/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 21/10/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/07/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 30/09/2014 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 23/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

(...)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Grifado agora)

(...)"

Da mesma forma, aplicou-se o artigo 13, da Lei nº.9.249, de 1995, que

determina:

"Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Grifado agora)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes. (Grifado agora)

O que se constata é que as provisões para contingências constituídas em decorrência de processos judiciais em andamento, assim como a provisão de créditos duvidosos calculada sobre a carteira de assistência a participantes, não podem deduzir a base de cálculo da CSLL, estando correta a Fiscalização quando adicionou tais valores a aqueles oriundos

dos balancetes analíticos de fls.18/268 e das demonstrações contábeis de fls.279/282, pois, atuou em conformidade com os diplomas legais acima transcritos.

Da mesma forma, as despesas com contribuições a entidades de classe, brindes e promoções, por não estarem intrinsecamente relacionadas com a produção e comercialização de serviços da fiscalizada, foram adicionadas a base de cálculo da CSLL em conformidade com os incisos do artigo 13, da Lei nº.9.249, de 1995.

Por todo o exposto, nego provimento.

Legalidade dos Juros de Mora

Em relação aos juros de mora, determina a legislação que sobre os débitos pagos fora de prazo, independente de qualquer causa, incidirão eles a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Não cabe, portanto, a este órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-los, encontrando óbice, inclusive nas Súmulas nº 4 do CARF, *in verbis*:

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

Em relação à sua alegação de ter errado no código de recolhimento e tê-lo recolhido a título de juros de mora o que importa é que o referido valor já foi abatido do montante total devido a título de multa de mora. Como se está cancelando a multa de mora, a autoridade executora deverá considerar esse fato e abatê-lo como se na rubrica certa tivesse sido recolhido.

Por todo o exposto, REJEITO o pedido de perícia e NEGO provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Voto Vencedor

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/07/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente

em 21/10/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/07/2014 por ALEXANDRE ANT

ONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 30/09/2014 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 23/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira:

Em que pese as sempre bem ponderadas razões do Conselheiro Antônio Bezerra Neto, a quem rendo minhas homenagens, cheguei à mesma conclusão de improcedência do presente recurso voluntário, mas por outros fundamentos.

Tendo a maioria da Turma Julgadora acompanhado meu entendimento exposto quando do julgamento, passo a proferir o meu voto na qualidade de razões vencedoras do julgado.

Há de se admitir que, parcialmente, os fundamentos do voto vencedor e do voto vencido se equivalem no que toca à remuneração dos diretores da Contribuinte – razão por si só suficiente à improcedência do apelo.

É que, como se extrai do voto vencido – que nessa parte tem minha concordância:

Em se tratando de associação civil, o objeto social consiste em fornecimento de bens e serviços aos associados, sem conotação lucrativa, em função das contribuições periódicas destes para a manutenção das atividades.

Por fins não lucrativos, entenda-se aqueles cuja realização não envolva exploração de atividade mercantil, nem distribuição de lucros ou participação no resultado econômico final da entidade.

Em conjunção com estas assertivas, Sacha Calmon Navarro Coelho, na sua obra Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1ª. Edição, Rio de Janeiro, Forense, 1999, pg. 277 e ss., ensina que:

*"Por "sem fins lucrativos" deve-se entender aquelas que não se apropriam dos resultados operacionais, ou seja, que não distribuem resultados entre sócios ou mantenedores ou associados, reinvestindo tudo o que ganham e, cada vez mais, em atividades-meio capazes de sustentar os planos educacionais e assistenciais próprios dessas entidades. (...)
(Grifado agora)*

Idem, Hugo de Brito Machado, em Curso de Direito Tributário, 13a. Edição, São Paulo, Malheiros, 1998, pg. 199:

"Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. Q que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais ". (Grifado agora)

Como se vê há uma conotação muito mais forte da entidade aberta de previdência privada no sentido de verdadeiramente explorar exploração de atividade mercantil, muito se aproximando do conceito de sociedade empresária definida no novo código civil onde empresa se caracteriza por exercer profissionalmente atividade organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Afora esse fato, o que se verifica da prova dos autos é que o outro aspecto voltado para a distribuição de lucros ou participação final no resultado econômico da entidade, que caracterizaria também uma entidade sem fins lucrativos, aponta em sentido contrário às pretensões da Recorrente. Esse ponto foi determinante para o convencimento de alguns Conselheiros.

Como se sabe, o art. 55 da referida Lei 8.212, de 1991 e modificações posteriores, reza, que:

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I- seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II- seja portadora do certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III- promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência (nova redação da Lei nº 9.732, de 1998);

IV- não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; (grifo nosso)

V- aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

É que a alínea "g" do artigo 13 do estatuto social da Interessada, (fls.287/288), constata-se que Conselho Deliberativo tem competência para fixar anualmente a remuneração dos seus próprios membros e da Diretoria Executiva, quando houver resultado positivo (superávit), na forma prevista na legislação em vigor.

*Verifica-se também, (itens 3.8 e 3.9 das notas explicativas), constantes das demonstrações financeiras publicadas pela Interessada (exercícios sociais de 2005 e 2006), **que houve distribuição de parte do chamado "superávit" naqueles períodos a seus dirigentes.** Em 2005 a remuneração dos*

dirigentes foi de R\$ 1.650.000,00 e em 2006 a remuneração foi de R\$ 1.900.000,00, (fls.279/282).

Existe uma lógica na vedação de remuneração aos diretores das entidades sem fins lucrativos: a de que a mesma não seja tratada como uma sociedade, com distribuição de resultados positivos aos associados, como o fazem as sociedades aos sócios e acionistas com o lucro. A concessão do benefício fiscal é diretamente relacionada a esta condição, o que não implica dizer que a sociedade não possa contratar profissionais competentes e hábeis para gerir-la. O que pede a lei é que aquelas pessoas colocadas como detentoras da titularidade da entidade não sejam remunerada por esta condição.

No caso dos autos, analisando o Estatuto da Contribuinte, tem-se que o conselho diretor é eleito com “mandato permanente”, somente podendo ser destituído com voto da unanimidade dos demais pares. Ainda, o conselho diretor é indicado pelos chamados “controladores”. E quem são os controladores? Os membros do Conselho Diretor, em uma cadeia que garante o controle direto e certo da entidade como em uma empresa.

Assim, existe uma relação diretamente relacionada à titularidade da associação, posto que os controladores e conselheiros diretores são exatamente as mesmas pessoas, gozando os mesmos da titularidade patrimonial da entidade

Por fim, o estatuto prevê a possibilidade de conversão da entidade em sociedade anônima, o que demonstra, com maior rigor, o seu caráter patrimonial.

Isso porque, na esteira do que ensina Misabel de Abreu Machado Derzi, ante os aspectos constitucionais e legais que diferenciam as sociedades das associações, chama a atenção que não é qualquer entidade que pode se beneficiar do regime fiscal privilegiado, nos termos da imunidade constitucional. Isso porque não basta dizer que a entidade não distribui lucros aos associados para que se esteja diante da hipótese de aplicação da imunidade. É necessário identificar que, mais do que uma entidade sem *fins lucrativos*, a entidade não possua *fins econômicos*. Veja-se o seu poderoso escólio, *in verbis*:

Compete à Administração Fazendária fiscalizar a ausência de capacidade econômica, de fins lucrativos e de aplicação de renda no exterior das instituições de educação e assistência social, razão pela qual não é suficiente verificar apenas a “não distribuição de lucros” durante a vida da associação ou sociedade civil por meio do exame de seus livros e de balanço.

A interpretação correta da Constituição Federal e do art. 14 do Código Tributário Nacional exige que se investiguem os estatutos sociais (além da escrita contábil) dessas instituições para identificar:

A natureza “não-lucrativa” da atividade e a aplicação de seus resultados;

O destino do patrimônio líquido da sociedade, em caso de dissolução ou término de suas atividades;

A impossibilidade de alienação onerosa, por parte de seus sócios, de “quotas” ou outras “participações”.

É que muitas dessas sociedades civis, sem fins lucrativos, podem acumular patrimônio ao longo de certo período. Ora, não tem sentido reconhecer a imunidade, se encerradas suas atividades, ou no curso delas, o grupo restrito de seus associados se beneficiar com a incorporação desses bens ao seu patrimônio pessoal, bens formados à custa de uma renúncia à receita, que onera a coletividade. O Código Tributário Nacional proíbe não apenas a distribuição de lucros, de participação no resultado, mas ainda a de patrimônio, durante a vida da instituição ou no seu término”. (p. 319 – limitações).

Por esses fundamentos, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira