



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

**Processo n°** 12448.720154/2010-21  
**Recurso n°** 999.999 Embargos  
**Acórdão n°** 1401-001.413 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de março de 2015  
**Matéria** Embargos de Declaração  
**Embargante** VIVER PREVIDÊNCIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2005, 2006

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO**

Sendo a fundamentação desvinculada da realidade sob análise, são cabíveis os presentes embargos diante do manifesto equívoco. Até porque, decorre do próprio direito de defesa que as decisões proferidas sejam fundamentadas, de modo que fundamentar a decisão em ponto distante da realidade dos autos é o mesmo de não fundamentá-la, eis que de forma indireta cerceia o direito de defesa

**PREVIDÊNCIA PRIVADA ABERTA. CSLL.**

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

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

Não caracteriza entidade sem fins lucrativos a previsão e efetiva distribuição de resultados aos diretores estatutários 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 geri-la (diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício). 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 de votos, CONHECER dos embargos e, pelo voto de qualidade, REJEITAR os embargos declaratórios, vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Relator), Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Bezerra Neto.

*(assinado digitalmente)*

André Mendes de Moura - Presidente e Redator para Formalização do Voto

Vencido

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto - Redator Designado

Considerando que o relator à época do Julgamento Alexandre Antonio Alkmim Teixeira não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão, e as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF (Regimento Interno do CARF), o Presidente André Mendes de Moura será o responsável pela formalização do voto vencido.

Participaram do presente de julgamento os conselheiros: Maurício Pereira Faro, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Karem Jureidini Dias, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos e André Mendes de Moura (Presidente).

## Relatório

Trata-se de embargos declaratórios contra acórdão que manteve lançamento para exigência de CSLL sobre resultado de entidade de previdência complementar sem fins lucrativos.

A decisão restou assim ementada:

*"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 geri-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."*

Em sede de embargos de declaração, aduz a Embargante que está sujeita a legislação específica das entidades de previdência, matéria que não foi objeto de análise quando do julgamento do recurso voluntário, pelo que pede a integração do julgado.

É o relatório, no necessário.

## Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto Vencido

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o relator originário do processo não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pelo Conselheiro durante a sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção do relator do voto na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

A seguir, a transcrição do voto.

Os embargos são tempestivos.

Os argumentos constantes do voto vencedor, de minha autoria, retratam que o ponto determinante para o convencimento de alguns dos Conselheiros foi a distribuição de lucros para os administradores ou a participação desses no final no resultado econômico, que apontavam em sentido contrário às pretensões da ora Embargante.

Isso porque, foi analisado se a Embargante preenchia os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e, como decorrência, se fazia jus à isenção lá estabelecida.

Entretanto, melhor estudando o caso, verifico que aquela fundamentação está equivocada, uma vez que a legislação que respalda a isenção não seria aplicável às entidades de previdência complementar sem fins lucrativos, tendo em vista que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 estabelece os requisitos para a configuração de entidade beneficente de assistência social, não tratando ali de entidade de previdência privada sem fins lucrativos.

Sendo a fundamentação desvinculada da realidade sob análise, entendo cabíveis os presentes embargos diante do manifesto equívoco. Até porque, decorre do próprio direito de defesa que as decisões proferidas sejam fundamentadas, de modo que fundamentar a decisão em ponto distante da realidade dos autos é o mesmo de não fundamentá-la, eis que de forma indireta cerceia o direito de defesa.

Além disso, o voto foi obscuro quanto ao fundamento mencionado nos debates no sentido de que entidades sem fins lucrativos não praticam fato gerador da CSLL.

**Por esses motivos, são cabíveis os presentes embargos.**

## MÉRITO

Primeiramente, há de se esclarecer os limites da discussão.

O Auto de Infração fundamenta o lançamento ora discutido no sentido de que o fato de a entidade de previdência privada ser sem fins lucrativos, por apurar superávit e não lucro, não a desobrigaria do recolhimento da CSLL. Isso porque, “*nada autoriza o entendimento de que, ao utilizar-se da expressão lucro, a CF/88 (art. 195, I, 'c') tenha se restringido ao conceito de lucro adotado pela legislação comercial*” (e-fl. 319)

Afirma também a Autoridade Fiscalizadora que (e-fl. 319):

*"As entidades de previdência privada sem fins lucrativos, por tese, afirmam que não têm e não podem pagar contribuição social sobre algo que não registra, não contabilizam, não distribuem, e que em suma não se materializa na forma de lucro e sim de superávit ou de déficit. Entretanto, a alínea g do artigo 13 do estatuto social da fiscalizada estabelece competência ao seu Conselho Deliberativo para fixar anualmente a remuneração dos membros do próprio Conselho Deliberativo e da Diretoria Executiva, quando houver resultado positivo (superávit), na forma prevista na legislação em vigor."*

Além dos argumentos acima expostos, a Autoridade Fiscal comprova que houve distribuição aos dirigentes de parte do superávit da entidade no período fiscalizado (2005 e 2006), bem como refuta a aplicação da isenção disposta no art. 5º da Lei nº 10.426/02, eis que aplicável às entidades fechadas de previdência complementar.

Lado outro, argumentou a ora Embargante que o superávit por ela auferido estaria fora do campo de incidência da CSLL, pois o aspecto material da hipótese de incidência desse tributo relaciona-se ao auferimento de lucro, o que não ocorre em uma entidade sem fins lucrativos.

Paralelamente a esse argumento, afirmou a ora Embargante ser associação civil e, portanto, estaria isenta da CSLL nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532/97 e, ainda, pelo fato de o § 1º do art. 69 da Lei Complementar nº 109/01 vedar a tributação sobre as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar.

Feitas essas considerações, deve ser analisado, primeiramente, se seria hipótese de não incidência natural da CSLL, eis que a Constituição autoriza o legislador ordinário a instituir contribuição sobre o lucro. A esse respeito, como já me manifestei em outras oportunidades, as entidades sem fins lucrativos não são contribuintes da CSLL já que não auferem lucros.

Sirvo-me, portanto, dos presentes embargos para retificar os fundamentos daquele voto e, como consequência, atribuir-lhes efeitos infringentes, pois naquele momento me preendi à análise do cumprimento dos requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91, mesmo não sendo o caso de entidades beneficentes de assistência social.

A discussão dos presentes autos, ao contrário do fundamento exposto em meu voto, não é relativa ao cumprimento dos requisitos para a contribuinte usufruir da imunidade

definida no §7º do art. 195 da Constituição, tendo em vista que aquele artigo dispõe sobre a imunidade das entidades beneficentes de assistência social.

O presente impasse abrange a incidência de CSLL sobre superávit de entidade sem fins lucrativos. Sendo assim, altero meus fundamentos e passo a analisar essa questão.

O art. 195, I, “c”, da Constituição da República, outorga competência à União para instituir contribuição social sobre o lucro, cuja definição encontra-se amplamente explicitada na legislação de direito privado, não podendo a legislação tributária alterá-la, sob pena de descumprimento do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Assim, não é possível ignorar as definições de “lucro” no direito privado, seja pela Lei nº 6.404/76, seja pelo próprio Código Civil (que utiliza o vocábulo “lucro” apenas quando relacionado às sociedades e nunca às associações).

Analisando de forma sistêmica as normas envolvidas, a conclusão que se extrai é no sentido de ser condição de existência do “lucro” a possibilidade jurídica de que esse montante seja apropriado pelos sócios. Caso não haja a possibilidade jurídica de partilhamento daquele valor entre os sócios, o resultado positivo auferido pela entidade não poderá ser denominado de “lucro”.

Portanto, os valores que não puderem ser considerados como “lucro” não podem ser submetidos à incidência da CSLL, eis que a competência constitucional outorgada à União foi para instituir tributo sobre “lucro” e não “qualquer resultado positivo de entidade”.

Nesse sentido, não há como a norma tributária alargar o conceito de lucro, já definido pela legislação de direito privado, sob pena de desrespeitar o art. 110 do CTN.

Verifica-se, portanto, que o presente lançamento alcança riqueza diferente do lucro, já que a base de cálculo utilizada para a constituição do presente crédito tributário 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*” (e-fl. 322).

É importante notar, ainda, que a Embargante é entidade de previdência complementar aberta e sem fins lucrativos, conforme permitido pelo art. 77 da Lei Complementar nº 109/01.

A legislação específica sobre previdência complementar determina que as entidades abertas devem ser constituídas sob a forma de sociedades por ações (art. 36 da Lei Complementar nº 109/01). Entretanto, as entidades abertas e sem fins lucrativos já autorizadas a funcionar anteriormente à publicação daquela norma puderam permanecer como sociedade civil (associações, de acordo com o Novo Código Civil), sendo-lhes vedadas a prática de determinados atos, como a participação, direta ou indireta, em pessoas jurídicas (§1º do art. 77 da Lei Complementar nº 109/01).

Esse é o caso sob análise, já que a Embargante foi constituída antes da publicação da Lei Complementar nº 109/01 e permaneceu, após a publicação da atual norma, como entidade aberta sem fins lucrativos, obedecendo ao disposto na norma anterior (Lei nº 6.435/77).

Nesse sentido, a Lei nº 6.435/77, que permitia a criação de entidades abertas sem fins lucrativos, previa também a necessária destinação do resultado positivo auferido pelas entidades abertas sem fins lucrativos, conforme dispunha o art. 23:

*"Art. 23. Nas entidades abertas sem fins lucrativos, o resultado do exercício, satisfeitas todas as exigências legais e regulamentares no que se refere aos benefícios, será destinado à constituição de uma reserva de contingência de benefícios e, se ainda houver sobra, a programas culturais e de assistência aos participantes, aprovados pelo órgão normativo do Sistema Nacional de Seguros Privados."*

Além dessa limitação, o art. 31 do citado normativo também previa que as entidades abertas sem fins lucrativos poderiam remunerar seus diretores e membros de conselhos deliberativos, consultivos, fiscais ou assemelhados, desde que respeitadas as exigências do artigo 23.

É dizer, resta evidente que o resultado positivo auferido pelas entidades abertas sem fins lucrativos deve ter destinação específica (que não a distribuição aos sócios/associados), e, ainda, que o fato de as entidades abertas serem sem fins lucrativos não impossibilitava a remuneração dos diretores e conselheiros.

Ressalta-se, também, o disposto no artigo 32 da Lei nº 6.435/77 no sentido de que as despesas administrativas das entidades abertas sem fins lucrativos não poderiam exceder os limites fixados anualmente pelo órgão normativo do Sistema Nacional de Seguros Privados.

Portanto, a remuneração da diretoria e/ou conselho não retirava a ausência de finalidade lucrativa da entidade aberta, entretanto essa remuneração deveria respeitar os limites fixados pelo órgão regulamentador.

Diante dessas regras, concluo que o fato de remunerar a diretoria ou qualquer órgão da administração somente poderia retirar a imunidade das entidades beneficentes de assistência social e outras entidades de assistência social (que não as entidades de previdência sem fins lucrativos), eis que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 (que regulamentou o §7º do art. 195 da Constituição) impossibilitava a remuneração de diretores e/ou conselheiros.

Entretanto, no presente caso, como não se trata de entidades beneficentes de assistência social, pelo que a remuneração ou não de seus administradores não justifica a incidência da CSLL.

Lado outro, pelo fato de ora Embargante ser entidade sem fins lucrativos, não se pode validar a incidência de tributo sobre lucro, eis que a entidade não auferiu lucros.

Além disso, a remuneração dos administradores é permitida e limitada pelas normas que regem as entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos.

Como se não bastassem os argumentos ponderados acima, nos quais resta evidente a não incidência, depreende-se do §1º do art. 15 da Lei nº 9.532/97 que são isentas da CSLL as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Portanto, seja pela não incidência seja pela isenção, o presente auto de infração não deverá prosperar.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto Vencido

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Antonio Bezerra Neto - Redator Designado

Divergi do nobre relator em dois ponto: apenas parcialmente na preliminar de conhecimento dos presentes embargos que o levou a modificar o seu voto, quanto no mérito propriamente dito, que tentou emprestar aos presentes embargos efeitos infringentes.

É que, independentemente de o Relator ter ultrapassado uma questão prejudicial (se aplica-se ou não a vedação de remuneração de dirigentes do art. 55 da Lei n. 8.212/91), a questão de fundo que divergíamos no Acórdão embargado novamente se sobressai. Nesse ponto, então, mantenho a minha posição original então vencida que reconheceu a incidência da CSLL sobre o superávit positivo das entidades de previdência privada complementar, sem fins lucrativos.

Preliminarmente, como disse, acompanhei apenas parcialmente o relator em seus fundamentos que o levaram ao conhecimento dos presentes embargos. Concordei com ele que em seu voto havia um omissão ou obscuridade ao não deixar claro a sua divergência de fundo com os fundamentos do meu voto. O seu voto vencedor, na ocasião, preocupou-se muito mais em enfatizar uma questão prejudicial que o levou a negar provimento ao recurso (remuneração dos seus dirigentes) em detrimento de deixar claro o seu reconhecimento a priori da não incidência da CSLL no presente caso, por se tratar de uma entidade sem fins lucrativos.

Tratemos, então, da primeira divergência acima mencionada.

O relator parte da seguinte premissa que considerei equivocada:

*Isso porque, foi analisado se a Embargante preenchia os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91 e, como decorrência, se fazia jus à isenção lá estabelecida.*

*Entretanto, melhor estudando o caso, verifico que aquela fundamentação está equivocada, uma vez que a legislação que respalda a isenção não seria aplicável às entidades de previdência complementar sem fins lucrativos, tendo em vista que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 estabelece os requisitos para a configuração de entidade beneficente de assistência social, não tratando ali de entidade de previdência privada sem fins lucrativos.*

(...)

*Diante dessas regras, concluo que o fato de remunerar a diretoria ou qualquer órgão da administração somente poderia retirar a imunidade das entidades beneficentes de assistência social e outras entidades de assistência social (que não as entidades de previdência sem fins lucrativos), eis que o art. 55 da Lei nº 8.212/91 (que regulamentou o §7º do art. 195 da Constituição) impossibilitava a remuneração de diretores e/ou conselheiros.*

De fato, o art. 55 da Lei n. 8.212/91 trata de regulamentar os requisitos que as entidades beneficentes de assistência social devem cumprir para manter a imunidade prevista no §7º do art. 195 da Constituição e entre essas está a impossibilidade de remuneração de seus dirigentes.

Nesse ponto, verifico que o meu voto vencido, no Acórdão embargado, de fato equivocou-se ou foi incompleto nesse aspecto (fez referência apenas à vedação constante no art. 55 da Lei n. 8.212/91 e se omitiu a respeito da vedação constante na Lei n. 9.532/97, como se demonstrará); e por isso, data maxima vênua, penso que foi o motivo pelo qual também induziu o relator dos presentes embargos ao erro, senão vejamos.

Retratando logicamente, temos:  $p \Rightarrow q$  ( $p$  implica  $q$ ). Traduzindo e substituindo os símbolos: “Em se tratando de entidades beneficentes de assistência social” ( $p$ )  $\Rightarrow$  (implica) “os requisitos da imunidade são os do art. 55 da Lei n. 8.212/91” ( $q$ ). “ $\Rightarrow$ ” que por sua vez implica na vedação de remunerar dirigentes”.

O relator então concluiu a impossibilidade de remunerar dirigente ao negar “ $p$ ”: não  $p \Rightarrow$  não  $q$  (não ocorrendo “ $p$ ” implica também a não ocorrência de “ $q$ ”).

Ou seja, utilizou-se do argumento denominado de a contrario sensu, que em lógica clássica se chama erro ou falácia do “falso antecedente”.

Embora rigidamente rechaçado no âmbito da lógica clássica., esse tipo argumento não é de todo equivocado e muito amiúde é utilizado no Direito (Perelman o chama de “argumento quase lógico” no seu “Tratado da argumentação”), isso porque corre-se sempre o risco de haver uma outra norma que por outras vias, sem passar por “ $p$ ” implica em “ $q$ ”. Por exemplo: “ $r$ ”  $\Rightarrow$  “ $q$ ”. Isso quer dizer que ao se negar a ocorrência de “ $p$ ” não se pode afirmar que “ $q$ ” não ocorreria, porque existe um “ $r$ ” que também implicaria em “ $q$ ”.

Portanto, é preciso se verificar em todo o universo em questão se não existe uma outra regra ou norma que desembocaria em “ $q$ ”. Como no Direito essa verificação é possível e na Lógica, não, uma vez que nessa última o universo é deveras abrangente, para não dizer infinito, daí o grau de reprimenda variar entre uma e outra área do conhecimento.

E, fazendo essa verificação, no âmbito da legislação tributária, de fato verifiquei a ocorrência de uma outra norma que implicaria em “ $q$ ”: art. 15, § 3º ou art. 12, § 3º, “a”, ambos da Lei nº 9.532/97.

É que a vedação para não remunerar dirigentes (estatutários não empregados), encontra-se espelhada tanto no art. 55 da Lei nº 8.212/91, quanto no caso em

outra lei ordinária, que trata das isenções do IRPJ/CSLL de qualquer entidade sem fins lucrativos, seja pelo art. 12, § 3º, “a” ou . art. 15, § 3º da Lei nº 9.532/97..

E disso não se tratou no voto do relator dos presentes embargos.

Eis abaixo a legislação pertinente:

**Lei nº9.532/97:**

*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**. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*

*§ 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; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)*

*b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*

(...)

*§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido **resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais**. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)*

(...)

*Art. 15. **Consideram-se isentas** as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, **sem fins lucrativos**. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à **contribuição social sobre o lucro líquido**, observado o disposto no parágrafo subsequente.*

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

Portanto, afasto um dos fundamentos utilizados pelo relator para o conhecimento dos embargos, que serve tão somente para reforçar ainda mais o meu voto, pois ficou provado que a referida entidade não é imune, por não se tratar de entidade beneficente de assistência social e nem é isenta, como entidade sem fins lucrativos, por descumprimento de um de seus requisitos (remunerar diretores estatutários), logo a incidência da CSLL é uma necessidade, pois não se pode nem alegar, como penso que seja a linha mestre do voto do relator, que em se tratando de entidade sem fins lucrativos, e a CSLL incidindo apenas sobre os “lucros” (e não sobre superávits), e “lucro” não existindo, não haveria o que se tributar. Nesse caso fica valendo ainda aquele mesmo entendimento antigo do relator no Acórdão embargado.

Ressalto ainda, como irei demonstrar melhor no meu voto mais adiante, que a 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, deixando de fora as entidades ABERTAS de previdência privada, como é o caso da Embargante.

Outrossim, apenas para argumentar, bem se vê que não se trata, neste último caso específico, da ocorrência de omissão, contradição ou obscuridade. Se houve erro na análise jurídica ou não nesse aspecto, foge ao âmbito dos embargos declaratórios. Porém, tomo conhecimento dos presentes embargos tão somente em função da obscuridade que padeceu o voto vencedor do Acórdão embargado na medida em que não fundamentou inteiramente a sua linha de entendimento a respeito da não incidência da CSLL em casos de entidades sem fins lucrativos de forma geral.

## MÉRITO

Segue abaixo em complemento, o meu voto original que foi vencido (nos fundamentos) por ocasião do Acórdão que está sendo ora embargado, mas que ora reitero em sua essência, apenas retificando a parte que faz referência à vedação para remuneração dos dirigentes constante art. 55 da Lei n.º 8.212/9, substituindo-se, *mutatis mutandis* pelas considerações e novas referências legais (art. 12, § 3º, “a” ou art. 15, § 3º da Lei nº 9.532/97) já descritas nos parágrafos anteriores.

*Cumprе 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 privada não se enquadram como entidade 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 entidade<sup>1</sup>:*

*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 pelas 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 comezinho 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. A dificuldade em relação às entidades fechadas é redobrada.*

*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 IN-SRF n.º.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 n.º.10.426, de 2002;*

*segundo, porque, conforme já mencionado, a isenção somente pode ser concedida por lei, e a Lei n.º. 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 conjugação 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.*

*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:*

*(...)*

***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.*

*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:*

*(...)*

*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.*

Outrossim, complemento meu voto na linha do voto vencedor do Acórdão Embargado, que deixou mais claro ainda os motivos pelos quais não se permite a remuneração de diretores estatutários (não empregados) para se caracterizar uma entidade sem fins lucrativos, ressaltando apenas que a base legal não está no art. 55 da Lei n.º 8212/91, como já se colocou retro, mas na conjugação dos **art. 12, § 3º, “a” com o art. 15, § 3º da Lei nº 9.532/97**:

*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 geri-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 certa 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*

Processo nº 12448.720154/2010-21  
Acórdão n.º **1401-001.413**

**S1-C4T1**  
Fl. 670

---

*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.(...)*

Por todo o exposto, rerratifico o Acórdão embargado, incluindo os novos fundamentos, sem lhes emprestar efeitos infringentes, para então Rejeitá-los.

*(assinado digitalmente)*  
Antonio Bezerra Neto