



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12448.720154/2010-21  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.721 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 01 de setembro de 2021  
**Recorrente** VIVER PREVIDÊNCIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005, 2006

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. FUNDAMENTO INATACADO.

Não tem utilidade, pelo que não se conhece do recurso especial que ataca apenas um, dos dois fundamentos adotados pela decisão recorrida para manter a incidência da CSLL que, isoladamente, são aptos para fundamentar a conclusão do voto sobre a matéria e manter inalterado o resultado final do acórdão atacado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que votou pelo conhecimento. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocado (a)), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

**Relatório**

Trata-se de recurso especial apresentado pela Contribuinte VIVER PREVIDÊNCIA (fls. 739/933) contra o Acórdão n.º 1401-000.967, de 8 de maio de 2013, integrado pelo Acórdão n.º 1401-001.413, de 24 de março de 2015, pelos quais a 1ª Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF decidiu negar provimento ao recurso voluntário da Contribuinte.

O Acórdão n.º 1401-000.967 recebeu a seguinte ementa (fls. 498/516):

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.

Cientificada dessa decisão a Contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 535/638), imputando ao julgado os vícios de obscuridade e omissão. Os embargos foram admitidos e julgados em 24 de março de 2015, pelo Acórdão n.º 1401-001.413, decidindo a turma rejeitá-los. A ementa da decisão registrou (fls. 648/670):

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 n.º. 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.

A Contribuinte opôs novos embargos de declaração em face do acórdão integrativo, defendendo que o voto teria trazido à baila matéria já discutida na primeira decisão (fls. 676/706). Os aclaratórios foram rejeitados pelo despacho de exame de admissibilidade de fls. 729/733.

Cientificada do despacho que rejeitou seu segundo recurso de embargos de declaração, em 08/04/2016, como comprova o AR à fl. 737/738, a Contribuinte protocolizou, em 25/04/2016, recurso especial (carimbo de protocolo na peça de defesa), em que argui divergência jurisprudencial admitida parcialmente pelo despacho de exame de admissibilidade da presidência da 1ª Seção, em relação a **não incidência de CSLL sobre superávit de entidades de previdência complementar sem fins lucrativos**, para a qual indica como paradigmas o Acórdão n.º 1302-001.175 e o Acórdão n.º 1402-00.256.

Ao detalhar os fundamentos para a reforma das decisões recorridas, no que toca à matéria admitida, a Recorrente primeiramente apresenta pareceres de juristas, em forma de respostas a quesitos, que também serviram de fundamento para o voto do relator vencido do acórdão de embargos, Conselheiro Alexandre Alkmin, que transcreve, e que em resumo apregoa que *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", concluindo 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"*

Reafirma ser entidade de previdência complementar aberta e sem fins lucrativos, e, conforme permitido pelo art. 77 da Lei Complementar n.º 109/01, pode remunerar seus administradores, de modo que, no caso, a remuneração ou não de seus administradores não justificaria a incidência da CSLL, como ocorreria com as entidades beneficentes de assistência social, com as quais não poderia ser confundida.

Atesta que por estar estatutária e legalmente proibida de auferir lucro, submete-se a regime contábil particular em que não haveria apuração de lucros ou prejuízos, mas sim de *resultados ou superávits*, não distribuíveis a sócios acionistas - que não existem – e destinados legalmente à aplicação em planos de assistência aos participantes, ou revertidos ao patrimônio para garantia do pagamento dos benefícios contratados - e *déficits*, que têm de ser imediatamente e solidariamente equacionados pelos participantes, caso o patrimônio já não garanta os riscos.

Explica a diferença entre os regimes contábeis das empresas com finalidade de lucro, como as entidades abertas de previdência complementar, e das entidades sem fins lucrativos - abertas ou fechadas/fundos de pensão -, defendendo que a Lei n.º 7.689/88 seria inaplicável às entidades de previdência privada sem fins lucrativos. Colaciona julgados administrativos em favor de sua tese.

Afirma que sequer a Secretaria da Receita Federal entenderia ser devida a CSLL sobre os *superávits* das entidades sem fins lucrativos, o que ainda mais macularia a validade e eficácia do auto de infração ora impugnado, porquanto dispõe o texto expresso do Ato Declaratório Normativo CST n2 17, de 30.11.90, que não será devida a CSLL pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades não lucrativas, tal como a Recorrente; tal Ato Declaratório Normativo CST n2 17 foi seguido pela mais recente Instrução Normativa SRF n.º 588/2005, que declara a isenção (*rectius não-incidência*) das entidades de previdência complementar quanto à CSLL

Defende um outro ponto favorável à sua tese, a de que estaria expressamente disposto no art. 15 da Lei n.º 9.532/97 que são isentas do pagamento do Imposto de Renda e da CSLL as "Associações", e, ainda que a LC n.º 109/2001, em seu art. 69, H 1º e 2º, excepcionou a incidência de tributação sobre contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária. Complementa transcrevendo julgado do TRF - 4, AC 2007.72.00.001914-9, Segunda Turma.

Pede, ao final, seja o presente recurso conhecido e provido, para ser reformado in totum o acórdão recorrido pois que a Recorrente é Entidade Aberta de Previdência Complementar Sem Fins Lucrativos, que somente auferes SUPERAVIT e não LUCRO, e tendo em vista a já consolidada jurisprudência na Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre não incidência de CSLL sobre SUPERAVIT de ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR SEM FINS LUCRATIVOS, como o demonstrou a Recorrente com os acórdãos paradigmas divergentes, tornando sem efeito o auto de infração, tudo por ser medida de Justiça.

Quanto à matéria não admitida a Contribuinte interpôs agravo (fls. 949/997), rejeitado pelo despacho da presidência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 1.000/1.005).

Notificada do despacho da presidência da CSRF que rejeitou o agravo, a Contribuinte compareceu aos autos, em 06/05/2020 (fl. 1.016), anexando a petição de fls 1.018/1.024 na qual invoca “superveniência de fato novo”, relacionado à publicação da Lei n.º 13.988/2020, que no art. 28 teria extinguido o voto de qualidade no CARF. Em 18/06/2020 (fl. 1.043) comparece novamente aos autos com a petição “complementar” de fls. 1.045/1.047.

Ambas as petições foram apreciadas e respondidas pelo despacho de fls. 1.081/1.085, da presidência da Primeira Seção de Julgamento do CARF, do qual a Contribuinte teve ciência em 17/08/2020 (AR fl. 1.088/1.089).

Verificando-se ausência de ciência da PGFN acerca do recurso especial do sujeito passivo e do despacho que o admitiu parcialmente, além de outras peças do processo, promoveu-se a intimação da Procuradoria com o encaminhamento dos autos em 09/04/2021, conforme despacho de encaminhamento de fl. 1.102. A PGFN retornou os autos ao CARF, em 21/04/2021 (fl. 1.114), com contrarrazões (fls. 1.103/1.114).

Na peça de defesa a PGFN pede pelo não conhecimento do recurso em razão de sua inutilidade. Isto porque entende que *o colegiado a quo fundamentou sua decisão não somente na incidência de CSLL sobre o superávit de entidade aberta de previdência complementar sem fins lucrativos, como também na vedação da remuneração de diretores estatutários (não empregados) para efeito de se caracterizar uma entidade sem fins lucrativos*, de forma que haveria mais de um fundamento autônomo e suficiente que motivou o não provimento do recurso voluntário. Por outro lado, o recurso especial somente foi admitido quanto à parte da fundamentação adotada para manter a tributação. Faz remissão à “Súmula 283/STF, no sentido de que *É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles*”, bem como posicionamento do STJ no AgRg nos EREsp 789589/SC.

No mérito, alega que, em termos contábeis, superávit seria uma designação genérica dada a uma conta de Balanços de entidades de direito privado sem finalidades econômicas ou da Administração pública, que em geral corresponderia ao da conta Lucro do exercício, dos Balanços empresariais privados, de forma que não se justificaria *a mera diferença de terminologia invocada pelo Recorrente em sua peça recursal para isentar o contribuinte de arcar com o valor da CSLL devida, pois a base de cálculo da CSLL está prevista no art. 2º da Lei nº 7.689/88, que estabelece como objeto da tributação o “valor do resultado do exercício”*.

Prossegue defendendo a incidência da CSLL sobre o superávit da entidade de previdência complementar aberta, ainda que sem fins lucrativos, nos seguintes termos

Há de se notar que a expressão “resultado do exercício” é gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit, o que conduz à conclusão de que, mesmo entidades sem fins lucrativos, podem se submeter à tributação pela CSLL.

[...]

Destaque-se que os bancos e as seguradoras regem-se por legislação específica e estão submetidos ao controle de órgãos regulamentadores e fiscalizadores, observam planos contábeis que lhes são próprios, assim como as entidades de previdência complementar, e nem por isso deixam de revestir-se da condição de contribuintes da CSLL.

[...]

Assim, excetuando as entidades beneficentes de assistência social — que atendam às exigências estabelecidas em lei, imunes de CSLL, a incidência alcançou todas as empresas e entidades, inclusive as entidades de previdência privada abertas de fins lucrativos ou não.

Com o advento do art. 7º, da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, ficou cancelada, a partir de 1º de abril de 1999; toda e qualquer isenção de contribuição para a

seguridade social em desconformidade com o art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991. Enfim, a única hipótese de isenção de CSLL, tratada no art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, é para entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos cumulativos expressos naquele artigo.

Mesmo com a edição da Lei n.º 9.732, de 1998, ainda perdura em nosso ordenamento jurídico, a imunidade em relação às contribuições sociais da entidade beneficente de assistência social que atenda aos requisitos da lei. Deflui da eficácia e convivência das duas normas que, a partir de 1.º de abril de 1999, todas as entidades não enquadradas como beneficentes de assistência social, ainda que atendam cumulativamente aos requisitos descritos no art. 55 da Lei n.º 8.212, de 1991, ficam sujeitas à incidência da CSLL.

Portanto, não há que se falar em “não incidência” da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre as entidades abertas de previdência privada, sejam estas com ou sem fins lucrativos, em face de expressa previsão constitucional de sua tributabilidade. É o que se extrai do art. 72 do ADCT

[...]

Não por outro motivo, aliás, a Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 13, prevê a dedução das provisões técnicas das entidades de previdência privada para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL:

Registra, ainda, que a isenção prevista na Lei n.º 10.426/2002 somente alcançaria as entidades fechadas de previdência complementar e que, nos termos da interpretação **literal do art. 111, inciso II do CTN**, as entidades abertas de previdência privada, já que não citadas expressamente na Lei 10.426/2002, se mantém como contribuintes da CSLL

Requer, por fim, seja negado seguimento ao recurso especial do contribuinte ou, acaso conhecido, no mérito, seja-lhe negado provimento.

## Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

### 1. Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, uma vez que a Contribuinte foi cientificada do despacho que rejeitou seu segundo recurso de embargos (fls. 729/733), em 08/04/2016, sexta-feira, como comprova a cópia do AR à fl. 737/738, e apresentou o recurso especial em 25/04/2016, conforme protocolo do órgão de jurisdição na primeira folha do recurso, dentro, portanto, do prazo regimental.

Todavia, discordo de sua admissibilidade pelas razões que passo a expor:

A exigência de CSLL no presente caso restou assentada em dois fundamentos: (i) o fato de que a entidade de previdência privada ser sem fins lucrativos, por apurar superávit e não lucro, não a desobrigaria do recolhimento da CSLL, e (ii) houve distribuição aos dirigentes

de parte do superávit da entidade no período fiscalizado e a isenção disposta no art. 5º da Lei n.º 10.426/02, somente se aplica às entidades fechadas de previdência complementar.

No recurso especial, a Recorrente identificou as seguintes matérias como tendo recebido interpretação divergente nas decisões recorridas, acompanhadas dos respectivos paradigmas:

**1) Não incidência de CSLL sobre superávit de entidade aberta de previdência complementar sem fins lucrativos** Indicou como paradigmas o Acórdão n.º 1402-00.256 e o Acórdão n.º 1302-001.175

**2) Possibilidade de entidade aberta de previdência complementar sem fins lucrativos remunerar diretoria e administradores.** Indicou como paradigma o Acórdão n.º 1202-001.017

O despacho de exame de admissibilidade da presidência da Câmara deu seguimento ao recurso especial apenas em relação à primeira matéria, nos seguintes termos:

**- Matéria objeto do recurso especial**

A contribuinte apresenta recurso especial sob duas alegações: 1) não incidência de CSLL sobre superávit de entidade aberta de previdência complementar sem fins lucrativos; e 2) possibilidade de entidade aberta de previdência complementar sem fins lucrativos remunerar diretoria e administradores.

[...]

**III - Análise da admissibilidade do Recurso Especial**

Passo ao exame das matérias argüidas no recurso.

**1) Não incidência de CSLL sobre superávit de entidade aberta de previdência complementar sem fins lucrativos**

Quanto ao tema foram ofertados como paradigmas os acórdãos abaixo ementados:

Acórdão n.º 1302-001.175

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

*Exercício: 2007, 2008*

**CSLL. ENTIDADE ABERTA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA SEM FINS LUCRATIVOS.**

*A CSLL tem como fato gerador a existência de lucro no período correspondente, fenômeno que não ocorre no presente feito, uma vez que a recorrente superávit.*

Acórdão n.º 1402-00.256

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

*Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002*

**ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. SUCESSÃO EMPRESARIAL. INOCORRÊNCIA.** *O Fato de o auto de infração ter sido lavrado contra a empresa incorporada ou sucedida, por si só, não acarreta a nulidade do processo por erro na identificação do sujeito passivo, mormente quanto todos as intimações, termos e atos*

*processuais são cientificados a empresa incorporadora/sucessora e atendidos, inclusive a ciência do auto de infração, não havendo qualquer prejuízo à defesa do contribuinte.*

**DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO.**

*SUJEITO PASSIVO QUE ENTENDIA NÃO SER CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. O prazo decadencial dos tributos lançados por homologação é contado na forma do art.150 §4o do CTN, quando restar comprovado o exercício da atividade pelo contribuinte. Na hipótese do sujeito passivo não ter apurado o tributo, por entender*

*estar isento ou fora do campo de incidência, o prazo decadencial deve ser contado na forma do art.173 do CTN.*

*DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO. O julgador tem a prerrogativa de indeferir, justificadamente, os pedidos de diligência ou perícia que considerar desnecessárias.*

**CSLL. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. SUJEITO PASSIVO.**

*As entidades de previdência privada não se incluíam no campo de incidência da CSLL nos anos de 1999 a 2002.*

*Preliminares Rejeitadas. Recurso Provido.*

Nas duas decisões acima, as recorrentes se constituíam em entidades de previdência privada aberta, de modo idêntico à decisão recorrida. Nesta, ao se julgar fatos geradores relativos aos anos-calendário de 2005 e 2006, foi decidido que a isenção prevista no art 5º da Lei nº 10.426, de 2002 somente se aplica a entidades de previdência fechada.

No primeiro paradigma, que julgou fatos geradores referentes a 2007 e 2008, foi afastada a incidência de CSLL sobre sociedades de previdência privada sem fins lucrativos sob o argumento de que essas entidades não auferem lucro, mas obtêm superávit, o que seria desejado para a ampliação de suas atividades fim.

No segundo paradigma, ao julgar fatos relativos aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002, também foi afastada a incidência da contribuição sob o argumento de que os resultados positivos, superávits, não são distribuídos como se lucro fossem, mas são revertidos para melhoria dos planos de benefícios ou para a redução das contribuições pagas pelos beneficiários. Entendeu-se que a Instrução Normativa SRF nº 588/05 ao regulamentar o art. 5º da lei nº 10.426/02, isentou da CSLL as Entidades de Previdência Complementar sem Fins Lucrativos.

Considerando a diferença de entendimentos surgida do exame de fatos semelhantes, entendo que foi comprovada a divergência alegada quanto ao tema em julgamento.

DOU SEGUIMENTO à matéria.

Ocorre que o segundo paradigma, de nº 1402-00.256, na data da interposição do recurso especial - 25/04/2016 – já havia sido reformado pelo Acórdão nº 1402-00.720 proferido em sessão de julgamento de embargos de declaração opostos em face do Acórdão nº 1402-00.256, realizada em 29/11/2011, em que o Colegiado decidiu não conhecer do recurso voluntário em razão de o sujeito passivo ter interposto ação judicial junto ao Poder Judiciário litigando sobre o mesmo objeto, qual seja, a não incidência de CSLL sobre o “superávit” de entidade de previdência privada, conforme se vislumbra da ementa e do resultado da decisão:

Acórdão n.º 1402-00.720

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Constatada a tempestividade dos embargos, bem como a efetiva ocorrência de omissão nos fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido, cabe conhecer e acolher os embargos, para retificar os equívocos.

CONCOMITÂNCIA

Não se conhece de recurso voluntário quanto a matéria concomitante com ação judicial (Sumula 2 do CARF).

Embargos Acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer e acolher os embargos interpostos pela PFN e, no mérito, retificar o acórdão 1402-00.356, de 02/09/2010, para não conhecer o recurso voluntário, em razão da discussão da mesma matéria em ação judicial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

[...]

A publicação do acórdão de embargos n.º 1402-00.720 no sítio do CARF se deu em 25/11/2011, de modo que, diante desse fato, o paradigma de n.º 1402-00.256 não pode ser admitido.

Com relação ao primeiro paradigma, de n.º 1302-001.175, a sua análise e cotejo com as decisões recorridas demonstram que a Recorrente logrou caracterizar a divergência para a matéria.

No que toca ao segundo tema divergente, o despacho de exame de admissibilidade negou-lhe seguimento, pelas seguintes razões:

**2) Possibilidade de entidade aberta de previdência complementar sem fins lucrativos remunerar diretoria e administradores.**

Quanto ao tema, a recorrente apresentou como paradigma o Acórdão n.º 1202-001.017, ementado como segue:

Acórdão n.º 1202-001.017

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

*Exercício: 2004, 2005*

**PREVIDÊNCIA PRIVADA. ENTIDADE ABERTA SEM FINS LUCRATIVOS. INCIDÊNCIA.**

*É devida a CSLL sobre as operações das entidades de previdência privada aberta.*

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.**

*Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.*

Esse paradigma tratou da incidência de CSLL e nele foi decidido que não há isenção para entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos. Nele a contribuinte era PECÚLIO ABRAHAM LINCOLN – AMAL, antiga denominação da VIVER PREVIDÊNCIA, assim, trata-se da mesma sociedade ora recorrente.

Embora conste do relatório que a recorrente alegou no recurso a questão da remuneração de membros da diretoria, esse tema específico não foi objeto do voto condutor do acórdão paradigma, que apreciou a questão da isenção por outros fundamentos.

Dessa forma, evidencia-se a ausência de divergência quanto ao tema alegado, uma vez que a questão aventada não chegou a ser objeto da decisão.

Pelas razões acima expostas, NEGOU SEGUIMENTO ao recurso.

Os agravos interpostos pela Recorrente contra o não seguimento da matéria foram rejeitados.

Em que pese a caracterização da divergência em relação ao primeiro tema, a não admissão do apelo em relação à segunda matéria denuncia a inutilidade do recurso especial.

Isto porque, como dito, o acórdão recorrido adotou um segundo fundamento autônomo e suficiente para manter a exigência de CSLL a respeito do qual a divergência jurisprudencial restou inadmitida pelo despacho de exame de admissibilidade de recurso especial, às fls. 936/940, confirmado pelo despacho de exame de agravo, que restou igualmente inadmitido (fl. 1.000/1.005).

Interessante observar que no acórdão recorrido n.º 1401-000.967, tanto o relator do voto condutor, Conselheiro Antonio Bezerra Neto, que restou vencido, quanto o redator do voto vencedor, Conselheiro Alexandre Alkimin Teixeira, votaram por negar provimento ao recurso voluntário.

Todavia, houve divergência, entre os conselheiros da turma, em relação ao fundamento para negar provimento. O Conselheiro relator Antonio Bezerra Neto deduziu o raciocínio de que a entidade de previdência privada não se enquadraria como entidade de assistência social e também não poderia ser considerada beneficente de assistência social.

Assim, a conjugação do art. 195, da CF, com a Lei n.º 7.689/1988, levaria à conclusão de que a entidade submeter-se-ia a incidência da CSLL, não gozando sequer de isenção.

Além disso, a entidade teria distribuído parte de seu patrimônio aos administradores, a título remuneração, o que violaria as disposições do art. 55, da Lei n.º 8.212/91, outro fundamento para manter o lançamento.

Porém, o fundamento para manutenção do lançamento que prevaleceu, naquela ocasião, foi o do conselheiro redator do voto vencedor, que centrou a fundamentação em confirmar, reforçar e complementar as razões para a manutenção da exigência da CSLL com base na justificativa de que a entidade remunerou seus dirigentes com parte do superávit apurado

no período fiscalizado, e que seu estatuto social denunciaria o caráter patrimonial da entidade e, ao final, sua finalidade lucrativa. Veja-se, dos seguintes trechos do voto vencedor:

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. 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:*

*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 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 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 cumular 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

Já, no julgamento do recurso de embargos de declaração opostos contra a decisão acima, o Conselheiro relator Alexandre Alkimin Teixeira, restou vencido em sua proposta de voto para acolher os embargos do sujeito passivo e alterar seu posicionamento em relação aos seus fundamentos de decidir e ao resultado do julgamento original, ou seja, o Conselheiro Alexandre Alkimin, que antes mantinha a exigência de CSLL apoiando-se na impossibilidade de distribuição aos dirigentes de parte do superávit da entidade no período fiscalizado, passou a entender que *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, pois o impasse abrangeria a incidência de CSLL sobre superávit de entidade sem fins lucrativos. Concluiu, assim, que o fato de ora Embargante ser entidade sem fins lucrativos, não se pode validar a incidência de tributo sobre lucro, eis que a entidade não auferir lucros. Além disso, a remuneração dos administradores é permitida e limitada pelas normas que regem as entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos. Em suma, o Conselheiro relator Alexandre Alkimin Teixeira pretendeu atribuir efeitos infringentes aos embargos e dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência de CSLL, por entender que a entidade não auferia lucros, mas mero superávit, grandeza não alcançada por essa incidência.*

Todavia, o Conselheiro Alexandre Alkimin restou vencido em sua proposta de voto, adotando, a maioria do Colegiado, a proposta de voto do Conselheiro redator do voto vencedor, Antonio Bezerra Neto que admitiu parcialmente os embargos para, além de manter sua posição inicial –vencida no acórdão anterior – complementá-la, nos seguintes termos:

Divergi do nobre relator em dois pontos: 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.

[...]

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 vênia*, penso que foi o motivo pelo qual também induziu o relator dos presentes embargos ao erro, senão vejamos.

[...]

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 n.º 2.158-35, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 2.158-35, 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.*

Em seguida, o Conselheiro redator do voto vencedor concluiu que *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. E passou a se manifestar sobre o mérito, reproduzindo inteiramente o seu voto vencido, que teve o foco principal na questão da distribuição de parte do superávit aos administradores, com alguns ajustes, como se nota do seguinte introito:*

#### 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.

Neste momento o Conselheiro redator reproduz inteiramente o seu voto (vencido) constante do acórdão embargado. E, ao fim, passou a complementá-lo com a fundamentação adotada no voto vencedor (do Conselheiro Alexandre Alkimin) do aresto embargado:

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:**

Agora, faz-se mister a reprodução integral do voto vencedor do acórdão embargado do Conselheiro Alexandre Alkimin:

[...]

E concluiu:

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

Verifica-se, assim, que tanto no primeiro acórdão, quanto no acórdão integrativo, o argumento principal que prevaleceu no Colegiado para manter a exigência da CSLL, no presente caso, é o de que, não se tratando de entidade imune, **nem isenta, em razão de ter descumprido o requisito de não remunerar diretores estatutários**, haveria incidência da CSLL.

E, como argumento secundário, ainda que a entidade apure apenas superávit, este não fugiria do campo de incidência do tributo, pois, *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.*

Assim, permanece incólume o principal fundamento adotado nas decisões recorridas que, de forma autônoma, é suficiente para manter inalterados os resultados dos acórdãos que decidiram negar provimento ao recurso voluntário da Recorrente, qual seja: **em razão de descumprir o requisito de não remunerar diretores estatutários com parte do superávit, a entidade está sujeita a incidência da CSLL.**

Referido fundamento, a respeito do qual não restou caracterizada a divergência, continua íntegro, e, reitera-se, de forma autônoma,

é suficiente para manter o resultado das decisões recorridas.

Em razão do exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

