



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.728525/2013-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.328 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2023
Recorrente ESCRITORIO CENTRAL DE ARRECADAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO ECAD
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. DISPOSITIVOS LEGAIS INCONSTITUCIONAIS. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. INCOMPETÊNCIA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos da Súmula 2 do CARF, bem como do art. 26-A do Dec. 70.235/72, o CARF não tem competência para efetuar controle de constitucionalidade. Assim, os argumentos que versem sobre tal matéria no Recurso Voluntário não devem ser conhecidos.

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. REMUNERAÇÃO DE DIRETORES. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. Constatado que não houve remuneração de dirigentes, mas sim de gerentes, administradores e/ou executores, não cabe a suspensão da isenção.

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. AUTOS DE INFRAÇÃO. IRPJ E CSLL. DEFINIÇÃO POR PARTE DO FISCAL DO LUCRO TRIBUTÁVEL TRIMESTRAL. OPÇÃO DEFINIDA PELO CONTRIBUINTE COM BASE NA LEI. ANULAÇÃO DOS LANÇAMENTOS.

De acordo com a lei, a opção pelo regime de tributação e seu período é feita pelo contribuinte. No caso de suspensão de isenção, deve o contribuinte ser questionado sobre a adoção do lucro presumido ou real, bem como se anual ou trimestral. Havendo o contribuinte se manifestado a respeito, deve então ser aplicada a opção pelo regime e tempo escolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Luciano Bernart, Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Evandro Correa Dias, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. **1.086-1.111** e docs. anexos) interposto em face de Acórdão n.º **11-49.491**, da 4ª Turma da DRJ/REC (fls. **1.056-1.068**), em sessão realizada na data de 06 de março de 2015, por meio do qual o referido Órgão julgou improcedente a defesa apresentada pelo Contribuinte (fls. **872-897** e docs. anexos), de forma a manter o crédito tributário lançado em desfavor do Impugnante.

I. Suspensão da isenção, Despacho Decisório (DD), Auto de Infração (AI), Impugnação e DRJ

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o Relatório do Acórdão da DRJ, às fls. **1.057-1.060**.

Antes de tudo, deve-se anotar que toda a numeração citada neste Acórdão refere-se à numeração digital dos autos.

O fiscalizado ESCRITÓRIO CENTRAL DE ARRECAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO ECAD é uma associação civil de natureza privada sem finalidade econômica e sem fins lucrativo, constituída por associações de direitos de autor e dos que lhe são conexos, na forma em que preceitua a Lei n.º 5.988/73, com as alterações da Lei n.º 9.610/98, e a fiscalização investigou se tal pessoa jurídica cumpria os requisitos para gozo da isenção previstos nos arts. 12 a 15 da Lei n.º 9.532/97.

Concluiu a autoridade fiscal que o contribuinte descumprira os requisitos para fruição da isenção tributária, especificamente por remunerar seus dirigentes pelos serviços prestados, na forma do art. 29 c/c o art. 35 do Estatuto Social da Entidade, violando assim o art. 12, § 2º, "a", c/c o art. 15, todos da Lei n.º 9.532/97.

Intimado da Notificação acima, o contribuinte alegou que os Superintendentes e Gerentes indicados não seriam dirigentes, pois apenas se limitariam a cumprir as determinações da Assembléia Geral, este sim o órgão com competência para realizar todos os atos inerentes à Administração. Alegou que a estrutura do contribuinte seria típica e particular, formada pelas diversas associações e todas as decisões seriam deliberadas na Assembléia Geral, formada pelos presidentes das associações, sendo órgão supremo e responsável pelas suas normas de direção e fiscalização, na forma do art. 23 de seu Estatuto.

Indo além, tratava-se de empregados sujeitos ao regime celetista e que ocupavam os cargos de gerência, mas não possuíam nenhuma autonomia de

gestão da pessoa jurídica, ao contrário, estavam inteiramente subordinados (requisito essencial do regime celetista) às decisões tomadas em conjunto pelos Presidentes das associações nas Assembléias realizadas, enquadrados, pois, na regra do art. 4º, § 2º, da IN SRF nº 113/98. Para tanto, bastavam ver as decisões prolatadas nas atas das Assembléias.

Concluindo, apenas para argumentar, caso a fiscalização insistisse em qualificar os referidos empregados como “dirigentes”, melhor sorte não assistira ao Poder Público, porque vedar a remuneração de dirigentes de associações civis sem fins lucrativos (sob pena de suspensão de benefícios tributários) é contrariar os modernos e já consagrados princípios da proporcionalidade e da democracia participativa. Deve-se lembrar ainda que outros tipos de associações, como as OSCIP, podiam remunerar seus dirigentes, não havendo razão para tal discriminação, e, também deve-se aplicar, por analogia, o regime das entidades imunes (previsto no CTN) às isentas, pois as primeiras têm apenas como único requisito para fruição da imunidade a vedação à distribuição disfarçada de lucros (fls. 383 e seguintes).

Apreciando as razões acima, pelo Parecer Conclusivo GAB/DIORT (fls. 461 e seguintes), a autoridade fiscal concluiu que, no Estatuto Social da Entidade, arts. 29, §2º, e 35, tanto o Superintendente como o gerente administrativo e financeiro possuiriam poderes de direção, devendo, para tanto, ser aplicado a interpretação literal na forma do art. 111 do CTN para a hipótese isentiva em debate, o que foi acatado pela autoridade competente da DRF I do Rio de Janeiro, rejeitando-se assim a pretensão do contribuinte e determinando-se, como consequência, a expedição do Ato Declaratório de suspensão da isenção.

Na forma acima, foi expedido o Ato Declaratório Executivo DRF RJ I nº 18, de 25 de fevereiro de 2014, que declarou a suspensão do gozo da isenção tributária do IRPJ e da CSLL, relativamente ao ano-calendário 2009, em desfavor do Escritório Central de Arrecadação e Distribuição – ECAD (fl. 467), com publicação no DOU de 27/02/2014 (fl. 468), com abertura do prazo de 30 dias para impugnação, na forma do art. 32, § 6º, I, da Lei nº 9.430/96.

Posteriormente, em 13/03/2014, o contribuinte foi cientificado pessoalmente da íntegra do Parecer conclusivo Gab/Diort, do Despacho Decisório e do Ato Declaratório Executivo DRF DRJ I nº 18, de 25 de fevereiro de 2014, com reabertura do prazo de 30 dias para apresentação de impugnação à Delegacia de Julgamento, se assim entendesse pertinente (fls. 541 a 543).

Em 11/04/2014, o contribuinte apresentou impugnação em desfavor do Ato Declaratório, quando repisou as argumentações já deduzidas, adicionando que a fiscalização estaria equivocada ao afirmar que os arts. 29, § 2º, e 35 do Estatuto Social do Impugnante justificariam a condição de dirigentes do Superintendente e Gerente Administrativo Financeiro, primeiro porque a cabeça do art. 29 afirmaria categoricamente que a Superintendência cumpriria as determinações adotadas pela Assembléia Geral e nada mais; segundo, porque a contratação desses profissionais pelo regime celetista, determinada pelo § 1º, pressuporia a existência de subordinação; terceiro, porque o significado de representante legal, qualidade atribuída pelo § 2º ao Superintendente, seria totalmente diferente do conceito de dirigente, pois o Superintendente representa o Impugnante nos exatos termos em que autorizado pela Assembléia.

Por sua vez, o art. 35 não outorgaria nenhum poder de direção, mas apenas formalizaria uma atribuição ao Superintendente e ao Gerente

Administrativo e Financeiro, que deveriam assinar em conjunto documentos relativos a obrigações assumidas pelo Impugnante, desde que tais obrigações tivessem sido previamente deliberadas na Assembléia Geral, ou seja, a decisão de contrair a obrigação é da Assembléia Geral, e o respectivo documento assinado pelos referidos profissionais.

Em decorrência da suspensão da isenção, em face do contribuinte ESCRITORIO CENTRAL DE ARRECADACAO E DISTRIBUICAO ECAD, CNPJ/MF n.º 00.474.973/0001-629, já qualificado neste processo, foi lavrado pela fiscalização, em 26/05/2014 (fls. 750 e seguintes), auto de infração (lançamentos de IRPJ e CSLL, Cofins e PIS/Pasep), com ciência pessoal em 28/05/2014, com imputação de insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL no 1º trimestre de 2009, e da Cofins em todos os meses de 2009, e do PIS/PASEP dos meses de maio a dezembro de 2009.

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, em 27/06/2014 (fls. 872 e seguintes), com as seguintes razões defensivas:

1. não se podem enquadrar os profissionais indicados pela fiscalização no conceito de dirigentes, pois se limitam a cumprir as determinações da Assembléia Geral da Entidade, esta sim o órgão com competência para realizar todos os atos inerentes à administração e são celetistas (inteiramente subordinados, requisito essencial do regime celetista). Ademais, bastaria ler as atas das Assembléias para ver que qualquer decisão adotada no âmbito de cada departamento deve ser apresentada em Assembléia e por esta expressamente autorizada;
2. a fiscalização estaria equivocada ao afirmar que os arts. 29, § 2º, e 35 do Estatuto Social do Impugnante justificariam a condição de dirigentes do Superintendente e Gerente Administrativo Financeiro, primeiro porque a cabeça do art. 29 afirmaria categoricamente que a Superintendência cumpre as determinações adotadas pela Assembléia Geral e nada mais; segundo, porque a contratação desses profissionais pelo regime celetista, determinada pelo § 1º, pressupõe a existência de subordinação; terceiro, porque o significado de representante legal, qualidade atribuída pelo § 2º ao Superintendente, é totalmente diferente do conceito de “dirigente”, pois o Superintendente representa o Impugnante nos exatos termos em que autorizado pela Assembléia;
3. Por sua vez, o art. 35 não outorgaria nenhum poder de direção, mas apenas formalizaria uma atribuição do Superintendente e do Gerente Administrativo e Financeiro, que deveriam assinar em conjunto documentos relativos a obrigações assumidas pelo Impugnante, desde que tais obrigações tivessem sido previamente deliberadas na Assembléia Geral, ou seja, a decisão de contrair a obrigação é da Assembléia Geral, e o respectivo documento assinado pelos referidos profissionais;
4. Por outro lado, caso a fiscalização insistisse em qualificar os referidos empregados como “dirigentes”, melhor sobre não assistirá ao Poder Público, porque a Lei n.º 12.868/2013,

- alterou a redação do art. 12 da Lei nº 9.532/97, para permitir expressamente a remuneração dos diretores não estatutários que tenham vínculo de emprego das entidades sem fins lucrativos, como no caso do impugnante;
5. deve-se registrar que o art. 15, § 3º c/c o art. 12, § 2º, “a, da Lei nº 9.532/97 e o art. 111 do CTN devem ser interpretados conforme os princípios e regras consagrados na Constituição, adequando-se (ou até mesmo afastando-se, se necessário), o rigor da interpretação literal no caso concreto;
 6. caso a fiscalização insista em qualificar os referidos empregados como “dirigentes”, melhor sorte não assistira ao Poder Público, porque vedar a remuneração de dirigentes de associações civis sem fins lucrativos (sob pena de suspensão de benefícios tributários) é contrariar os modernos e já consagrados princípios da proporcionalidade e da democracia participativa. Deve-se lembrar ainda que outros tipos de associações, como as OSCIP, podem remunerar seus dirigentes, não havendo razão para tal discriminação, e, também deve-se aplicar, por analogia, o regime das entidades imunes (previsto no CTN), que têm como único requisito a vedação à distribuição disfarçada de lucros, às isentas (fls. 383 e seguintes);
 7. Caso superados os argumentos anteriores, deve-se anotar que os créditos tributários de IRPJ e CSLL foram constituídos de modo equivocado no auto de infração, porque o Impugnante poderia optar pela apuração anual de seu lucro real, se assim lhe fosse mais favorável. Por relevante, o contribuinte foi intimado a apresentar a apuração trimestral de seus resultados, e atendeu a fiscalização, porém ressaltou expressamente a sua opção pelo balanço anual, caso os tributos fossem considerados devidos, porque esse tipo de apuração lhe seria mais favorável (o contribuinte apurou prejuízos e base de cálculo negativa de CSLL em todo o ano de 2009). Vê-se, assim, que é improcedente, no ponto, tal autuação.

3. A DRJ julgou pela IMPROCEDÊNCIA da Impugnação, nos seguintes termos da Ementa (fls. **1.056**).

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. REMUNERAÇÃO DOS DIRIGENTES. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS NECESSÁRIOS À FRUIÇÃO DA ISENÇÃO. SUSPENSÃO DA ISENÇÃO. LANÇAMENTO DOS TRIBUTOS. HIGIDEZ.

As associações civis sem fins lucrativos, como o recorrente, não podiam remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados. Somente a partir da vigência da vigência da Lei nº 12.868/2013 foi permitido remunerar diretores não estatutários que tivessem vínculo empregatício (celetistas). Sendo pacífico e tranqüilo que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então

vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, na estrita redação do art. 144 do Código Tributário Nacional, apreende-se que a novel redação trazida pela Lei nº 12.868/2013 teve vigência a partir de 16/10/2013, data de sua publicação no Diário Oficial da União, e, dessa forma, jamais poderia alcançar os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2009, como nestes autos. Dessa forma, remunerando a associação sem fins lucrativos seus dirigentes, incorreu na violação do art. 15, § 3º, c/c o art. 12, § 2º, "a", todos da Lei nº 9.532/97, vigente na época dos fatos geradores, sendo escoreito o ato que suspendeu a isenção tributária, bem como o lançamento dele decorrente.

LUCRO REAL. PERÍODO DE APURAÇÃO TRIMESTRAL. REGRA GERAL.

O comando da Lei nº 9.430/1996, no art. 1º, dispõe sobre a regra geral do período de apuração, que deve ser trimestral; por sua vez, a opção pelo regime de estimativa mensal é possível apenas se a pessoa jurídica manifestar-se com o pagamento do imposto de renda correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Em suma, o Órgão julgador decidiu que o estatuto do Interessado demonstra, sem dúvida, que a entidade é gerida preponderantemente pelo Superintendente, sendo esse o representante legal do ECAD em juízo ou fora dele. Que o ocupante de tal cargo responde também perante a Assembleia Geral pelas atividades sociais relativas a todas as operações e serviços da pessoa jurídica, nos termos do art. 29, § 2º do Estatuto. O Gerente Administrativo e Financeiro também seria responsável por ter de assinar a documentação, nos termos do art. 35 do Estatuto.

5. Portanto, a representação legal e administração financeira representam nítidos poderes de gestão, direção, sendo que tais cargos são os dirigentes de fato e de direito da entidade e não a Assembleia Geral, inclusive, porque essa se constitui como órgão ordinário de controle do corpo dirigente. A remuneração dos dirigentes restou incontroversa.

6. À época dos fatos, a lei previa a impossibilidade de remuneração dos dirigentes. Apenas depois, em 2013, foi que a alteração promovida pela Lei 12.868/2013 permitiu a remuneração de diretores não estatutários com vínculo. O Contribuinte não pode buscar um benefício que não lhe pertence. A existência de vínculo trabalhista celetista não afasta o fato de que o ECAD era gerido por corpo dirigente remunerado. Por fim, quanto ao argumento, entendeu o Órgão julgador que não é possível a equiparação do regime de isenção ao de imunidade, nem ao de OSCIP.

7. Sobre a apuração do IRPJ em base anual e não trimestral, como feito pela autoridade fiscal, a DRJ também não reconheceu procedência para o Interessado, pois o art. 1º da Lei 9.430/96 é claro ao dispor sobre que o período de apuração é trimestral. A possibilidade de pagamento por estimativa, previsto no art. 3º demanda o cumprimento da condição prevista no parágrafo único do mesmo dispositivo. Suspensa a isenção, adota-se a regra geral. Certo, portanto, o lançamento feito com base no lucro real trimestral.

II. Recurso Voluntário

8. Em face da decisão da DRJ, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual alegou, em suma, que: **a)** não há enquadramento dos profissionais indicados pela fiscalização no conceito de dirigentes. Não há negativa que remunerou o Superintendente e o Gerente Administrativo e Financeiro no ano-base de 2009, contudo, tais pessoas não se enquadram como dirigentes, inclusive, por sua organização peculiar. Quem exerce a direção e gestão é a Assembleia Geral, em conformidade com o estatuto. Os dispositivos estatutários depõem contra o que sustenta a fiscalização. Todas as decisões adotadas devem ser submetidas à Assembleia, para sua autorização. Os cargos indicados pela fiscalização se enquadram na regra do art. 4º, § 2º da IN SRF n.º 113/98; **b)** o requisito que veda a remuneração dos dirigentes de associações civis é inválido para fins de isenção. Caso se insista em qualificar os empregados como dirigentes, vedar a remuneração de dirigentes contraria os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da democracia participativa. O ordenamento jurídico brasileiro está se adequando à nova realidade, com a alteração do dispositivo que proíbe a remuneração a diretores, nos termos da Lei n.º 12.868/13. Também em relação às OSCIP. A interpretação da isenção deve partir da Constituição e não da legislação infraconstitucional, como feito pela Autoridade fiscal, que utilizou o art. 111 do CTN. A correta interpretação é equiparar a remuneração a dirigente a distribuição de lucros, prevista no art. 14 do CTN, por serem idênticos as razões e os princípios em relação à isenção e à imunidade. Cabe à lei complementar estabelecer contornos da imunidade. O estado visa incentivar a participação colaborativa da sociedade civil, com associações aptas a viabilizar a consecução de direitos e garantias fundamentais previstos no texto constitucional e praticar outras atividades de interesse público. Não há impedimento para que haja a remuneração dessas organizações sociais; **c)** o Recorrente tem direito à opção pela apuração anual do lucro real, ao contrário do que fez o Fiscal, que lavrou o Auto de Infração com base na apuração trimestral. A escolha está prevista no art. 3º, parágrafo único da Lei n.º 9.430/96. O Recorrente apenas não adotou a opção, pois era beneficiário da isenção tributária, não tendo qualquer fundamento ou lógica efetuar o pagamento descrito no dispositivo. Cita o art. 220 do RIR/99. A opção pelo lucro real anual pode ser dar nos termos do art. 2º da Lei 9.430/96 e do art. 221 do RIR. Informou, às fls. 554, que caso fosse tributado, a opção seria pela apuração anual. Pela apuração trimestral, o Contribuinte estaria devendo IRPJ e CSLL, mas pela apuração anual não haveria nenhum desses tributos a recolher. Ao final, requer o acolhimento do Recurso para reformar a decisão de primeiro grau, de forma que o AI seja julgado improcedente. Subsidiariamente, seja julgado o AI parcialmente procedente para cancelar os créditos tributários de IRPJ e CSLL.

9. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

10. É o relatório.

Voto

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

III. Tempestividade e admissibilidade

11. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. **622 – 15/05/14**), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. **1.086 – 03/06/15**), conclui-se que este é tempestivo.

12. Sobre o conhecimento do recurso deve ser feita análise acurada.

13. Um dos argumentos recursais foi de que vedar a remuneração de dirigentes contraria os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da democracia participativa. Partindo do fato de que a proibição de remuneração para a situação estava prevista no art. 12, § 2º, “a” e no art. 15, § 3º, ambos da Lei 9.532/97, então o reconhecimento da referida pretensão recursal culminaria em supressão da aplicação de dispositivo legal, com base na inconstitucionalidade. Cumpre enfatizar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. O fundamento para tal afirmação é a Súmula n.º 2 do próprio Conselho. Já o art. 26-A do Dec. 70.235/72 veda aos órgãos de julgamento no âmbito processual administrativo fiscal afastar a aplicação de lei.

14. Dessa forma, não pode ser conhecida a parte do Recurso que demanda a não aplicação da lei.

IV. Objeto do Processo e interpretação constitucional

15. O Recorrente faz a indicação de regime aplicado a OSCIP, bem como, afirma que a correta interpretação constitucional para as isenções deve ser feita de acordo com a aplicada para a imunidade. Partindo desse ponto de vista, deveria se aplicado o art. 14 do CTN na situação e não art. 111 do CTN. De acordo com sua perspectiva não há impedimento para que haja a remuneração nessas organizações sociais.

16. Inicialmente cumpre ressaltar que a suspensão da isenção se constitui como objeto da demanda. A Autoridade fiscal deixa isso claro no Ato Declaratório Executivo (ADE) n.º 018 (fl. **467**).

Art 1º - DECLARAR suspenso o gozo da isenção tributária do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente ao ano-calendário de 2009 para o **ESCRITÓRIO CENTRAL DE ARRECADAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO - ECAD, CNPJ n.º 00.474.973/0001-62.**

17. Tal benefício não pode ser equiparável ao aplicável a OSCIP e instituições imunes. Isso porque são características completamente diferentes. As OSCIPs são qualificadas assim, em virtude do atendimento de requisitos, nos termos da Lei n.º 9.790/99. Por mais que o Requerente seja pessoa jurídica sem fins lucrativos, nos termos do Código Civil, não apresentou nenhum reconhecimento por parte do Poder Público que se trata de OSCIP, não podendo, portanto, ser qualificado como tal apenas por ser associação com benefício da isenção. O mesmo se aplica à imunidade. Por se constituir como delimitação de competência, uma vez que sua previsão é constitucional, não se identifica com a isenção. As imunidades são expressas e específicas, não cabendo esse órgão julgador estendê-las a pessoa que não deva possuir o benefício. Assim, não há de se aplicar o art. 14 do CTN. Por outro lado, sem ainda examinar o mérito da decisão da DRJ, cabe sim a aplicação do art. 111 do CTN sobre a isenção. Desta forma, não se acata as alegações do Recorrente quanto a este ponto.

V. Enquadramento como dirigente

18. O Contribuinte afirma que não há enquadramento dos profissionais indicados pela fiscalização no conceito de dirigentes. Reconhece que tais pessoas são remuneradas, mas não se enquadrariam no título previsto pela lei, inclusive pela organização peculiar da Instituição. Afirma que quem exerce a direção e gestão é a Assembleia Geral. Os dispositivos estatutários depõem contra o que sustenta a fiscalização, pois todas as decisões adotadas devem ser submetidas à Assembleia, para sua autorização. Os cargos indicados pela fiscalização se enquadram na regra do art. 4.º, § 2.º da IN SRF n.º 113/98.

19. O cerne da discussão transita em torno do pagamento a eventuais diretores do Requerente, o que infringiria os arts. 12, § 2.º, alínea “a” e 15, § 3.º da Lei 9.532/97. Quanto aos pagamentos, mostra-se incontroversa sua comprovação, uma vez que o Contribuinte reconhece que os realizou, na forma de salários em virtude de contrato de trabalho. Resta, agora, o exame do enquadramento dos funcionários como dirigentes.

20. O Sujeito Passivo afirma que os funcionários não se enquadrariam no conceito de dirigente, previsto na IN SRF n.º 113/98. A referida instrução normativa foi utilizada como fundamento pela Autoridade Fiscal para justificar a qualificação das pessoas (fl. 462).

A Instrução Normativa SRF n.º 113/98 (IN SRF 113/98), art. 4.º, § 1.º define as características do cargo de dirigente:

Art. 4.º Para gozo da imunidade, as instituições imunes de que trata o art. 1.º não podem remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.

§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, entende-se como dirigente a pessoa física que exerça função ou cargo de direção da pessoa jurídica, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome desta.

e 4 página(s) assinado digitalmente. Para ser consultado no sistema, clique no ícone de lupa no topo direito do documento.

21. A utilização do Ato Normativo infralegal se justifica na medida em que os artigos indicados acima, da Lei 9.432/97, preveem que a vedação ao pagamento de dirigente se aplica à imunidade e isenção, independente da finalidade da instituição.

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

[...]

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

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

[...]

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.

[...]

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

22. De acordo com o parecer do Agente fiscal, o Estatuto Social demonstraria, em seus arts. 29, §2º e 35, que o superintendente, assim como o gerente administrativo e financeiro, possuem poderes de direção (fl. **464**).

De acordo com o Estatuto Social da empresa art. 29, §2º, e 35, tanto o Superintendente, como o gerente administrativo e financeiro possuem poderes de direção.

23. Sobre os dispositivos do Estatuto, esses preveem o seguinte (fls. **805-806**):

Art. 29 O ECAD será administrado através de uma Superintendência, à qual compete executar as determinações da Assembléia Geral e dar cumprimento às normas legais, estatutárias e regimentais, com a seguinte composição:

- a) um Superintendente;
- b) um Gerente do Departamento de Arrecadação;
- c) um Gerente do Departamento de Distribuição;
- d) um Gerente do Departamento Administrativo e Financeiro;
- e) um Gerente do Departamento de Operações;
- f) um Gerente do Departamento Jurídico;
- g) um Gerente do Departamento de Tecnologia de Informação; e
- h) um Gerente do Departamento de Marketing.

§ 1º O Superintendente e os Gerentes exercerão cargos de confiança e serão contratados pelo regime da C.L.T.

§ 2º O Superintendente será o representante legal do ECAD, em juízo e fora dele, cabendo-lhe responder perante a Assembléia Geral pelas atividades sociais, relativas a todas as operações e serviços da entidade.

- Art. 35** Qualquer documento que vincule ou obrigue o ECAD, inclusive a movimentação de valores ou das contas bancárias, exigirá duas assinaturas em conjunto, do Superintendente e do Gerente Financeiro ou Administrativo, conforme o caso, e, em suas faltas e impedimentos, de procuradores, com poderes especiais para tanto.
- § Único** É vedado ao ECAD conceder avais, empréstimos e doações, bem como prestar auxílios, cauções, fianças, ou praticar quaisquer atos de liberalidade, inclusive de assistência social, que não decorram de imposição legal, seja a pessoas físicas ou jurídicas.

24. Diante do exposto e com base na legislação, bem como do exame dos dispositivos estatutários, não se vislumbra que as pessoas designadas para os cargos de superintendente e de gerência financeira ou administrativa exerciam cargos de direção, dentro do conceito definido pelo art. 4º, § 1º da IN SRF n.º 113/98, mas sim cargos de gerência ou de chefia, nos termos do § 2º do mesmo artigo. O fundamento para tal entendimento está no fato de que a IN caracteriza dirigente como sendo aquele que “exerça função ou cargo de direção da pessoa jurídica, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome desta, interna ou externamente, ainda que em conjunto com outra pessoa, nos atos em que a instituição seja parte.” A IN também prevê expressamente que aquele que exerce “função ou cargo de gerência ou de chefia interna na pessoa jurídica.”

25. Ora, ainda que o art. 35 do Estatuto preveja que os documentos que vinculem ou obriguem o ECAD precisam ter a assinatura do Superintendente e do Gerente (financeiro ou administrativo), o art. 28, alínea “c” e o art. 29, § 3º preveem que o orçamento anual, com todas as despesas e receitas específicas, deve ser apresentado e aprovado privativamente pela Assembleia Geral, inclusive as revisões de tal orçamento e as aplicações financeiras. Ou seja, todos os gastos devem ser previamente aprovados pela Assembleia, havendo inclusive dispositivos específicos sobre a aquisição ou alienação de móveis e imóveis, com se vê no art. 28, alínea “h” e “i” do Estatuto.

26. Sobre o Superintendente ser representante legal do ECAD, previsto no § 2º do art. 29, parece muito mais uma cláusula de responsabilidade do que direito. Isso porque o incumbe à pessoa nesta função responder perante a Assembleia Geral por todas as atividades desenvolvidas. Até mesmo porque o art. 28, alínea “l” do Estatuto dispõe que cabe privativamente à Assembleia aprovar a nomeação de procuradores “ad judícia” e/ou “ad negotia”. Ou seja, não está se referindo especificamente a advogados para atuar em causas, mas também negociais e administrativas, pois menciona especificamente “ad negotia”.

27. Do que se extrai do Estatuto é que a direção do ECAD é feita pela Assembleia Geral, a qual define os objetivos, diretrizes, metas e os fiscaliza. Mas quem executa ou dá cumprimento ao que a Assembleia decide é o corpo de administradores, previsto no art. 29 do Estatuto. É o que a própria redação, colacionada acima, prevê. Ora, não é de se esperar que todo o cheque ou ordem de pagamento seja assinado pelo presidente da Assembleia Geral, nem que este efetue todos os atos de administração. Basta a ele, para qualificá-lo como dirigente, conjuntamente com a Assembleia a previsão e fiscalização de praticamente tudo o que ocorre com o Requerente.

28. Dessa forma, entende-se que não houve infração aos dispositivos legais indicados, não havendo remuneração a dirigentes nem motivo para a suspensão da isenção. Conseqüentemente devem os Autos de Infração ser cancelados.

VI. Forma de tributação do IRPJ e do PIS/Cofins

29. Na visão da Contribuinte houve irregularidade no lançamento, pois ele teria direito à opção pela apuração anual do lucro real, ao contrário do que fez o Fiscal, que lavrou os AIs com base na apuração trimestral. A escolha está prevista no art. 3º, parágrafo único da Lei nº 9.430/96, sendo que não adotou a opção, uma vez que era beneficiário da isenção tributária, não tendo qualquer fundamento ou lógica efetuar o pagamento descrito no dispositivo. Cita o art. 220 do RIR/99. A opção pelo lucro real anual pode ser dar nos termos do art. 2º da Lei 9.430/96 e do art. 221 do RIR. Afirma que pela apuração trimestral, o Contribuinte estaria devendo IRPJ e CSLL, mas pela apuração anual não haveria nenhum desses tributos a recolher.

30. Constata-se que o Contribuinte informou à Autoridade fiscal que, caso fosse tributado, a opção seria pela apuração anual (fl. 554).

- ✓ Caso a tributação fosse devida, com relação à apuração do IRPJ e CSLL, nossa opção seria pela apuração anual. Estamos encaminhando sob a forma trimestral, para atendimento ao Item II.1 constante no Termo de Ciência e Intimação;

31. A DRJ entendeu que lançamento com base trimestral foi feito de forma adequada, pois o art. 1º da Lei nº 9.430/96 prevê que o método de apuração é trimestral. O citado artigo é transcrito abaixo. Transcrevem-se também outros dispositivos da mesma lei que possam ser relevantes para o caso, todos com a redação à época dos fatos.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º **A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 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.

[...]

§ 3º **A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano**, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

[...]

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade. (destaques não constam nos originais)

32. Não se vislumbra em qualquer um desses dispositivos, o que inclui o art. 220 do RIR/99, a determinação de que o lucro real trimestral é a regra geral da tributação do IRPJ. Pelo contrário, os dispositivos prescrevem que o IRPJ será tributado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, deixando esses regimes em pé de igualdade. A lei define que a escolha do regime cabe ao contribuinte, não podendo fazer a alteração durante o ano-calendário. O mesmo se aplica no caso de período a ser tributado. Quem define se ele vai ser anual ou trimestral é o contribuinte.

33. O questionamento apresentado pelo Interessado encontra fundamento. Se a lei permite que o contribuinte faça a escolha pelo seu regime e pelo período, por que deve a Autoridade Fiscal fazê-lo quando há suspensão de benefício tributário, sem que a lei assim o determine? Cabe lembrar que o art. 32 da lei 9.430/96, que dispõe sobre a suspensão da isenção, igualmente não prevê que a escolha pelo regime deva ser feita pelo Fiscal, ou qual seria a ser aplicado no caso de suspensão. Deveria o agente fiscal ter levado em conta a escolha do Contribuinte para a autuação.

34. O questionamento feito aqui não se mostra inovador, nem excessivo. A forma de proceder apontada já foi, inclusive, citada em decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Processo n.º **11060.722784/2012-84**, com Acórdão de n.º **9101-002.894**, cuja redação aponta que, após a suspensão da imunidade/isenção, a entidade interessada naquele processo foi intimada pelo fiscal, para que informasse qual forma de apuração desejava optar. Pelo fato de não ter se manifestado, então a auditoria fiscal adotou de ofício a forma de tributação a que seria submetida. Abaixo se transcreve a redação de fl. **6.816** do processo indicado.

No presente caso, a entidade, após ter suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, foi intimada pela auditoria fiscal a indicar por qual forma de apuração desejava optar. A entidade, contudo, recusou-se a fazer essa opção, inconformada que estava com a suspensão da isenção/imunidade. Assim, coube à auditoria fiscal adotar, de ofício, a forma de tributação a que se submeteria a entidade.

35. No presente caso não se levou em conta manifestação do Requerente por parte da Autoridade, o que, entende-se inadequado. Ao assim proceder, a Autoridade alterou a definição da base de cálculo do tributo, um dos elementos que compõe a estrutura obrigacional tributária da relação jurídica, formando, portanto, equívoco insanável. Dessa feita, entende-se que os Autos de Infração relativos a IRPJ e CSLL foram viciados, devendo eles ser anulados sob tal perspectiva. Isso também se aplica a partir do retro citado Acórdão n.º **9101-002.894**, cuja ementa aponta efeitos reflexos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

[...]

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS. SISTEMÁTICA CUMULATIVA E NÃO-CUMULATIVA.

O decidido acerca da exigência principal deve-se refletir nas exigências reflexas, em decorrência de íntima relação de causa efeito.

36. Com base no exposto, devem ser os Autos de Infração de IRPJ e CSLL declarados nulos.

VII. Conclusão

37. Diante do exposto, voto para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, de forma a anular os Autos de Infração lançados contra o Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart