



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

Processo nº	19740.720010/2010-18
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1302-001.175 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de Matéria	12 de setembro de 2013
Recorrente	CSLL.
Recorrida	CAPEMI INSTITUTO DE AÇÃO SOCIAL FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Relator.

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO – Relator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR (Presidente), EDUARDO DE ANDRADE, CRISTIANE SILVA COSTA, WALDIR VEIGA ROCHA, MARCIO RODRIGO FRIZZO, GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 12-37.843 da 7ª Turma da DRJ/RJ1, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. Ano calendário: 2007, 2008.

PEDIDO DE PERÍCIA. Apesar de ser facultado o direito de solicitar a realização de diligência e/ou perícia, cabe à interessada demonstrar a sua necessidade e atender os requisitos previstos na legislação.

ENTIDADE ABERTA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR SEM FINS LUCRATIVOS. SUJEITO PASSIVO. Não havendo norma de isenção no período de apuração, incluem-se no campo de incidência da CSLL as entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos.

ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da CSLL apurada pelas Entidades de Previdência Privada é o resultado positivo (superávit), ajustado na forma da legislação de regência.

LANÇAMENTO. JUROS DE MORA E MULTA DE OFICIO. O crédito tributário constituído mediante auto de infração é devido com multa de ofício e juros de mora, nos termos do artigo 61, §3º e artigo 44, inciso I, ambos da Lei nº 9.430/96.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. ALCANCE. EFEITOS. As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário e nem vinculam os órgãos julgadores de primeira instância. Impugnação improcedente

A recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 14/08/2012 (vide doc. a fls. 747) e alega que interpôs recurso voluntário em 11/09/2008 (vide doc. a fls. 750), no qual sustenta as seguintes razões de defesa:

a) que, de acordo com a legislação de regência, as entidades de previdência podem ser: fechadas, sem fins lucrativos; abertas sem fins lucrativos; e abertas com fins lucrativos;

b) que o art. 1º da Lei nº 7.689/88 instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, ancorado no art. 195, inciso I, alínea da Constituição Federal de 1988, que autorizou a União a instituir contribuição social sobre o lucro das empresas para financiamento da seguridade social;

c) que o conceito de lucro, que é do direito privado, por ter sido expressamente utilizado pela Constituição para definir e limitar competência tributária, não pode ter sua definição, conteúdo e alcance alterados sequer pelo legislador tributário, quanto mais pelo intérprete/aplicador da lei;

d) que a definição e o alcance do conceito de lucro das empresas encontram-se tratados no Código Civil de 2002, nos artigos 966, 981 e 982, significando o resultado positivo da atividade econômica para ser partilhado entre os sócios. Se a atividade econômica exercida tiver outra finalidade, que não a distribuição do resultado entre os sócios, dentro da

conceituação do direito privado, a sociedade não é uma empresa, e o resultado positivo obtido não se constitui lucro de empresa;

e) que são fatos controversos (i) que todo o resultado positivo alcançado pela CAPEMI tem destinação exclusiva (obrigatória) à manutenção dos planos de benefícios previdenciários e à filantropia, (ii) os membros da diretoria e do conselho não são remunerados direta ou indiretamente, e (iii) em caso de extinção, seu patrimônio tem destinação estatutariamente prevista para o Lar Fabiano de Cristo, logo, não há como equiparar a Capemi a empresa, como conceitua o direito privado (exercício de atividade econômica para partilha do resultado entre os sócios), nem seu resultado positivo como lucro (cujo conceito se vincula ao de empresa).

f) que não tem relevância para a solução do litígio qualquer consideração em torno de imunidade ou isenção, porque o cerne da questão é o fato de as entidades de previdência privada sem fins lucrativos (fechadas ou abertas) não serem contribuintes da CSLL porque não auferem lucro, ou seja, não praticam o fato gerador;

g) que ainda que se analise a questão sob a ótica da isenção (o que, repita-se, escapa ao rigor técnico), ainda assim não se sustenta o lançamento, eis que, ao editar o art. 5º da Lei nº 10.426/2002, dispondo sobre a isenção da CSLL para as entidades de previdência privada fechadas (que, por determinação legal, não podem ter fins lucrativos), o legislador ignorou a possibilidade de existência de entidades abertas sem fins lucrativos (e, portanto em situação idêntica a das fechadas), o que representa uma lacuna axiológica;

h) que essa lacuna axiológica foi integrada pelo art. 17 da Instrução Normativa SRF 588/2005, que dispôs expressamente que são isentas da contribuição social sobre o lucro líquido as entidades de previdência privada sem fins lucrativos, (não restringindo a “isenção” às fechadas);

i) que essa Instrução Normativa alcança todos os fatos praticados na vigência da norma legal em que se funda, no caso, a Lei nº 10.426/2002, cuja lacuna axiológica veio preencher, única lei do ordenamento que trata expressamente de isenção da CSLL para entidades de previdência privada;

j) que, em conclusão, qualquer que seja o prisma de análise, o lançamento não pode prosperar, eis que: a Capemi Instituto de Ação Social, como entidade de previdência privada sem fins lucrativos, não aufera lucro, não sendo contribuinte da contribuição social sobre o lucro;

l) que o art. 17 da Instrução Normativa nº 588/2005 estabelece que são isentas da CSLL as entidades de previdência privada sem fins lucrativo;

m) que requer o provimento integral do recurso voluntário;

n) que, se assim não entender a Turma julgadora, requer seja excluída da base de cálculo a parcela de 13,3% do montante das contribuições previdenciárias, por se tratar de ingressos que se situam fora do âmbito de apuração de resultados da entidade de previdência privada, constituindo meros repasses de contribuições de terceiros;

o) que, outrossim, caso não seja provido integralmente o recurso, requer sejam excluídos a multa e os juros de mora com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, uma vez que a recorrente está amparada por normas complementares das leis - Ato Declaratório Normativo nº 17/1990 e da Instrução Normativa nº 588/2005.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

Da análise dos autos, verifica-se uma certa falta de zelo por parte da unidade preparadora, pois não se pode identificar com precisão se o dia em que foi recebido o recurso voluntário é realmente o dia 11/09, devida a péssima grafia com que foi informada a data no carimbo aposto no doc. a fls. 750. Além disso, após declarar que o contribuinte ficou ciente do acórdão recorrido em 14/08/2012 no Termo de Abertura de Documento a fls. 747, a unidade preparadora informa que o contribuinte tomou ciência do Acórdão recorrido em 23/08/2012 no Termo de Ciência por Decurso de Prazo a fls. 748. Por último, a unidade preparadora, ao encaminhar os autos para julgamento deste Colegiado, não se pronuncia, como estaria obrigada a fazê-lo, sobre a tempestividade do recurso voluntário.

Poder-se-ia, então, baixar os autos em diligência para que a unidade preparadora efetivamente se pronunciasse sobre a data em que o contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido e esclarecesse a dúvida sobre o dia em que foi protocolizado o recurso voluntário. Entendo, porém, que se pode superar tais questões e tomar como a data de protocolo do recurso voluntário o dia 11/09/12, seja por ser possível que assim esteja informado na tortuosa grafia de preenchimento do carimbo de recebimento no doc. a fls. 750, seja porque essa é a data em que foi subscrito o documento pelo recorrente e, por último, em homenagem ao princípio da boa-fé processual, deve se ter por verdadeira a alegação da recorrente na ausência de prova em contrário.

Destarte, o recurso é tempestivo e foi subscrito por advogado com poderes para tal (doc. a fls. 693), razão pela qual dele conheço.

Quanto à questão da imunidade a própria recorrente *reconhece que não tem qualquer relevância para a solução do litígio qualquer consideração em torno da imunidade ou isenção*". Note-se que para o gozo da imunidade de CSLL, prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, a recorrente deveria, à época, observar os requisitos previstos no art. 55 da Lei nº 8.212/91, o que não resta configurado nos autos. Por outro lado, apenas as entidades de previdência fechada gozam de isenção da CSLL, por força do art. 5º da Lei nº 10.426/02.

Nesse ponto vale ressaltar que nem o art. 17 da IN 588/05 poderia ir além do estabelecido no ordenamento jurídico, para estender às entidades abertas a isenção dada apenas as entidades de previdência fechada, nem muito menos há que se entender como possível que o Ato Declaratório Normativo nº 17/90 pudesse ainda subsistir em um contexto normativo legal totalmente diferente daquele em que foi gestado.

No presente caso, as autuações se referem ao período de janeiro de 2007 a abril de 2008, ou seja, antes de a Capemi Instituição de Ação Social ceder a sua carteira de planos de previdência à Capemisa Seguradora de Vida e Previdência S.A. (vide doc. a fls. 517 e 519). Note-se que a transferência da carteira de planos de previdência para a Capemisa decorreu de uma imposição do art. 36 da Lei Complementar 109/01, o qual obriga que as entidades de previdências aberta se constituam sob a forma de sociedade anônima. Assim, a partir da Lei Complementar 109/01, as entidades abertas de previdências complementar não mais podiam se constituir sob a forma de sociedades civis sem fins lucrativo, já que teriam que se constituir sob a forma de sociedade anônima, o que, com a entrada em vigor da Lei 10406/02 – Código Civil, significava que seriam necessariamente sociedades empresárias.

Vale ressaltar que a permissão, prevista no § 1º do art. 77 da LC 109/01, para que as entidades sem fins lucrativos continuassem *ad perpetuam* a se constituir como sociedade civil findou com a entrada em vigor do novo Código Civil (Lei 10.406/2002), pois

simplesmente essa figura deixou de existir a partir de 11 janeiro de 2007, se não vejamos como dispõe o art. 2.031 do Estatuto Civil brasileiro:

Art. 2.031. As associações, sociedades e fundações, constituídas na forma das leis anteriores, bem como os empresários, deverão se adaptar às disposições deste Código até 11 de janeiro de 2007.

Assim, nos períodos de apuração *sub examine* - 2007 e 2008, a Capemi já não poderia ser mais uma sociedade civil, razão pela qual, a ela não se aplicaria mais o § 1º do art. 77 da LC 109/01. Se ela não poderia ser mais, a partir de 11/01/2007, uma sociedade civil, consequentemente, deveria também observar o disposto no art. 36 c/c o caput do art. 77, e passar a se constituir como sociedade anônima.

Todavia, a Capemi Instituição de Ação Social continuou operando até abril de 2008 como entidade aberta de previdência complementar, embora fosse uma associação, conforme dispõe o art. 1º do seu Estatuto a fls. 508.

Embora constituída sob a forma de associação, a recorrente não gozava da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/97 por se tratar de uma entidade aberta de previdência complementar.

Por outro lado, não procede a tese de defesa que desqualifica as sobras líquidas da Capemi, com base no argumento de que o termo “lucro” utilizado na alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal tem um sentido único e preciso. Ora, a questão de saber o que é “lucro” é bastante complexa e tem sido tormentosa para economistas e contabilistas. Ainda no século passado, Kekewick, juiz da Corte de Londres, propunha dar-se ao termo “lucro” a definição consagrada pelo comércio mundial, qual seja, “a soma pela qual aumenta um capital durante um dado período, em razão de transações efetuadas nesse mesmo período”.

O Código Civil, para distinguir a associação (ente sem fins lucrativos) da sociedade (ente com fins lucrativos) diz que a primeira se constitui da união de pessoas que se organizam para fins não econômicos; já para a segunda, dispõe que decorre de contrato no qual pessoas se obrigam a contribuir, com bens e serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Como se vê, a definição do termo “lucro” não é tranquila, motivo pelo qual nem a fundamentação aduzida pela impetrante nem os julgados trazidos a lume enfrentaram a questão, qual seja, de dizer o que significa o termo “lucro”.

Dessa forma, incorre em equívoco quem pretenda dar ao termo “lucro” utilizado na alínea “a” do inciso I do art. 195 um sentido estrito retirado do direito privado. Os termos utilizados pelo constituinte no aludido artigo, seja lucro, faturamento, folha de salário etc., devem ser interpretados à luz da legislação tributária que venha instituir o tributo. Se assim não fosse, a COFINS, antes da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, só poderia, então, ser cobrada quando houvesse efetivo faturamento, não atingindo, assim, as vendas para pronta entrega e pagamento a vista. Nada disso! Mesmo quando a alínea “b” do inciso I do art. 195 dispunha que a COFINS iria incidir sobre o faturamento, ninguém duvidou que, contrariando o sentido comercial estrito do termo faturamento, a base de cálculo da COFINS fosse o que definia a Lei Complementar nº 70, de 1991.

Da mesma forma, quando o art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, dispunha que a COFINS iria incidir sobre a venda de mercadorias e serviços, não vingou a tese de que as vendas de imóveis estariam fora do alcance da norma, pelo fato de imóveis não se

subsumirem no conceito de mercadoria. A doutrina e a jurisprudência majoritárias adotaram, então, uma interpretação extensiva e teleológica do dispositivo, para afastar tal argumento, sabendo que o conceito de mercadoria há muito já se modificou, tanto que, hoje, é comum e amplamente utilizado termos como mercado imobiliário, mercado financeiro etc., concluíram, então, que o legislador falou menos do que quis no aludido dispositivo e que a interpretação correta do art. 2º levava ao entendimento de que todas as receitas de operações de compra e venda estariam sujeitas a incidência da COFINS, inclusive da venda de imóveis.

No caso em tela, a situação, ainda é mais simples, pois sequer existe um conceito legal e unívoco de lucro. Assim, lucro, para fins de apuração da CSLL, é aquilo que a legislação tributária definir. Aliás, há que se alertar que, não existindo na legislação civil e comercial uma definição do conceito de lucro, não se aplica, ao caso em tela, o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, assim sendo, reforça-se a idéia de que o conceito de lucro, para fins de apuração da CSLL, deve ser buscado realmente na legislação tributária.

Nesse sentido, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 582525, o Ministro Fux sustentou que os conceitos de lucro e de renda são conceitos legais, na medida em que dependem de diversas operações, não se confundindo com o conceito abstrato e coloquial de lucro puro: “Porque, a levar-se em consideração este conceito, uma pessoa física só pagaria imposto de renda depois de deduzir tudo o que gasta por mês, sendo que, às vezes ela até termina o mês deficitária, e então não pagaria absolutamente nada de imposto de renda? Na verdade, esse lucro que é tributável decorre de um comando legal e, no campo do direito tributário, dois princípios são muito caros: o da legalidade (e aqui impede a dedução pretendida pela empresa) e o da ausência da limitação constitucional do poder de tributar. E isso foi obedecido no caso em foco”.

Assim sendo, vejamos que a legislação da CSLL, mais precisamente o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, dispõe que a base de cálculo da CSLL é o **resultado do exercício**, logo, conceito no qual se subsume perfeitamente as sobras líquidas das Entidades Abertas de Previdência Privada e que não infringe a Constituição Federal, já que não existe uma definição unívoca no Direito Privado do que venha a ser lucro.

Com relação a parcela de 13,3% do montante das contribuições previdenciárias, denominado pela recorrente como “adicional filantrópico”, a decisão recorrida bem aponta que o art. 30 do Estatuto a fls. 514 dispõe que se trata de receita própria da Capemi. Ora, se o Estatuto da recorrente expressamente qualifica tal receita como própria da recorrente, as eventuais transferências para o Lar Fabiano de Cristo e CAVADI devem ser tratadas como doações indeudáveis, por não atender as condições de dedutibilidade impostas pelo § 2º do art. 13 da Lei 9.249/95, se não vejamos:

“§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

[...]

Corrobora isso, o próprio art. 24 do contrato do plano de previdência privada e seu regulamento, alegado pela recorrente, pois o teor deste dispositivo contratual deixa claro que a contribuição facultativa de 13,3% se destina a obras filantrópicas da Capemi, ou seja, não há uma vinculação de repasse automático e integral de tal valor ao Lar Fabiano de Cristo e CAVADI. Por essa mesma razão, é despicienda a prova aduzida aos autos pela recorrente de que repassou valores ao Lar Fabiano, se o fez por mera liberalidade, já que poderia ter dado outro destino aos recursos, logo, tais transferências devem ser tratadas como doações da Capemi ao Lar Fabiano de Cristo e CAVADI.

Por último, também, descabido o pleito pela exclusão da multa de ofício e juros de mora, sob o argumento de que a recorrente teria observado normas complementares, *in casu*, o Ato Declaratório Normativo 17/90, pois, como já salientado anteriormente, tal interpretação administrativa da legislação estava prejudicada pela posterior alteração do quadro normativo legal, seja pela entrada em vigor do § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91, da Lei Complementar 109/2001 e da Lei nº 10.426/2002. Logo, como a ninguém é dado desconhecer a lei, não pode a recorrente agora alegar que desconhecia tais diplomas legais, para justificar a sua conduta infracional, pela aplicação do Ato Declaratório Normativo expedido sob um outro contexto normativo legal.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Alberto Pinto Souza Junior – Relator.

Voto Vencedor

Inobstante as bem colocadas considerações do Relator, a quem devoto meu irrestrito respeito, peço vênia para dissenter de seu entendimento nas questões adiante analisadas.

De início, destaco que é inócuo apreciar controvérsias sobre a interpretação da base de cálculo de quaisquer outros tributos (v.g. faturamento), uma vez que se está produzindo uma norma concreta e individual para a recorrente, cujos limites devem se restringir às regras pertinentes e vigentes à CSLL.

A esse respeito, é pertinente o seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal acerca da suposta identidade entre IR e CSLL:

(...) *Esta Corte já afastou expressamente a identidade entre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IRPJ, por se tratarem de tributos classificados em espécies próprias e diferentes. Assim, eventual semelhança entre as bases de cálculo das exações não implica necessariamente em unicidade de tratamento fiscal. Ausente a identidade entre os tributos, a extensão do benefício concedido em relação a uma das exações para a outra dependeria de lei específica neste sentido (art. 150, § 6º da Constituição). As demais alegações referem-se a matéria não prequestionada, de natureza infraconstitucional. Agravo ao qual se nega provimento. (STF. RE 399667 AgR. Rel. Min. Joaquim Barbosa. 2ª Turma. Publ. 08/11/2011) (grifo não original).*

Portanto, é absolutamente pertinente verificar o significado das expressões empregadas pelo legislador constitucional e infraconstitucional, uma vez que a positivação de normas de conduta e de estrutura é a regra empregada em nosso sistema jurídico (embora a relevância do direito consuetudinário seja expressivo na atualidade).

É sabido que o financiamento da Seguridade Social é orientado pelo princípio da diversidade da base de financiamento (art. 194, inc. IV, CF/88), o que indica a tentativa de “diminuir o risco financeiro do sistema protetivo. Quanto maior o número de fontes de recursos, menor será o risco de a seguridade sofrer, inesperadamente, grande perda financeira” (KERTZMAN, Ivan. *Curso Prático de Direito Previdenciário*. 7 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Podivm, 2010. p. 54).

Por isso que o art. 195, inc I, determina que são contribuintes de contribuições sociais as empresas, mas também as entidades a ela equiparadas. Ocorre essa “entidade equiparada” precisa também preencher os demais critérios do tributo, pois a incidência da tributação depende da idêntica correspondência da situação fática à definição abstrata e geral realizada pelo legislador constituinte e ordinário. Neste caso, cumpre investigar precisamente o critério material: auferir lucro.

A pergunta é: a recorrente auferiu lucro? Com o respeito aos entendimentos distintos, entendo que isso não ocorre, pois a recorrente auferiu superávit. Aliás, é intuitivo concluir que entidade “sem fins lucrativos” não auferiu “lucro”. Ocorre que é possível verificar “quem” pode auferir lucro e o que significa apurá-lo.

Em tempo, é conveniente a observação do relator sobre a ausência de definição legal de lucro. Isto autoriza a apresentação das presentes razões, que em momento

algum traduzem qualquer juízo de constitucionalidade ou legalidade de lei ou ato normativo. Sobre o tema, observe-se a lição de Leandro Paulsen:

*As entidades de assistência social, também beneficiárias da imunidade, são aquelas que desenvolvem uma das atividades descritas no art. 203 da CF. [...] Podem exercer economia rentável, desde que sem finalidade de lucro, ou seja, desde que revertam seus resultados para a atividade essencial. Há impedimento à distribuição de lucros, esta sim descaracterizadora da finalidade assistencial e do caráter não lucrativo. Não se pode confundir, ainda, a ausência de caráter lucrativo com a obtenção de superávit, este deseável inclusive par aas entidades sem fins lucrativos de modo a viabilizar a ampliação das suas atividades assistenciais. (PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito tributário Completo*. 5^a ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 105). (grifo não original)*

Como esclarece a doutrina supra, “resultado positivo” deve ser buscado por qualquer entidade que pretenda dar continuidade aos seus trabalhos. Vale dizer, a recorrente precisa de recursos financeiros para alcançar sua finalidade, não sendo possível exigir que esta experimente sucessivos prejuízos.

Quando se emprega o termo “lucro”, pretende-se afirmar que determinada entidade almeja aumentar o patrimônio próprio ou de seus participantes (sócios/acionistas). De outro lado, afirmar que a entidade aufera “superávit” significa afirmar que seus resultados serão destinados à realização de seus fins.

Note-se que a própria lei procura criar um contexto para o emprego do “superávit”, fazendo crer que este não pode ser administrado livremente. É o que se depreende do art. 12, §3º, da Lei n. 9.532/97, observe-se:

Art. 12. [...]. § 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) (grifo não original)

Nesse sentido tem se posicionado consistente corrente de entendimento deste Conselho. Inclusive, há precedente em face da recorrente, observe-se:

Recorrente CAPEMI INSTITUTO DE AÇÃO SOCIAL

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

Ementa: CSLL. NÃO INCIDÊNCIA. SOCIEDADE SEM FINS LUCRATIVOS. A CSLL tem como fato gerador a existência de lucro no período correspondente. Tendo em vista que as sociedades sem fins lucrativos auferem superávits e não lucro, não podem se sujeitar à incidência da CSLL. Ato Declaratório Normativo COSIT nº 17/90 e Instrução Normativa SRF nº 588/05 (artigo 17). (CARF, Acórdão 1202-000.904. Cons. Geraldo Valentim Neto. Sessão 07/12/2012) (grifo não original)

Em outras ocasiões, inclusive no plano da Câmara Superior, o entendimento encontrou eco, observe-se:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Exercício: 1998, 2000, 2001, 2002 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA - O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurados. Recurso especial provido. (CARF. CSRF. 01-06.013. Rel. Marcos Vinicius Neder de Lima. Formalizado em 20/05/2009) (grifo não original)*

Ementa: CSLL - INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA – INCIDÊNCIA. O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 10 da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurados. Precedentes da CSRF. (CARF. CSRF. Acórdão 9101-000.915. Rel. Antônio Carlos Guidoni Filho. Sessão 29/03/2011). (grifo não original)

CSLL. PESSOAS JURÍDICAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA. O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. Ainda que as entidades de previdência privada estejam sujeitas à incidência da CSLL, para que o lançamento fosse mantido, o superávit da entidade deveria ser ajustado para resultado comercial. (Cons. De Contribuintes.

*Acordão 107-09.557. Rel. Hugo Correia Sotero. Sessão
13/11/2008). (grifo não original)*

Não traz nenhum prejuízo o fato de algumas decisões terem sido proferidas em face de entidades fechadas, isto porque o fundamento jurídico empregado naquela ocasião é idêntico ao que ora se apresenta: entidades sem fins lucrativos não auferem lucro, mas superávit, que são conceitos inconfundíveis. Sendo assim, a hipótese de incidência prevista abstratamente na lei não se espelha na realidade dos fatos. Dessa forma, voto pela procedência do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO – Relator designado.