



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

Processo n° 19740.720171/2009-60
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-000.904 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de novembro de 2012
Matéria CSLL
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 n° 17/90 e Instrução Normativa SRF n° 588/05 (artigo 17).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Viviane Vidal Wagner, João Bellini Junior, André Almeida Blanco, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentin Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/11/2012 por GERALDO VALENTIM NETO, Assinado digitalmente em 30/11/2012

2 por GERALDO VALENTIM NETO, Assinado digitalmente em 20/12/2012 por NELSON LOSSO FILHO

Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de Auto de Infração (fls. 590/597) consubstanciado em lançamentos de CSLL nos anos de 2005 e 2006, somados à multa de ofício no percentual de 75% e juros, por suposta falta de recolhimento de referida contribuição, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 598/623).

Conforme consta no Termo acima citado, a fiscalização teria apurado o seguinte:

(i) Que a Recorrente é entidade aberta de previdência complementar sem fins lucrativos, organizada na forma da Lei Complementar nº 109/2001, tendo como objetivo operacional: da instituição, operação, manutenção de planos previdenciários nas modalidades de pecúlio e renda, mediante contribuição de participantes;

(ii) Que as atividades desempenhadas pelas entidades de previdência privada não se confundem com as de assistência social, de modo que só estas estariam acobertadas pelo instituto da imunidade;

(iii) Que assistência social é a atividade prestada a qualquer um que dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social. Em contrapartida, a previdência privada é custeada por aqueles que pretendam usufruir dos benefícios que assegura. Ou seja, a contraprestação é uma característica essencial da previdência privada e expressamente vedada no caso da assistência social;

(iv) Que a Lei nº 8.212/91 enquadrrou, em seu artigo 22, §1º, as empresas tributadas pela CSLL, quais sejam; bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas;

(v) À luz da legislação tributária aplicável à CSLL, não importa, para efeito da incidência, a finalidade lucrativa, mas sim a materialização correta de resultado positivo;

(vi) Que o art. 5º da Lei nº 10.426/2002, ao tratar da isenção da CSLL para as entidades de previdência complementar, o fez de forma a excluir da incidência do tributo apenas às entidades fechadas;

(vii) Que a Recorrente não se enquadra como entidade de assistência social de que trata a Constituição Federal, pois a concessão de benefícios a seus filiados se dá mediante o recolhimento de contribuições;

(viii) Nos termos do art. 2º da Lei nº 7.689/88, a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício, antes da provisão para o IRPJ;

(ix) Que o resultado para efeito da apuração da base de cálculo da contribuição é o superávit resultante das receitas e despesas de cada trimestre-civil de 2003 e 2004, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da CSLL.

Intimada da lavratura do Auto de Infração a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 629/646), alegando em síntese, o seguinte:

(i) O Fisco entende que as entidades de previdência privada não são entidades beneficentes ou de assistência social, mas financeiras. Todavia, a Recorrente é entidade beneficente que obtém recursos da atividade de previdência complementar para aplicá-los integralmente na manutenção de sua obra social, que se enquadra no inciso III do artigo 55, da Lei nº 8.212/91;

(ii) Conforme prevê em seu estatuto, tem como objeto a assistência social através do Instituto Capemi de Ação Social;

(iii) Cita o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, inclusive seu parágrafo 2º;

(iv) O Auto de Infração exige a CSLL sobre superávits apurados nos anos de 2005 e 2006, a despeito de terem sido integralmente destinados ao cumprimento do objetivo social e incremento do ativo imobilizado;

(v) Nos termos do art. 195 da CF, a CSLL incide sobre o lucro, e o Auto de Infração invoca o artigo 2º da Lei nº 7.689/99 para dizer que a contribuição incide sobre o resultado, que não pode ser interpretado como fundamento para cobrança sobre superávit;

(vi) Cita o Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90 que declara que a CSLL não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvem atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos, e que tal ato constitui legislação tributária complementar nos termos do art. 100, I do CTN;

(vii) O art. 17 da IN SRF nº 588/05 explicita que as entidades abertas de previdência privada sem fins lucrativos se enquadram na isenção da CSLL, enquanto a autoridade fiscal cita solução de consulta formulada por terceiros em afronta aos atos normativos;

(viii) O artigo 22 da Lei nº 8.212/91 citada no TVF é inaplicável, pois trata das contribuições da previdência social – INSS;

(ix) Descabe a alusão à IN 390/2004, que trata das condições cumulativas exigidas das entidades beneficentes de assistência social, para fins de não-incidência da CSLL;

(x) O art. 15 da Lei 9 532/97 dispõe sobre a isenção do IRPJ e da CSLL às “associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.”;

(xi) Deve-se excluir dos ingressos totais 13,3% que se destinam a assistência social, relativos a doação espontânea do beneficiário, inserida em todos os boletos bancários de pagamento dos planos de previdência, objeto do contrato do Plano de previdência privada e do seu regulamento, conforme artigo citado à fl. 645/646.

Os autos foram encaminhados para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I, a qual houve por bem julgar improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, nos termos da ementa abaixo transcrita (fls. 724/737):

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

Ano-calendário: 2005, 2006

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 OFÍCIO. 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.
Crédito Tributário Mantido.”*

Inconformada com a decisão supra, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário, sob os seguintes fundamentos:

(i) É incontroverso que a Recorrente é entidade sem fins lucrativos, tanto é que a própria fiscalização a tratou como tal em todo o procedimento fiscalizatório;

(ii) Outro ponto incontroverso seria a isenção do IRPJ, conferida pelo artigo 175 do RIR/99;

(iii) O inciso I, alínea “c” do artigo 195 da Constituição Federal teria autorizado a instituição de contribuição social somente sobre o lucro, o que se presumiria que o lucro é inexistente em empresas sem fins lucrativos;

(iv) Superávits e lucros não podem ser confundidos e a lei tributária não admite interpretações extensivas;

(v) Todas as normas que dispõem sobre a CSLL preveem a sua incidência sobre o lucro, o que não pode ser aceita a sua incidência sobre superávits;

(vi) Quando se trata de entidade sem fins lucrativos, nesta não seapura lucro, mas apenas resultado, que, se positivo, não pode ser distribuído a sócios, ficando ao invés, vinculado às destinações estatutariamente previstas de assistência social;

(vii) O conceito de lucro é estranho, por definição, ao âmbito das sociedades sem fins lucrativos. As eventuais sobras das suas operações são tributadas porque a própria norma constitucional não inclui da incidência da CSLL o que lucro não é. No caso das entidades sem fins lucrativos, eventuais sobras são classificadas como superávits – não tributados – e sua destinação não pode ser outra senão a consecução dos seus fins filantrópicos

ou a constituição de reserva. E ainda reitera que os valores excedentes não podem ser distribuídos aos sócios, dirigentes ou a quaisquer outros que com ela tenham vínculo societário ou administrativo;

(viii) Cita a Instrução Normativa SRF nº 588/05, especificamente seu artigo 17 que trata da isenção de IRPJ e CSLL para as entidades de previdência complementar sem fins lucrativos;

(ix) Requer o cancelamento da cobrança de multas e juros, visto que não teria cometido nenhuma infração à legislação tributária por não ser contribuinte da CSLL.

Oportunamente os autos foram encaminhados a este Colegiado. Tendo sido designado relator do caso, requisitei a inclusão em pauta para julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

Como o recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento. Passo à análise da decisão recorrida e dos argumentos trazidos pela Recorrente.

Conforme se observa do relatório que acompanha o presente voto, a matéria discutida nos autos versa sobre a sujeição ou não ao recolhimento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pelas entidades de previdência privada aberta sem fins lucrativos.

As autoridades fiscais consideraram que referidas entidades são contribuintes da CSLL e, por isso, lançou os valores que deixaram de ser recolhidos nos anos-calendários de 2005 e 2006, somados à multa de ofício e juros.

A decisão recorrida concordou com o lançamento efetuado e manteve a cobrança do crédito tributário. Referida decisão afirmou que a Recorrente não se enquadra como entidade de assistência social de que trata a Constituição Federal (art. 150, VI, alínea “c”), pois a concessão de benefícios aos filiados se dá mediante o recolhimento de contribuições.

Além disso, alega a decisão recorrida que a associação civil sem fins lucrativos para gozar de isenção quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido deve atender aos requisitos previstos na legislação de regência e, especialmente, não praticar atos de natureza econômico-financeira, o que não seria supostamente o caso da Recorrente.

E ainda, para justificar a incidência da CSLL às entidades de previdência privada, faz alusão ao artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

Por fim, afirma que a base de cálculo da CSLL é o resultado positivo apurado no encerramento do período de apuração, não podendo se falar que a base de cálculo da CSLL é somente o lucro.

Em que pesem os fundamentos utilizados pelo julgador *a quo* para justificar a incidência de CSLL sobre entidades de previdência privada sem fins lucrativos, não concordo com a decisão recorrida e dou razão à Recorrente, conforme passo a demonstrar.

Primeiramente, a Recorrente alega que é beneficiária da isenção concedida pelo artigo 15 da Lei nº 9.532/97, por ser uma entidade de assistência social, prestadora de serviços sociais. Vejamos o que dispõe referido artigo:

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

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

§ 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. (não grifado no original)

Em contrapartida, a decisão recorrida houve por bem não considerar a Recorrente como entidade de assistência social sujeita à isenção concedida pelo artigo acima transcrito. Todavia, o cerne da questão discutida nos autos não se refere à caracterização ou não da Recorrente como entidade de assistência social – embora seja efetivamente entidade de assistência social, tendo em vista que tem como finalidade estatutária a manutenção de obra social que atende gratuita e indiscriminadamente a sociedade, em especial a criança, o adolescente, o idoso e os portadores de deficiência – mas, sim, por se tratar de entidade sem fins lucrativos, deve ou não se sujeitar à incidência da CSLL. Oportuno se faz destacar que no Termo de Verificação Fiscal (fls. 598) a própria fiscalização considerou a Recorrente como entidade sem fins lucrativos, sendo indiscutível essa característica.

Dessa forma, não prevalece aqui a necessidade de atendimento aos requisitos legais para se beneficiar da isenção concedida pela Lei nº 9.532/97, tendo em vista que a isenção de que ora se trata não é aquela relativa às entidades sociais mas às entidades “sem fins lucrativos”.

Passo, então, a análise da sujeição de entidades sem fins lucrativos à incidência da CSLL.

Primeiramente, vale ressaltar que como o próprio nome já diz, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incide sobre o lucro das pessoas jurídicas, conforme disposto no artigo 195, inciso I, alínea “c” da Constituição Federal.

Tendo em vista que a Recorrente é entidade sem fins lucrativos, ou seja, não auferi lucro, não seria possível incidir referida contribuição que recai justamente sobre o lucro.

É sabido que as entidades sem fins lucrativos não apuram lucro, mas apenas resultado; e este, quando for positivo, não pode ser distribuído aos sócios, ficando vinculado tão somente às destinações estatutariamente previstas. Referido resultado positivo e eventuais sobras são classificados como superávits não tributados, exatamente por não serem considerados lucro da entidade.

A fim de evitar possíveis entendimentos contrários, oportuno se faz transcrever trechos do voto do Ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortez, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que trata da distinção entre superávit e lucro. Vejamos:

“De se notar que os conceitos de superávit e de lucro são nitidamente distintos, pois o primeiro refere-se à simples diferença entre receitas e despesas, ou seja, o saldo positivo entre os ingressos e as saídas de numerário cujo conceito sequer exige a aplicação do regime de competência para reconhecimento do resultado, sendo suficiente para tanto o simples conceito de caixa.” (Acórdão nº 101-94.668, sessão de 12.08.2004)

É de observar a diferença entre superávit e lucro, não sendo possível considerá-los sinônimos e tributá-los da mesma maneira.

A própria Receita Federal do Brasil em duas oportunidades já tratou da matéria e se posicionou no sentido da não incidência de CSLL sobre o superávit das entidades sem fins lucrativos.

É o caso do Ato Declaratório Normativo nº 17/90 editado pela Coordenação do Sistema de Tributação - Cosit, que *“declara, em caráter normativo às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados **que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações, associações e sindicatos.**” (não grifado no original)*

Para confirmar esse posicionamento, a Secretaria da Receita Federal do Brasil reiterou a regra do Ato Declaratório Normativo citado acima ao editar a Instrução Normativa SRF nº 588/05, que em seu artigo 17 dispõe o seguinte:

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

Ora, resta incontroverso que a própria RFB concorda com a não incidência de CSLL sobre superávits de entidades sem fins lucrativos, exatamente por não haver o fato gerador da CSLL em tais situações.

A fim de corroborar esse entendimento, torna-se imprescindível transcrever a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) que considera os superávits não tributáveis. Vejamos:

“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. (...) Recurso especial provido. (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma, Acórdão nº 40106013 do Processo 10166003486200350, Data: 14/10/2008) (não grifado no original)

No mesmo sentido é o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, *in verbis*:

(...) ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS - CSLL - INEXISTÊNCIA DE BASE TRIBUTÁVEL - Se as EPPs, por definição, não podem perseguir atividades lucrativas, segue-se daí não ser possível exigir-se destas a CSLL que, como hipótese de incidência, pressupõe a existência de lucro, típico do exercício de atividades empresariais. (...) (Primeiro Conselho de Contribuintes. 7ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10708985 do Processo 10680720505200559, Data: 25/04/2007) (não grifado no original)

Vale ressaltar que a Recorrente não se sujeita à tributação pelo IRPJ, tendo em vista a isenção concedida pelo artigo 175 do Regulamento do Imposto de Renda, abaixo transcrito:

“Art. 175. Estão isentas do imposto as entidades de previdência privada fechadas e as sem fins lucrativos, referidas, respectivamente, na letra "a" do item I e na letra "b" do item II do art. 4º da Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977 (Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, art. 6º).”

Tendo em vista a não tributação pelo Imposto de Renda das entidades sem fins lucrativos, oportuno se faz mencionar que a CSLL foi criada à imagem e semelhança do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. Tanto é assim que o legislador fez questão de deixar claro que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ. Vejamos o que determina a Lei nº 8981/1995:]

“Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...)”

O Ilustre Professor Roque Carrazza ao examinar o conceito de lucro para fins de incidência da CSLL, esclarece de forma pontual que este *“é o resultado positivo experimentado pela pessoa jurídica, num dado período de apuração, abatidos os valores empregados para obtê-lo. O lucro enseja um acréscimo na capacidade econômica do contribuinte, ou, se preferirmos, revela disponibilidade de riqueza nova. E esta é fruto de um resultado final, que deve levar em conta não apenas as receitas da pessoa jurídica, mas as despesas necessárias à sua obtenção (custos, prejuízos, provisões, participações, etc)”* (Curso de Direito Constitucional Tributário, 24ª Edição, Malheiros, p. 770.).(não grifado no original)

Considerando que a Recorrente é entidade sem fins lucrativos, resta incontroverso que os superávits não revelam “riqueza nova”, não sendo passível de tributação pela CSLL.

Tendo em vista o acima exposto, como também a existência de norma editada pela Receita Federal do Brasil afastando a incidência da CSLL sobre o superávit das entidades sem fins lucrativos, e ainda o entendimento deste E. Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não concordo com a decisão recorrida e voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto