



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11052.720011/2018-58
ACÓRDÃO	1302-007.542 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO DE PESQUISAS DE ENERGIA ELÉTRICA CEPEL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2014 a 01/06/2014

ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. DESENVOLVIMENTO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.

O gozo de benefício fiscal (imunidade ou isenção) não é elidido pela obtenção de receitas (desenvolvimento de atividade econômica), desde que a renda seja destinada à consecução das finalidades essenciais da entidade, hipótese que se amolda, perfeitamente, à hipótese sob exame.

ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. VEDAÇÃO À DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS (PLR). DISTINÇÃO ENTRE LUCRO E RESULTADO. LEGITIMIDADE.

A nota distintiva das entidades sem fins lucrativos consiste na impossibilidade de distribuir lucros ou excedentes financeiros a seus fundadores, dirigentes, administradores ou empregados, sob pena de descaracterização de sua natureza jurídica. O “lucro”, entendido como resultado econômico decorrente da atividade empresarial, é incompatível com a finalidade dessas entidades. Diversamente, a “participação nos resultados” fundada em metas objetivas e previamente pactuadas, revela-se legítima, pois decorre do cumprimento de objetivos institucionais e não implica distribuição de lucros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para cancelamento do Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF RJ I nº 023 de 05 de abril de 2019, nos termos do relatório e voto da relatora, vencido o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva, que votou por negar provimento ao recurso nessa questão. Ficam cancelados os

autos de infração decorrentes e prejudicada a análise das demais questões em função do provimento dado ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de Ato Declaratório Executivo de suspensão da isenção de que cuida o artigo 15 da Lei nº 9.532/97¹, seguido de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 1.628/1.634); de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 1.635/1.641); de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (e-fls. 1.642/1.660) e de Contribuição para o PIS/PASEP (e-fls. 1.661/1.680), relativos ao ano-calendário de 2014 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 40.588.963,70, os quais abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e, ainda, a aplicação da multa de ofício (75%), a seguir discriminados:

	TRIBUTO (principal)	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
IRPJ	3.501.020,71	1.832.191,93	2.625.765,52	7.958.978,16

¹ **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.

CSLL	1.264.687,45	661.833,75	948.515,58	2.875.036,78
PIS	1.984.040,57	1.004.335,38	1.488.030,39	4.476.406,34
COFINS	11.214.994,35	5.652.302,37	8.411.245,70	25.278.542,42
TOTAL				40.588.963,70

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações descritas abaixo:

IRPJ:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Falta de recolhimento e de declaração em DCTF de débitos de IRPJ e CSLL — Ano-
Calendário de 2014:

Conforme a planilha "APURAÇÃO DO LUCRO REAL TRIMESTRAL — 2014", que faz parte integrante e inseparável deste Auto de Infração, foram apurados os valores do IRPJ e da CSLL devidos nos 12º e 29º trimestres de 2014, os quais, além de não terem sido regularmente recolhidos, também não foram declarados em DCTF, e, em consequência, devem ser objeto de lançamento de ofício, conforme discriminado no Termo de Constatação Fiscal.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (/o)
31/03/2014	2.245.266,78	75,00
30/06/2014	1.255.753,93	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 30/06/2014:

Arts. 247 e 841, inciso IV, do RIR/99

CSLL:

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL

INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Falta de recolhimento e de declaração em DCTF de débitos de IRPJ e CSLL — Ano-
Calendário de 2014:

Conforme a planilha "APURAÇÃO DO LUCRO REAL TRIMESTRAL — 2014", que faz parte integrante e inseparável deste Auto de Infração, foram apurados os valores do IRPJ e da CSLL devidos nos 1.º e 2.º P. trimestres de 2014, os quais, além de não terem sido regularmente recolhidos, também não foram declarados em DCTF, e,

em consequência, devem ser objeto de lançamento de ofício, conforme discriminado no Termo de Constatação Fiscal.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/03/2014	810.456,04	75,00
30/06/2014	454.231,41	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 30/06/2014:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 10da Lei nº 9.316/96

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

COFINS:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

DA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O PIS E A COFINS, CONFORME TERMO DE CONSTATAÇÃO FIS, QUE FAZ PARTE INTEGRANTE E INSEPARÁVEL DESTE AUTO DE INFRAÇÃO

Tendo em vista a suspensão da isenção contida no ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO N223, DE 5 DE ABRIL DE 2019, o CEPEL, em prestígio a legalidade, ficou sujeito ao regime tributário geral das empre estando obrigado a apurar o IRPJ e a CSLL pelo Lucro real.

Em consequência da suspensão da isenção, das verificações fiscais e auditoria nas planilhas oferecidas p contribuinte, foram constatadas infrações fiscais ao IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Contribuição ao COFINS (regime n cumulativo).

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/01/2014	1.385.225,13	75,00
28/02/2014	851.689,18	75,00
31/03/2014	824.065,71	75,00
30/04/2014	1.012.199,89	75,00
31/05/2014	1.035.888,65	75,00
30/06/2014	917.538,85	75,00
31/07/2014	903.436,62	75,00
31/08/2014	851.180,09	75,00
30/09/2014	852.798,64	75,00
31/10/2014	774.619,19	75,00
30/11/2014	873.116,35	75,00
31/12/2014	933.236,05	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Art. 10 da Lei Complementar nº 70/1991;

art. 50 da Lei nº 10.833/2003

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 10.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 40 da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

PIS:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

DA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O PIS E A COFINS, CONFORME TERMO DE CONSTATAÇÃO FIS' QUE FAZ PARTE INTEGRANTE E INSEPARÁVEL DESTE AUTO DE INFRAÇÃO

Tendo em vista a suspensão da isenção contida no ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO N223, DE 5 DE ABRIL DE 2019, o CEPEL, em prestígio a legalidade, ficou sujeito ao regime tributário geral das empresas estando obrigado a apurar o IRPJ e a CSLL pelo Lucro real.

Em consequência da suspensão da isenção, das verificações fiscais e auditoria nas planilhas oferecidas pelo contribuinte, foram constatadas infrações fiscais ao IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Contribuição ao COFINS (regime não cumulativo).

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (/o)
31/01/2014	266.165,80	75,00
28/02/2014	157.372,59	75,00
31/03/2014	150.150,75	75,00
30/04/2014	191.701,46	75,00
31/05/2014	200.147,48	75,00
30/06/2014	169.263,70	75,00
31/07/2014	140.583,39	75,00
31/08/2014	151.336,68	75,00
30/09/2014	150.667,34	75,00
31/10/2014	132.389,14	75,00
30/11/2014	152.473,82	75,00
31/12/2014	122.010,42	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Art. 10 da Lei Complementar nº 70/1991;

art. 40 da Lei nº 10.637/02

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 30 da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

3. De acordo com Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 1.602/1.627), os lançamentos foram realizados em decorrência das seguintes constatações:

“I — Receitas das atividades não próprias:

Consta na SPED/ECF-2014, no "Registro U150 — Demonstração do Resultado do Exercício", na rubrica 4.01.01.09.09 — Outras Receitas da Atividade, o valor de R\$ 12.751.585,42. Intimado a esclarecer a origem dessa receita, o CEPEL confirmou a prestação de serviços e entregou as notas fiscais à fiscalização.

Analizamos as notas fiscais de serviços eletrônicas, emitida pelo CEPEL e verificamos que têm todas as características de qualquer nota fiscal emitida por empresas comerciais, ou seja, natureza econômico-financeira: Discriminação dos serviços; contrato de serviço; vencimento; preço dos serviços; data de vencimento; etc. Este procedimento está de acordo com o disposto no estatuto do CEPEL.

Percebe-se que as atividades desempenhadas pelo contribuinte impedem a sua manutenção no rol das entidades isentas, uma vez que a isenção das associações civis se dirige às associações sem fins lucrativos, e que se sustentam principalmente através de contribuições de seus associados, prestando serviços compatíveis com suas finalidades, que são colocados à disposição dos associados. O exercício de atividade econômica pelo contribuinte não lhe permite usufruir a isenção do IRPJ que favorece as associações civis sem fins lucrativos, ainda que essa seja a forma com que foi constituído, pois a prestação de serviços à terceiros é incompatível com a natureza jurídica dessas entidades.

DESVIO DE FINALIDADE: A prática habitual de atos de natureza econômico-financeira por entidades beneficiadas pela isenção, caracteriza desvio de seus objetivos essenciais, uma vez que estabelece concorrência com organizações que não gozam do mesmo tipo de favor. Considerando a interpretação literal, o parágrafo único do artigo 48, do estatuto do CEPEL, quando autoriza a prestação de serviços a terceiros, descumpe os dispositivos legais: artigos 12, 13 e 15 da Lei 9.532, de 10/12/1997; Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/99, artigos 170, 172 e 174 e 181. Para efeito do gozo da isenção, no plano das finalidades da entidade, não são bastantes os objetivos declinados no estatuto, importando investigar se efetivamente as atividades correspondem ao disposto

na norma isentiva. A percepção de receitas oriundas da prestação de serviços profissionais que corresponderem a atos de natureza econômico-financeira, de forma incoerente com organizações que não gozem da isenção, ocasiona a perda do benefício fiscal. Essa isenção possui caráter subjetivo, não podendo ela, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. Por essa razão o não cumprimento de qualquer dos requisitos estipulado para o seu gozo, a exemplo da obtenção de receitas incompatíveis com a natureza das entidades sem fins lucrativos, importará a perda da isenção na sua totalidade.

II — Distribuição de Lucros

Conforme consta na DIRF — Ano-calendário 2014, o CEPEL distribuiu lucros aos seus empregados e diretores, no valor de R\$ 8.766.730,02, a título de Participação nos Lucros ou Resultados —PLR (código de receita 3562); consta na SPED/ECF/2014 — Registro U150, na conta "4 — Superávit Líquido do Exercício", o valor de R\$ 9.559.771,86, ou seja, a distribuição de lucros do CEPEL correspondeu a 91,70 % (noventa e um inteiros e setenta centésimos por cento) do superávit do exercício.

A isenção do IRPJ e CSLL conferidas as associações civis que prestem serviço para as quais houverem sido instituídas e os coloquem a disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, independe do prévio conhecimento pela Secretaria da Receita Federal. Compete ao próprio contribuinte verificar o seu efetivo enquadramento nos ditames da norma isentiva. Ressalte-se, ainda, que a entidade isenta não pode utilizar a exceção tributária, como a distribuição de lucros, para extrapolar seus objetivos sociais e concorrer com outras entidades que não usufruem de igual benefício. A edição da Lei nº 13.019/2014 (com as alterações introduzidas pela Lei nº 13.204/2015), por sua vez, optou por delimitar de maneira conceitual as Organizações da Sociedade Civil, elegendo critérios específicos para sua identificação, como a ausência de finalidade econômica e a não distributividade de resultados. Verificamos que a distribuição de lucros está em desacordo com o disposto letra "h" do §2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97.

Neste caso há desobediência ao objeto do estatuto social, que em seu artigo 12, "Do objeto", indica que o CEPEL é a associação, nos termos do código civil, sem fins lucrativos.

A distribuição de lucros efetuada pelo CEPEL o desqualifica como organização da sociedade civil de interesse público pela NÃO APLICAÇÃO DOS RECURSOS NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DOS OBJETIVOS SOCIAIS. Por representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, o CEPEL se transforma de uma associação civil sem fins lucrativos beneficiada pelo favor da isenção fiscal em outra instituição, pessoa jurídica de finalidade econômica, tributada pelo lucro real, elidindo a isenção, por violação dos requisitos impostos pelo artigo 12, incisos "a" e "b", da Lei nº 9.532/97.

III — Remuneração de Diretores

Em pesquisa a DIRF — Ano-calendário 2014, se verificou que o CEPEL distribuiu lucros aos seus empregados e diretores. Com relação aos seus diretores Srs: ALBERT CORDEIRO GEBER DE MELO, Diretor Geral, no período de 01/01/2014 a 31/12/2014; ROBERTO PEREIRA CALDAS, Diretor de Laboratórios e Pesquisa Experimental, no período de 01/01/2014 a 31/12/2014; e JOSÉ CARLOS CORREIA FIGUEIREDO, Diretor Administrativo e Financeiro, no período de 25/08/2014 a 31/12/2014, o CEPEL, além da distribuição de lucros, efetuou pagamento de remuneração a título de trabalho assalariado, como a planilha a seguir:

Beneficiário	Código	Rendimento	Total Remunerado	IRRF	Deduções
ALBERT CORDEIRO GEBER DE MELO - CPF 295.215.724-34	0561	526.413,77		100.196,77	110.622,54
ALBERT CORDEIRO GEBER DE MELO - CPF 295.215.724-34	3562	43.244,19	569.657,96	8.992,27	0,00
ROBERTO PEREIRA CALDAS - CPF 165.304.894-87	0561	543.936,10		114.472,87	79.519,76
ROBERTO PEREIRA CALDAS - CPF 165.304.894-87	3562	44.075,45	588.011,55	9.220,86	0,00
JOSÉ CARLOS CORREIA FIGUEIREDO - CPF 786.714.267-34	0561	412.358,46		69.625,29	115.697,32
JOSÉ CARLOS CORREIA FIGUEIREDO - CPF 786.714.267-34	3562	32.193,72	444.552,18	5.953,39	0,00

Conforme disposto na alínea 'a' do § 2º do artigo 12, da Lei 9.532/97, "*Não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados*", não haveria a possibilidade de remuneração de dirigentes; o artigo 34 da Lei nº 10.637/2002, publicada no DOU em 31/12/2002, ditou que 'a condição e a vedação estabelecidas, respectivamente, no art. 13, § 2, III, b, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 12, § 2, a, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não alcançam a hipótese de remuneração de dirigente, em decorrência de vínculo empregatício pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público qualificadas segundo as normas estabelecidas na Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, e pelas Organizações Sociais, qualificadas consoante os dispositivos da Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998; Além disso, segundo o parágrafo único deste mesmo artigo (art. 34 da Lei 10.637/2002), '*o disposto neste artigo aplica-se somente à remuneração não superior, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal*'; o artigo 42da Lei 13.204, de 14/12/2015, alterou a redação da alínea "a" do parágrafo 29do artigo 12 da Lei n29.532, de 10/12/97, "*não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. .32 e 16 da Lei n2 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações*". Tais dispositivos legais introduziram novas hipóteses para as entidades em tela pudessem remunerar diretores estatutários sem que ficassem impossibilitadas do gozo da isenção. Nota: Prevalece a legislação em vigor até 31/12/2014.

NÃO APLICAÇÃO DOS RECURSOS NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DOS OBJETIVOS SOCIAIS:

Isto posto, considerando que os diretores, Srs. ALBERT CORDEIRO GEBER DE MELO, Diretor Geral; ROBERTO PEREIRA CALDAS, Diretor de Laboratórios e Pesquisa Experimental; e JOSÉ CARLOS CORREIA FIGUEIREDO, Diretor Administrativo e Financeiro, são, comprovadamente, empregados do CEPEL, estariam eles, para efeito de remuneração, submetidos as regras do § único do artigo 34 da Lei nº 210.637/2002. Tal dispositivo somente seria aplicável a remunerações não superiores, em seu valor bruto, ao limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo Federal, de R\$ 29.400,00 mensais ou R\$ 352.800,00 anuais, no ano de 2014, limites estes, conforme planilha supra, ultrapassados pelos rendimentos dos diretores do CEPEL.

A entidade no gozo do benefício fiscal da isenção deve assegurar a destinação de seu patrimônio. O excesso de pagamento de remuneração a diretores configura distribuição velada de patrimônio da entidade e constitui infração às regras de fruição e capaz de suspender o gozo do benefício da isenção.

[...]

INFRACÕES APURADAS:

Em consequência da suspensão da isenção, das verificações supras indicadas e auditoria nas planilhas oferecidas pelo contribuinte, foram constatadas infrações fiscais ao IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Contribuição ao COFINS (regime não-cumulativo), como a seguir relacionamos:

1 — Falta de recolhimento e de declaração em DCTF de débitos de IRPJ e CSLL — Ano-Calendário de 2014:

Conforme a planilha "APURAÇÃO DO LUCRO REAL TRIMESTRAL — 2014", que faz parte integrante e inseparável deste Termo de Constatação Fiscal, foram apurados os valores do IRPJ e da CSLL devidos nos 1º e 2º trimestres de 2014, os quais, além de não terem sido regularmente recolhidos, também não haviam sido declarados em DCTF, e, em consequência, devem ser objeto de lançamento de ofício, por meio da lavratura de autos de infração:

PERÍODO	1º TRIM/2014	2º TRIM/2014	3º TRIM/2014	4º TRIM/2014
IRPJ	R\$ 2.245.266,78	R\$ 1.255.753,93	0,00	0,00
CSLL	R\$ 810.456,04	R\$ 454.231,41	0,00	0,00

2 — Falta de recolhimento e de declaração em DCTF de débitos das Contribuições para o PIS e a COFINS, apuradas pelo regime não-cumulativo, nos períodos de apuração de janeiro de 2014 a dezembro de 2014:

PERÍODO	JAN/2014	FEV/2014	MAR/2014	ABR/2014	MAI/2014	JUN/2014	JUL/2014	AGO/2014	SET/2014	OUT/2014	NOV/2014	DEZ/2014
CONT PIS	310.486,15	197.443,10	189.361,86	231.247,30	236.847,45	211.882,41	208.173,79	198.189,05	197.832,09	179.929,57	201.532,74	214.050,64
C COFINS	1.430.118,04	909.434,85	872.212,20	1.065.139,08	1.090.933,72	975.943,19	958.861,09	912.870,76	911.226,58	828.766,51	928.272,00	985.930,19

No que tange aos recolhimentos efetuados, durante o ano-calendário de 2014, a título de "Contribuição para o PIS sobre a folha salarial - código de receita 8301" e "Contribuição para a COFINS — Faturamento — Apuração Cumulativa — código

de receita 2172", foram efetuadas pesquisas nas DCTFs e verificamos a existência de valores declarados e pagos. Tais montantes serão compensados de ofício pela Fiscalização, no lançamento do crédito tributário, conforme planilhas a seguir:

Per. Apuração	PIS Devido	PIS Pago	Dif. A Lançar	Nº Declaração	Nº Declaração
janeiro-14	310.486,15	44.320,35	266.165,80	10020142014	1830106162
fevereiro-14	197.443,10	40.070,51	157.372,59	10020142014	1820177051
março-14	189.361,86	39.211,11	150.150,75	10020142014	1830303914
abril-14	231.247,30	39.545,84	191.701,46	10020142014	1810402727
maio-14	236.847,45	36.699,97	200.147,48	10020142014	1830634017
junho-14	211.882,41	42.618,71	169.263,70	10020142014	1840785092
julho-14	208.173,79	67.590,40	140.583,39	10020142014	1830933877
agosto-14	198.189,05	46.852,37	151.336,68	10020142014	1841011847
setembro-14	197.832,09	47.164,75	150.667,34	10020142014	1891159482
outubro-14	179.929,57	47.540,43	132.389,14	10020142014	1861328218
novembro-14	201.532,74	49.058,92	152.473,82	10020142014	1831427450
dezembro-14	214.050,64	92.040,22	122.010,42	10020142015	1891528694

Per. Apuração	COFINS Devido	COFINS Pago	Dif. a Lançar	Nº Declaração	Nº Declaração
janeiro-14	1.430.118,04	44.892,91	1.385.225,13	10020142014	1830106162
fevereiro-14	909.434,85	57.745,67	851.689,18	10020142014	1820177051
março-14	872.212,20	48.146,49	824.065,71	10020142014	1830303914
abril-14	1.065.139,08	52939,19	1.012.199,89	10020142014	1810402727
maio-14	1.090.933,72	55.045,07	1.035.888,65	10020142014	1830634017
junho-14	975.943,19	58.404,34	917.538,85	10020142014	1840785092
julho-14	958.861,09	55.424,47	903.436,62	10020142014	1830933877
agosto-14	912.870,76	61.690,67	851.180,09	10020142014	1841011847
setembro-14	911.226,58	58.427,94	852.798,64	10020142014	1891159482
outubro-14	828.766,51	54.147,32	774.619,19	10020142014	1861328218
novembro-14	928.272,00	55.155,65	873.116,35	10020142014	1831427450
dezembro-14	985.930,19	52.694,15	933.236,04	10020142015	1891528694

Face aos procedimentos de auditoria e às considerações anteriormente expostas, podemos concluir que restou plenamente caracterizada a existência de débitos, referentes à "Contribuição para a COFINS — Apuração não Cumulativa — código de receita 5856" e "Contribuição para o PIS — Apuração não Cumulativa — código de receita 6912", apurados com base no regime não-cumulativo, abrangendo os períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2014, **não declarados em DCTF e não recolhidos**, cujas bases de cálculo estão discriminadas na planilha "APURAÇÃO PIS E COFINS — NÃO CUMULATIVO - 2014", anexas a este termo. Nestas planilhas foram discriminados os saldos mensais das rubricas da escrituração contábil do Cepel, consideradas como receitas sujeitas às contribuições sociais em questão e das rubricas relativas às despesas que dariam direito a créditos no regime não-cumulativo". (destaques no original)

4. Em 22.04.2019 (e-fl. 1.518), o Contribuinte foi cientificado da expedição do Ato Declaratório Executivo suspensivo da imunidade e isenção tributária, relativo ao ano calendário de 2014 e entendeu por apresentar Manifestação de Inconformidade (e-fls. 1.521/1.546), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) que não deixou de cumprir nenhum dos requisitos necessários à fruição da isenção;

- (ii) em relação às receitas auferidas, argumenta que os trabalhos prestados a terceiros têm relação intrínseca com o objetivo da entidade;
- (iii) justifica que, conforme disposto no parágrafo único do artigo 48 do Estatuto da Associação, entre seus objetos insere-se a possibilidade de executar para terceiros, a seu critério, trabalho de pesquisa, desenvolvimento ou ensaios mediante contrapartida. Ressalta que os trabalhos que realizou, destinados a terceiros, tem relação direta com o núcleo de sua atividade. Dessa forma, a contrapartida oriunda da realização de tais trabalhos se enquadra no conceito de receita decorrente de atividades próprias da entidade;
- (iv) diversamente do que afirma a Autoridade Autuante, nem a interpretação literal, tampouco, a sistêmica ou a teleológica conduzem à conclusão de que a regra estatutária descumpra dispositivos legais;
- (v) os serviços prestados a terceiros têm relação direta com sua razão de existir e com o núcleo de sua atividade, e correspondem a parcela ínfima da receita auferida pela entidade, apenas de 7,1% de toda a receita auferida;
- (vi) colaciona trechos do julgamento do Recurso Especial nº 1.353.111/RS, que julgou que as receitas decorrentes das mensalidades pagas pelos alunos de entidade de ensino são decorrentes de atividades próprias, e, portanto, não descaracterizam a isenção da entidade;
- (vii) aduz que a entidade foi criada justamente para reduzir a dependência da indústria nacional dos centros tecnológicos de pesquisa, equipamentos e insumos importados dos países estrangeiros;
- (viii) alega que, em muitos casos, por conta de determinações estabelecidas pelo Ministério de Minas e Energia (MME), em certas situações somente poderão ser adotados os sistemas desenvolvidos pela Impugnante, portanto, não há que se falar em concorrência com o resto do mercado nacional. Prossegue nesse entendimento, argumentando que não existem, no país, outros laboratórios capazes de realizar os testes que são realizados nos laboratórios da Impugnante, e que esta atua como entidade certificadora nomeada pelo Inmetro;
- (ix) defende que a Solução de Consulta COSIT nº 171, de 03/07/2015, editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, se manifestou no sentido de que a configuração da concorrência de entidades isentas com pessoas jurídicas não abrangidas pela benesse, para fins de revogação da isenção, deve ser analisada caso a caso;

- (x) os trabalhos executados não apresentam concorrência, seja por conta da exclusividade estabelecida em Portaria do MME; seja pela sua qualidade de entidade certificadora; ou pelo simples fato de não haver, no Brasil, entidades com a mesma estrutura do Impugnante ou que dominem as mesmas tecnologias por ela desenvolvidas;
- (xi) quanto à distribuição de lucros, primeiramente esclarece que por ser associação civil sem fins lucrativos, não obteve lucros, mas um superávit líquido do exercício. E que o eventual déficit ou superávit acumulado ao longo do ano é devidamente incorporado ao patrimônio da entidade;
- (xii) o superávit de R\$ 9.559.772,00, apurado em 2014, não foi distribuído, como alega a Autoridade Autuante, mas foi incorporado ao patrimônio do Impugnante, que passou de R\$ 90.031.178,79 para R\$ 99.590.950,00. Destarte, o superávit de R\$ 9.559.772,00 foi atingido após o pagamento do prêmio de metas pela instituição, ou seja, é líquido de tais valores;
- (xiii) os pagamentos realizados não se revestem da natureza de distribuição de lucros, pois ainda que, por um equívoco, tenha recolhido imposto de renda na fonte incidente sobre tais rubricas sob o código de receita 3562 (PLR), nunca houve efetiva distribuição de lucros pela entidade;
- (xiv) a remuneração paga sob tal rubrica é contabilizada como despesa operacional, integrando os gastos com pessoal permanente. É mais uma forma de remuneração dos empregados. Trata-se de prêmio pago pelo atingimento de metas, totalmente desvinculada da configuração de superávit do balanço anual do Impugnante;
- (xv) não houve alteração da situação jurídica dos diretores Sr. Albert Cordeiro Geber de Melo, Sr. Roberto Pereira Caldas e Sr. José Carlos Correia Figueiredo, que não receberam remuneração em decorrência da função exercida, visto que faziam parte do quadro de funcionários da instituição e nessa condição continuaram a exercer as funções de seu emprego efetivo, nada percebendo como diretores estatutários;
- (xvi) em que pese todos os diretores exercerem as funções para as quais foram inicialmente contratados e as funções de diretores, as respectivas remunerações sempre decorreram exclusivamente de seus contratos de trabalho originais, visto que jamais foi pactuado qualquer pagamento de remuneração complementar pelo exercício do cargo de diretoria;
- (xvii) os reajustes salariais não guardam qualquer relação como exercício do cargo de diretoria, decorrendo, em regra, de acordos coletivos, relativamente às categorias de que fazem parte como empregados da entidade;

- (xviii) por fim, reitera que não descumpriu os requisitos para fruição da isenção fiscal prevista nos artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/97.

5. Na sequência, o Contribuinte foi intimado a respeito da continuidade da ação fiscal, bem como para apresentar a apuração do lucro contábil e do lucro real, relativos aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário 2014, assim como as planilhas de base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, relativas aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2014.

6. Em razão da suspensão da isenção a Autoridade Autuante constatou infrações fiscais relativas ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, lavrando os respectivos Autos de Infração. Irresignado, o Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 1.690/1.733), ratificando os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade e, suscitando, ainda, as seguintes alegações:

- (i) mesmo que se entenda que houve distribuição de resultados, e não lucros, como assevera, a vedação à distribuição de lucros não constitui obstáculo ao reconhecimento do direito à negociação de PLR no âmbito das entidades sem fins lucrativos, uma vez que a distribuição de lucros e resultados preserva a máxima eficácia do direito social do trabalhador a sua participação no resultado da entidade;
- (ii) a Procuradoria Geral da República, ao se manifestar nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.236/DF, concluiu pela declaração de inconstitucionalidade material de dispositivos legais que, ao tratarem da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, não equiparam a entidade sem fins lucrativos à empresa, violando, portanto, o art. 7º, XI, da Constituição Federal, que confere aos trabalhadores urbanos e rurais o direito à participação nos lucros ou resultados das empresas;
- (iii) uma vez suspensa a isenção de que gozava, a Autoridade Autuante deveria ter intimado o sujeito passivo para que este se manifestasse quanto à forma de apuração que desejaria optar;
- (iv) por fim, requer que seja reconhecida a decadência das autuações relativas ao PIS e à COFINS, em relação ao período compreendido entre janeiro e julho de 2014, e das autuações de IRPJ e CSLL, relativamente aos dois primeiros trimestres de 2014.

7. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Manifestação de Inconformidade e a Impugnação apresentadas fossem apreciadas. E, em 23 de março de 2020, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (“DRJ/RPO”), em Acórdão de nº 14-105.597 (e-fls. 3.252/3.269), entendeu por bem julgá-las **improcedentes**, ao fundamento de que:

- (i) a prática de atos de natureza econômico-financeira através da prestação de serviços a terceiros, configura desvio de finalidade, e a não aplicação integral dos recursos da entidade na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, pela distribuição de lucros aos seus dirigentes, contraria os requisitos para a fruição do benefício fiscal;
- (ii) a Autoridade Autuante identificou que o Impugnante além de efetuar pagamento de remuneração pelo trabalho assalariado, distribuiu lucros aos seus empregados e diretores a título de participação nos lucros ou resultados (PLR);
- (iii) as associações civis, sem fins lucrativos podem remunerar seus dirigentes pelos serviços prestados, desde que esses atuem efetivamente na gestão executiva. Também devem ser respeitados como limite máximo para remuneração os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação;
- (iv) um outro requisito para possibilidade de remuneração dos dirigentes, sem perda da isenção de IRPJ e de CSLL, é que a entidade atenda aos requisitos estabelecidos nos artigos 3º e 16 da Lei n. 9.790/9999. Esse requisito aplica-se às entidades qualificadas como OSCIP ou OS. Entretanto, a entidade não possui qualquer uma dessas qualificações;
- (v) em que pese a possibilidade de a associação civil remunerar seus dirigentes, desde que esses atuem efetivamente na gestão executiva, sem que perca o benefício fiscal, a distribuição de lucros na forma de PLR – Participação dos Lucros e Resultados constitui obstáculo ao gozo da isenção;
- (vi) analisando a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) entregue pela Autuada, relativa ao ano-calendário 2014, é possível identificar que houve retenção de tributo incidente sobre a remuneração, sob o código de receita 0561, destinado ao recolhimento do imposto de renda retido em decorrência de pagamentos de salários, inclusive remuneração de diretor e administrador de pessoa jurídica;
- (vii) o Autuado segregou o recolhimento do tributo incidente sobre a parcela remuneratória relativa a prêmios concedidos pelo atingimento de metas, sob o código 3562 – Participação nos Lucros ou Resultados, objeto de negociação entre a empresa e seus empregados;
- (viii) o Autuado alega que cometeu equívoco no recolhimento do tributo. Porém, essa justificativa não se sustenta. Primeiro porque informou na DIRF as retenções efetuadas nesse código, e efetivou o recolhimento. Segundo

porque o próprio Autuado esclareceu que os pagamentos decorreram do atingimento de metas;

- (ix) o PLR, em síntese, nada mais é que um prêmio concedido aos empregados pelo alcance de metas pré-estabelecidas. Então o recolhimento está coerente com o fato gerador, mas incoerente com a natureza da entidade, razão pela qual o Autuado deixa de ter direito ao benefício de isenção;
- (x) o PLR é um benefício, citado desde a Constituição de 1946, mas regulamentado somente em 2.000, pela edição da Lei nº 10.101. De acordo com esta lei o benefício é inaplicável às entidades sem fins lucrativos, uma vez que o texto legal literalmente não as equipara à empresa;
- (xi) o Autuado não apresentou qualquer documento comprovando a existência de algum programa de metas;
- (xii) para efeitos de PLR, o Autuado não se equipara a empresa, e não pode distribuir participação nos lucros a seus empregados;
- (xiii) a questão se situa na remuneração dos diretores através de PLR, que é vedada para associações civis sem fins lucrativos;
- (xiv) o Impugnante esclarece que obteve, no ano-calendário de 2014, superávit líquido no montante de R\$ 9.559.772,00, que foi adicionado ao patrimônio, e afirma que esse superávit foi alcançado após o pagamento do prêmio de metas pela instituição. O Autuado, antes da apuração do superávit, contabilizou o PLR como despesa operacional, ocasionando a redução de eventual superávit. Assim, por consequência, o patrimônio da empresa alcançaria valor superior ao efetivamente alcançado, se não houvesse o pagamento do prêmio;
- (xv) a ausência de fim lucrativo da associação em comento não se confunde com a proibição de obtenção de superávit financeiro. Afinal, toda entidade para se manter viável deve engendrar esforços para que suas receitas superem suas despesas. Mas, uma vez obtido, o superávit deve ser aplicado integralmente na manutenção e desenvolvimento da entidade;
- (xvi) resta óbvio que houve distribuição disfarçada de lucros aos diretores e empregados do Autuado, e ainda que os recursos excedentes não foram aplicados integralmente na atividade institucional da entidade;
- (xvii) por essas razões, a entidade já deixaria de fazer jus à isenção do IRPJ e da CSLL, na forma prevista no artigo 15 da Lei 9.532/97, mas há ainda outra situação que merece detalhamento: o exercício de atividade econômica;
- (xviii) na Escrituração Contábil Fiscal, o Autuado informou que auferiu receitas no valor de R\$ 12.751.585,42, e durante o procedimento fiscal apresentou

notas fiscais de serviços eletrônicas, confirmando a efetiva prestação de serviços;

- (xix) a Autoridade Fiscal, ao analisar as notas fiscais, constatou que todas têm natureza econômico-financeira, o que impediria a manutenção do Autuado no rol das entidades isentas;
- (xx) não é razoável que associações civis, beneficiárias da isenção prevista na Lei nº 9.532/97, pratiquem atos de natureza econômico-financeira e concorram com organizações não detentoras do mesmo benefício;
- (xxi) cabe ao Autuado comprovar que era o único apto a prestar os serviços constantes das notas fiscais. A mera alegação de que, em certas situações somente poderão ser adotados os sistemas desenvolvidos pelo Impugnante, por conta de determinações estabelecidas pelo Ministério de Minas e Energia (MME), não comprova que todos, reprimam-se todos, os serviços prestados estão nesta condição;
- (xxii) uma vez que não houve o pagamento da estimativa no prazo mencionado, nem o pagamento na modalidade de lucro presumido, correto o procedimento fiscal ao apurar o imposto de renda pelo regime de lucro real trimestral;
- (xxiii) o sujeito passivo não informou qualquer débito relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, assim como não efetuou qualquer recolhimento relativo ao ano-calendário de 2014. Assim, o prazo de decadência se processa em conformidade com o artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

8. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2014 a 01/06/2014

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ATIVIDADES ECONÔMICAS. SUSPENSÃO. CABIMENTO.

Para fruição da isenção, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, devem ser observados dois requisitos: os objetivos da entidade e a não concorrência com organizações que não usufruam do mesmo benefício.

Ainda que a atividade esteja inserida no contexto do objeto social da entidade, é necessário que a atividade não acarrete concorrência com atividades desempenhadas por organizações que não gozem do mesmo tipo de benefício fiscal.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. SUSPENSÃO. CABIMENTO

Constatada a distribuição disfarçada de lucros em favor dos dirigentes da entidade, é cabível a suspensão da imunidade do IRPJ e da CSLL, por inobservância dos requisitos dispostos na Lei nº 9.532/1997.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EFEITOS.

Confirmada a suspensão da imunidade tributária por meio do competente Ato Declaratório Executivo (ADE), a entidade fica sujeita às mesmas regras de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, contando-se o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/06/2014

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2014

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2014

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

9. Em 19.06.2020, o Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 14-105.597, através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (“DTE”), conforme se verifica do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (e-fl. 3.276), e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 3.285/3.326), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação e, suscitou, ainda, as seguintes alegações:

- (i) as notas fiscais analisadas pela Fiscalização dizem respeito à cessão de licenças de uso e treinamentos relacionados aos referidos sistemas computacionais desenvolvidos pelo Recorrente, bem como à atuação como atividade certificadora e à prestação de consultorias diretamente relacionadas às metodologias de otimização do sistema elétrico desenvolvidas pelo Recorrente;
- (ii) os trabalhos realizados pelo Recorrente, destinados a terceiros, tem relação direta com sua razão de existir, com o núcleo de sua atividade, do escopo para o qual foi instituída, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/97;
- (iii) analisando-se as Demonstrações Financeiras de 2014, verifica-se que apenas 7,1% da receita auferida pelo Recorrente decorre desses trabalhos;
- (iv) com relação à livre concorrência, o Recorrente destaca que o próprio Ministério de Minas e Energia estabeleceu que somente poderão ser adotados os sistemas por ela desenvolvidos em certas situações. Não existem, no país, outros laboratórios capazes de realizar os testes que são realizados em seus laboratórios, além de atuar como entidade certificadora nomeada pelo Inmetro;
- (v) a respeito da distribuição dos lucros, aduz o Recorrente que, por ser uma associação civil sem fins lucrativos, não há que se falar em lucros e como consta das Demonstrações Financeiras de 2014, o que ocorreu foi um superávit líquido de R\$ 9.559.771,86;
- (vi) a Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido demonstra sua evolu o patrimonial desde 2011 e atesta que eventuais superávits ou déficits acumulados ao longo dos anos são devidamente incorporados ao patrimônio do Recorrente;
- (vii) aduz que o superávit não foi distribuído, mas sim incorporado ao patrimônio do Recorrente, que passou de R\$ 90.031.178,79 para R\$ 99.590.950,00;
- (viii) os pagamentos em questão são enquadrados como despesas nos orçamentos e na contabilidade do Recorrente. Vale dizer, a remunera o

variável paga sob tal rubrica é contabilizada como despesa operacional, integrando os gastos com pessoal permanente e restando devidamente discriminada no passivo circulante como “Provisão para Prêmio de Metas”. O montante em questão é, inclusive, estabelecido antes da realização do balanço referente ao exercício do ano de 2014, não tendo, portanto, qualquer relação com a apuração de superávit;

- (ix) todos os documentos contábeis do Recorrente (Balanço Patrimonial, Programa de Dispêndios Globais e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido) comprovam que todo resultado é aplicado integralmente ao patrimônio da instituição, não havendo que se falar, materialmente, em distribuição de seu patrimônio a título de lucro ou resultado;
- (x) com relação à remuneração dos diretores, o Recorrente menciona que, após o advento da Lei n.º 12.868/13: (i) passou a ser permitida a remuneração de diretores, desde que respeitados determinados limites (§§ 4º e 5º); e (ii) que tais limites não são aplicáveis a dirigentes estatutários ou diretores que, cumulativamente, tenham vínculo estatutário e empregatício, a não ser que haja incompatibilidade de jornadas de trabalho (§ 6º);
- (xi) no presente caso, antes de serem nomeados diretores, já eram empregados do Recorrente, e essa situação jurídica em nenhum momento foi alterada;
- (xii) conforme atesta a documentação anexa aos autos, Albert e José eram contratados do Recorrente desde 1986, e José desde 2003;
- (xiii) quanto à apuração dos tributos, o Recorrente reitera que, antes de lavrar os autos, a Fiscalização deveria ter intimado o Recorrente a manifestar sua opção. Todavia, isso não ocorreu, razão pela qual os autos são nulos;
- (xiv) tanto a CSRF quanto o CARF entendem que, em casos de revogação de isenção/imunidade, a apuração de tributos pelo lucro real trimestral somente deve prevalecer em duas hipóteses: (i) quando, após a revogação da isenção/imunidade, o contribuinte é intimado a manifestar sua opção entre lucro real anual, trimestral ou lucro presumido e não o faz; ou (ii) quando o próprio contribuinte, após ser intimado, manifesta seu interesse de que o lançamento fiscal ocorra com base no lucro real trimestral;
- (xv) por fim, reitera os argumentos apresentados na Impugnação relativos à decadência, no sentido de que, na data da lavratura dos Autos de Infração (30.08.2019) já havia decaído o direito de a Fazenda Pública efetuar os

lançamentos relativo a fatos geradores anteriores a 30.08.2014, porquanto já decorridos cinco anos da data de ocorrência dos seus fatos geradores.

10. E, conforme se verifica do Despacho de Encaminhamento (e-fl. 3.615), os autos foram encaminhados para este E. CARF para prosseguir com o julgamento do Recurso Voluntário.

11. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

12. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023² - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

13. Como se denota dos autos, o Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **19.06.2020** (e-fl. 3.276), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **31.07.2020** (e-

² **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

fls. 3.283/3.284), ou seja, **após o prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972³.

14. Contudo, é importante lembrar que em 2020 teve início a pandemia da COVID-19 e, em razão das medidas de isolamento social, a Receita Federal do Brasil suspendeu os prazos para prática dos atos processuais no âmbito da RFB editando a Portaria RFB nº 543, de 20 de março de 2020⁴ e sucessivas alterações com ampliação do período abrangido pela suspensão dos prazos processuais até 31 de agosto de 2020.

15. Com efeito, esclareceu o Recorrente:

“1. DA TEMPESTIVIDADE

1.1. O RECORRENTE foi cientificado da DECISÃO em 19.06.2020.

1.2. Como medida de proteção ao enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do coronavírus (COVID-19), o art. 6º da Portaria RFB n.º 543, de 20.03.2020, com a redação dada pela Portaria RFB n.º 1.087, de 30.06.2020, suspendeu os prazos para prática de atos processuais no âmbito da Receita Federal do Brasil (“RFB”) até 31.07.2020 (“PORTARIA”).

1.3. Ademais, em Nota de Esclarecimento publicada no site do CARF em 01.07.2020, foi esclarecido que, conforme disposto na PORTARIA, a suspensão dos prazos praticados perante as Unidades da RFB, como é o caso do protocolo do presente Recurso Voluntário, considera-se prorrogada até 31.07.2020.

1.4. Portanto, em atenção aos atos acima, tem-se que o prazo para a prática do presente ato processual está suspenso até 31.07.2020. Nesse cenário, não há dúvidas de que, ao ser protocolizado na presente data, é tempestivo o presente Recurso Voluntário”. (destaques no original)

16. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

II – Delimitação da Lide

17. O presente litígio tem por objeto a análise da legalidade do lançamento tributário efetuado pela Autoridade Fiscal, em face do Centro de Pesquisas de Energia Elétrica (“CEPEL”), relativos ao ano-calendário de 2014, que resultaram na exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no montante aproximado de R\$ 40,5 milhões.

³ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

⁴ Estabelece, em caráter temporário, regras para o atendimento presencial nas unidades de atendimento, e suspende o prazo para prática de atos processuais e os procedimentos administrativos que especifica, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), como medida de proteção para enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do coronavírus (Covid-19).

18. A Autoridade Fiscal entendeu que o Centro de Pesquisas de Energia Elétrica (“CEPEL”) não atendia aos requisitos de isenção tributária previstos no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997⁵, em razão dos seguintes fundamentos: **(i)** remuneração de dirigentes: teria ocorrido distribuição indireta de lucros, em afronta ao §2º do artigo 12 da Lei nº 9.532/97⁶, por meio do pagamento de valores que extrapolariam a razoabilidade da função exercida; **(ii)** pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR): o benefício concedido aos empregados e dirigentes como participação nos lucros, descaracterizaria a natureza não lucrativa da entidade e **(iii)** prestação de serviços a terceiros: o CEPEL desenvolveu atividades remuneradas não vinculadas diretamente a seus objetivos estatutários, caracterizando concorrência com empresas privadas, o que inviabilizaria o gozo da isenção.

19. Por sua vez, o Centro de Pesquisas de Energia Elétrica (“CEPEL”) sustenta que: **(i)** é entidade civil sem fins lucrativos, vinculada ao Sistema Eletrobras, cuja finalidade institucional é o desenvolvimento científico e tecnológico no setor elétrico nacional, em apoio direto a órgãos e empresas públicas; **(ii)** as receitas apontadas pela Fiscalização decorrem de atividades próprias, expressamente previstas no Estatuto Social (art. 47), voltadas à pesquisa, inovação e difusão de conhecimento técnico, não havendo desvio de finalidade nem concorrência econômica; **(iii)** os valores pagos a título de “Prêmio de Metas” possuem natureza de incentivo trabalhista variável,

⁵ **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.

⁶ **Art. 12.** Para efeito do disposto no [art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição](#), considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. [\(Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001\)](#)

§ 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, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; [\(Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015\)](#)

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

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; [\(Vide ADIN Nº 1802\)](#)

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

contabilizados como despesas operacionais e desvinculados do resultado contábil, não configurando distribuição de lucros e **(iv)** todo o eventual superávit é reinvestido integralmente em suas atividades institucionais e na manutenção de sua infraestrutura laboratorial, o que preserva sua condição de isenta nos termos da legislação.

20. Dessa forma, delimita-se a lide à análise das seguintes questões jurídicas: **(i)** se o Centro de Pesquisas de Energia Elétrica (“CEPEL”) mantém o direito à isenção tributária prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997, à luz de suas finalidades estatutárias e atuação institucional; **(ii)** se os pagamentos efetuados a empregados e dirigentes configuram, ou não, distribuição disfarçada de lucros e **(iii)** se as atividades remuneradas de pesquisa e prestação de serviços técnicos caracterizam concorrência com o setor privado e consequente perda da isenção fiscal.

21. Em síntese, discute-se se as práticas administrativas e operacionais adotadas pelo Centro de Pesquisas de Energia Elétrica (“CEPEL”) descaracterizam sua natureza de entidade sem fins lucrativos e, portanto, suspendem ou não o direito à isenção tributária assegurada por lei.

III – Análise das Alegações Meritórias

III.1 – Esclarecimentos Iniciais⁷

22. O Centro de Pesquisas de Energia Elétrica (“CEPEL”) é uma associação civil sem fins lucrativos, cuja finalidade estatutária é formar infraestrutura científica e de pesquisa voltada ao desenvolvimento de tecnologia avançada em equipamentos e sistemas elétricos (Estatuto, artigo 1º). Sua natureza é associativo-privada, com fins não lucrativos e atuação científico-tecnológica de interesse público.

23. Criado em 28.12.1973 como sociedade civil sem fins lucrativos, teve como membros fundadores Eletrobras, Furnas, Chesf, Eletrosul e Eletronorte, que aportaram patrimônio inicial e, desde então, realizam contribuições associativas (não capital). A criação ocorreu por ato de direito privado, com registro estatutário; não houve qualquer espécie de instituição por lei ou participação legislativa no ato institutivo.

24. A composição institucional admite associados (fundadores e admitidos pela Assembleia), participantes (concessionárias de energia) e colaboradores, públicos ou privados, preservada a natureza estritamente privada da entidade. Como próprio das associações, os associados não têm direitos/obrigações recíprocos (CC, artigo 53, p. único) nem respondem pelas obrigações da entidade (Estatuto, artigo 8º, § 2º).

25. Não há atribuição de lucros, dividendos, quotas ou frações ideais (Estatuto, artigo 35); tampouco resgate de contribuições/aportes (artigo 36). Os membros pagam contribuições

⁷ Com base no Parecer do Professor Sergio de Andréa Ferreira, juntado aos autos às fls. 3.470/3.479 e nas informações constantes no sítio do Ministério de Minas e Energia. In: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/secretarias/sntep/quem-e-quem/setor-publico-1/cepel>. Acesso em 15.10.2025.

associativas (artigo 32), que, uma vez ingressas no patrimônio, assumem natureza privada; não se confundem com subvenções ou transferências públicas.

26. O fato de o CEPEL ter sido constituído por empresas estatais não o transmuta em ente da Administração: ele permanece fora da Administração Pública direta/indireta e sob regime integral de direito privado. Inclusive, o Tribunal de Contas da União (“TCU”), no julgamento do Acórdão nº 2991/1998, decidiu que o CEPEL não integra a Administração Pública Federal, razão pela qual não se sujeita a concurso público, regido pelo artigo 37, inciso II, da Constituição Federal, mas a processos seletivos privados com publicidade e isonomia.

27. Na prática, o CEPEL se relaciona com órgãos e entidades públicas como colaborador técnico-institucional e com o setor privado como parceiro científico-tecnológico. Não presta serviço público; exerce atividades próprias de natureza técnico-científica, de relevância pública.

28. Com oito departamentos técnicos e 34 laboratórios, o Cepel desenvolve softwares direcionados às necessidades setoriais; faz pesquisa experimental, ensaios e medições em laboratório e no campo; oferece apoio técnico a empresas e órgãos governamentais; e promove cursos e eventos técnicos. Colabora com o Procel desde 1985, tendo exercido a coordenação da área de Desenvolvimento Tecnológico, e participa em diversos comitês técnicos, como do Comitê Gestor de Indicadores e Níveis de Eficiência Energética (CGIEE) e da comissão de normalização da ISO 50.001. O centro também coordena os GTs Motores Recondicionados e Edificações, ambos do CGIEE⁸.

29. Com esses esclarecimentos iniciais, passo à análise das alegações meritórias propriamente ditas.

III.2 - Análise das Alegações Relativas à Ausência de Desvio de Finalidade e Livre Concorrência

30. De início, cumpre destacar que a suspensão da isenção do IRPJ e da CSLL relativa ao ano-calendário de 2014 foi motivada pela suposta inobservância dos artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/1997.

31. De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 1.602/1.627), a prestação de serviços a terceiros, qualificada como prática de atos de natureza econômico-financeira, teria configurado desvio de finalidade; e a não aplicação integral dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos estatutários, evidenciada pela alegada distribuição de lucros a dirigentes, teria inviabilizado o atendimento aos requisitos legais para o gozo do benefício fiscal.

32. O Recorrente, por sua vez, sustenta que as receitas apontadas pela Fiscalização decorrem de atividades próprias, expressamente previstas no Estatuto Social (art. 47), voltadas à pesquisa, inovação e difusão de conhecimento técnico, não havendo desvio de finalidade nem concorrência econômica. Acrescenta ainda que, os valores pagos a título de “Prêmio de Metas”

⁸ Conforme consta do sítio do Ministério de Minas e Energia. In: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/secretarias/sntep/quem-e-quem/setor-publico-1/cepel>. Acesso em 15.10.2025.

possuem natureza de incentivo trabalhista variável, contabilizados como despesas operacionais e desvinculados do resultado contábil, não configurando distribuição de lucros e todo o eventual superávit é reinvestido integralmente em suas atividades institucionais e na manutenção de sua infraestrutura laboratorial, o que preserva sua condição de isenta nos termos da legislação.

33. Traz ainda, alegações, no sentido de que:

- (i) Trata-se uma associação civil sem fins lucrativos, criada em 1973 para pesquisa e desenvolvimento tecnológico no setor elétrico, vinculada ao Sistema Eletrobras.
- (ii) Atua como colaborador institucional do Estado, prestando suporte técnico ao Ministério de Minas e Energia (MME), ANEEL, ONS, EPE, e diversas concessionárias e universidades.
- (iii) Desenvolve modelos e softwares utilizados oficialmente no planejamento e operação do sistema elétrico nacional, como o NEWAVE e o SUISHI — ambos obrigatórios por determinação do MME.
- (iv) Mantém laboratórios únicos no país, incluindo o único de ultra alta tensão da América Latina.
- (v) As atividades para terceiros são parte do objeto social (art. 47 do estatuto), voltadas à disseminação de tecnologia e não configuram desvio de finalidade.
- (vi) As atividades são reguladas e determinadas pelo Ministério de Minas e Energia, sem concorrência de mercado.
- (vii) Não há disputa comercial, pois o Recorrente não participa de licitações, e sua infraestrutura e expertise são únicas no Brasil.
- (viii) Cita a Solução de Consulta COSIT nº 171/2015, que admite prestação de serviços por entidades isentas desde que dentro dos objetivos institucionais e sem concorrência com empresas privadas.
- (ix) O Recorrente não visa lucro - eventuais superávits são reinvestidos no patrimônio institucional.

34. As referidas alegações foram rejeitadas pela decisão recorrida, ao fundamento de que, deveria o Recorrente comprovar que é *“a única empresa apta a prestar os serviços constantes das notas fiscais”*.

35. Confira-se, a propósito, os seguintes trechos:

“A autuada argumenta que os trabalhos prestados a terceiros têm relação intrínseca com o objetivo da entidade, e a respectiva contrapartida enquadra-se no conceito de receita decorrente de atividades próprias da entidade.

Entretanto, como aludido na SC nº 171, não basta que a atividade esteja inserida no contexto do objeto social da entidade, é necessário que a atividade não

acarrete concorrência com atividades desempenhadas por organizações que não gozem do mesmo tipo de benefício fiscal.

Analisando as notas fiscais apresentadas é possível identificar, por exemplo, a prestação de serviços relativos a "ensaio fotométrico de luminária pública a LED".

Muito embora os serviços relativos a medições fotométricas e elétricas, para avaliação de desempenho e de segurança de produtos e processos, sejam realizados por laboratórios certificados pelo Inmetro e com reconhecimento internacional, como é o caso da autuada, também podem ser desempenhados por entidades que não usufruam, necessariamente, da benesse fiscal.

Não se discute aqui o fato de os serviços prestados pela autuada estarem ou não inseridos no objeto social da entidade, ou ainda, a significância financeira das receitas decorrentes da prestação desses serviços no universo de todas as receitas auferidas pela entidade. A questão é identificar se esses serviços são prestados única e exclusivamente por entidades isentas.

Cabe à autuada comprovar que era a única empresa apta a prestar os serviços constantes das notas fiscais. A mera alegação de que, em certas situações somente poderão ser adotados os sistemas desenvolvidos pela impugnante, por conta de determinações estabelecidas pelo Ministério de Minas e Energia (MME), não comprova que todos, reprise-se todos, os serviços prestados estão nesta condição.

Assim, não se identificando a exclusividade de prestação dos serviços por entidades que usufruam da isenção de IRPJ e CSLL, a entidade perde o direito à isenção".

36. Acrescento ainda as conclusões da Autoridade Fiscal (e-fls. 1.602/1.627), conforme trechos a seguir:

"Analisamos as notas fiscais de serviços eletrônicas, emitida pelo CEPEL e verificamos que têm todas as características de qualquer nota fiscal emitida por empresas comerciais, ou seja, natureza econômico-financeira: Discriminação dos serviços; contrato de serviço; vencimento; preço dos serviços; data de vencimento; etc. Este procedimento está de acordo com o disposto no estatuto do CEPEL.

Percebe-se que as atividades desempenhadas pelo contribuinte impedem a sua manutenção no rol das entidades isentas, uma vez que a isenção das associações civis se dirige às associações sem fins lucrativos, e que se sustentam principalmente através de contribuições de seus associados, prestando serviços compatíveis com suas finalidades, que são colocados à disposição dos associados. O exercício de atividade econômica pelo contribuinte não lhe permite usufruir a isenção do IRPJ que favorece as associações civis sem fins lucrativos, ainda que essa seja a forma com que foi constituído, pois a prestação de serviços à terceiros é incompatível com a natureza jurídica dessas entidades.

DESVIO DE FINALIDADE: A prática habitual de atos de natureza econômico-financeira por entidades beneficiadas pela isenção, caracteriza desvio de seus objetivos essenciais, uma vez que estabelece concorrência com organizações que não gozam do mesmo tipo de favor. Considerando a interpretação literal, o parágrafo único do artigo 48, do estatuto do CEPEL, quando autoriza a prestação de serviços a terceiros, descumpra os dispositivos legais: artigos 12, 13 e 15 da Lei 9.532, de 10/12/1997; Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/99, artigos 170, 172 e 174 e 181. Para efeito do gozo da isenção, no plano das finalidades da entidade, não são bastantes os objetivos declinados no estatuto, importando investigar se efetivamente as atividades correspondem ao disposto na norma isentiva. A percepção de receitas oriundas da prestação de serviços profissionais que corresponderem a atos de natureza econômico-financeira, de forma incoerente com organizações que não gozem da isenção, ocasiona a perda do benefício fiscal. Essa isenção possui caráter subjetivo, não podendo ela, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. Por essa razão o não cumprimento de qualquer dos requisitos estipulado para o seu gozo, a exemplo da obtenção de receitas incompatíveis com a natureza das entidades sem fins lucrativos, importará a perda da isenção na sua totalidade”.

37. No intuito de esclarecer que os trabalhos desenvolvidos em favor de terceiros têm relação intrínseca com o objeto social do CEPEL e representam justamente os objetivos que levaram à sua criação, não havendo que se falar em qualquer desvio de finalidade, o Recorrente teceu as seguintes considerações:

“3.10. Na Exposição de Motivos n.º 416, de 12.08.1971, do Ministro das Minas e Energia ao então Presidente da República, que embasou a criação do RECORRENTE (DOU de 25.08.1971, p. 6.825 e 6.826), estão expressos os dois fundamentos da sua constituição, dentro do objetivo de “criar as bases de um processo de desenvolvimento tecnológico capaz de adquirir, progressivamente, força criadora e energia suficiente para atingir e manter relativa autonomia”, quais sejam:

- (i) “as empresas vinculadas ao Ministério das Minas e Energia” tinham “condições de trazer significativa contribuição para o processo de desenvolvimento tecnológico em exame”; de modo que as empresas de economia mista, que já tenham “atingido de forma sustentada, elevado nível de rentabilidade” liderassem o processo, com a instalação de centro da espécie; e
- (ii) a independência desse centro, como condição imprescindível para que mantenha as características de eficiência e de objetividade; solução que encontrava apoio na legislação específica de “empresas vinculadas ao Ministério das Minas e Energia”, que previa a “destinação de recursos às atividades de pesquisa e investigação ou à formação de pessoal técnico especializado necessário às respectivas atividades”.

3.11. Em consonância com esses fundamentos e com seu objetivo institucional, o RECORRENTE não apenas exerce o papel de executor central da pesquisa, desenvolvimento e inovação do Sistema Eletrobrás, mas também uma atuação de ainda maior abrangência, como entidade que tem como objetivo promover uma infraestrutura científica e de pesquisa, visando ao desenvolvimento, no país, de avançada tecnologia no campo dos equipamentos e sistemas elétricos, conforme determina o art. 2º de seu Estatuto Social.

3.12. Assim, como colaborador institucional do Sistema Elétrico Nacional, o RECORRENTE exerce função relevante na consecução do interesse do Estado Brasileiro e da sociedade.

Portanto, a razão de ser do RECORRENTE é o desenvolvimento, no Brasil, de um centro de excelência - com independência técnica e isenção, em matéria de pesquisa e desenvolvimento, no próprio núcleo do Setor Elétrico Nacional. Vale dizer, o RECORRENTE é instituição especializada, fundamental para esse setor estratégico, como polo irradiador de conhecimento e soluções”. (Destques no original)

“3.16. No mesmo contexto, vale destacar que o Ministério de Minas e Energia, reconhecendo a relevância e competência do RECORRENTE, frequentemente lhe solicita auxílio para as mais diversas questões relacionadas ao setor elétrico nacional. Nesse sentido, pode-se mencionar, por exemplo, o Ofício n.º 04/2020/DDE/SPE-MME (Doc. 02), por meio do qual o Ministério de Minas e Energia solicita ao RECORRENTE apoio na busca de solução para falta de conformidade técnica de painéis fotovoltaicos, e cujos seguintes trechos seguem abaixo destacados:

“1. O Ministério de Minas e Energia – MME recebeu ofício de parlamentar do Congresso Nacional onde solicita avaliar informações fornecidas por empresa atuante no setor de energia solar fotovoltaico, que constatou problemas de inconformidade da potência nominal dos painéis solares fotovoltaicos que a empresa importou. [...] 3. Entende-se que este problema pode afetar, principalmente, o modelo de negócio de geração distribuída, lesando os consumidores mais vulneráveis que implantam seus projetos de energia com base na potência dos painéis solares. 4. Desse modo, o Ministério solicita o apoio de Vossa Senhoria diante da referência que esta instituição tem e representa dentro do setor solar fotovoltaico, na busca da melhor solução e defesa para questões desta natureza. [...]” (Grifou-se.)

3.17. Mais uma vez evidenciando a importância da colaboração do RECORRENTE, a Portaria n.º 538 do Ministério de Minas e Energia, de 15.12.2015, criou o Programa de Desenvolvimento da Geração Distribuída de Energia Elétrica (“ProGD”), com o objetivo de promover a ampliação da geração distribuída de energia elétrica. Para atender tais objetivos, instituiu o Grupo de Trabalho, no

âmbito do ProGD, que obrigatoriamente deve conter dois representantes do RECORRENTE (Doc. 03)". (Destaques no original)

3.20. Ademais, para atestar a importância do RECORRENTE e a função única e exclusiva que exerce no setor energético nacional, cabe citar as declarações fornecidas pelos Chefe de Departamento de Informação de Sistemas da Eletrobras; Assistente Técnico da Diretoria de Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação do CEPEL e Chefe de Automação de Sistemas da Eletrobras (Doc. 06), no sentido de que o RECORRENTE é o proprietário e único fornecedor no território brasileiro do Sistema Aberto de Gerenciamento de Energia – SAGE, utilizado por concessionárias de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, além do Operador Nacional do Sistema Elétrico – ONS, e que objetiva a supervisão, controle e gestão de sistemas elétricos.

3.21. Ainda a esse respeito, conforme divulgado no site da Secretaria de Casa Civil e de Relações Institucionais do Estado de Minas Gerais, existe somente um laboratório de testes de alta tensão e alta potência no Brasil, localizado nas instalações do RECORRENTE, no Rio de Janeiro (Doc. 07).

3.22. O reconhecimento do papel de relevância nacional desenvolvido pelo RECORRENTE foi também evidenciado em declaração da Ministra de Estado Chefe da Casa Civil da Presidência da República, à época, Ministra Dilma Roussef, como se verifica no trecho a seguir (Doc. 08):

"Motivo de orgulho para o país, o Centro de Pesquisas de Energia Elétrica – Cepel foi criado em 1974 com o objetivo de desenvolver as tecnologias necessárias à expansão do setor elétrico nacional. Nessa época, as atividades de pesquisa na área se restringiam a trabalhos realizados por alguns institutos eletrotécnicos ligados a universidade e por pequenos laboratórios de algumas concessionárias de energia elétrica. Após 35 anos de serviços ininterruptos, o Cepel ocupa hoje lugar de destaque no cenário internacional, sendo atualmente o maior centro de pesquisas de energia elétrica da América Latina. (...) Por fim, posso dizer que o setor elétrico brasileiro conta com um grande acervo tecnológico próprio, cujo guardião tem sido o Cepel ao longo de seus 35 anos de história. Este patrimônio construído de forma autônoma, com o apoio técnico e financeiro do Sistema Eletrobrás, é absolutamente estratégico para assegurar o desenvolvimento sustentável e independente do país." (Grifou-se)". (Destaques no original)

3.34. De fato, ao contrário do que alegam os AUTOS, os trabalhos executados para terceiros se enquadram sim na atividade fim do RECORRENTE. Além disso, correspondem a parcela ínfima da receita auferida pela entidade. Com efeito, analisando-se as Demonstrações Financeiras do RECORRENTE de 2014 (Doc. 07 da

Impugnação, anexadas novamente como Doc. 10), verifica-se que apenas 7,1% da receita auferida pelo RECORRENTE decorre destes trabalhos”.

“3.41. Ademais, também vale a pena mencionar que, com o apoio do Ministério de Minas e Energia e da Eletrobrás, o RECORRENTE implantou, em 1979 - e ainda mantém atualizada -, uma infraestrutura laboratorial complexa e sem similar no país. São laboratórios de baixa e média tensão, na sua Unidade Ilha do Fundão, e de potência, alta e ultra alta tensão, em Adrianópolis. Cabe destacar que o Brasil, por conta do RECORRENTE, foi o segundo país do mundo (após a China) a ter um laboratório de ultra alta tensão (Doc. 12)”.

38. Some-se a isso o fato de o Recorrente anexar aos autos os comprovantes de suas alegações (e-fls. 3.327/3.515).

39. Com essas comprovações, não há como supor que o Recorrente tenha se desvirtuado de seus objetivos estatutários, a ponto de ter-se transformado numa empresa comum, que atuava ao abrigo da isenção tributária, em condições favorecidas em relação às demais empresas do ramo e em afronta ao princípio da livre concorrência.

40. Deve-se levar em consideração que o artigo 12, §3º, da Lei n. 9.532/97, assim define as entidades sem fins lucrativos: “*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).

41. Isto significa que o simples fato de uma receita de uma entidade sem fins lucrativos ser contraprestacional não implica necessariamente o afastamento da isenção. Para ser afastada a isenção é preciso que a receita decorra de uma atividade que **não seja a atividade típica dessa entidade sem fins lucrativos** (“atividades próprias das entidades”), pois a atividade típica pode ser sim financiada pelas contraprestações dela decorrentes e com isenção.

42. No caso dos autos, o objetivo social do Recorrente e a forma de atingi-lo está perfeitamente identificado no artigo 1º de seu Estatuto Social:

“É uma associação, nos termos do Código Civil, sem fins lucrativos e que tem por objetivo a formação de uma infraestrutura científica e de pesquisa visando o desenvolvimento, no País de uma tecnologia avançada no campo dos equipamentos e sistemas elétricos.”

43. No parágrafo único do artigo 48 há previsão de que, para o desempenho de suas atividades, o Recorrente poderá executar para terceiros, trabalho de pesquisa ou ensaios, mediante contrapartida:

“Parágrafo único: O CEPEL poderá executar para terceiros, a seu critério, trabalho de pesquisa, desenvolvimento ou ensaios, mediante contrapartida, em

conformidade com as normas que para esse fim, forem editadas pelo conselho deliberativo”.

44. O Termo de Constatação Fiscal não colocou em dúvida a condição de associação civil sem fins lucrativos do Recorrente, bem como o preenchimento das condições estabelecidas nos artigos 12 e 15 da Lei nº. 9.532/97.

45. Ressalto, ainda, que as notas fiscais analisadas pela Fiscalização dizem respeito à cessão de licenças de uso e treinamentos relacionados aos referidos sistemas computacionais desenvolvidos pelo Recorrente, bem como à atuação como atividade certificadora e à prestação de consultorias diretamente relacionadas às metodologias de otimização do sistema elétrico desenvolvidas pelo Recorrente, conforme exemplifica o quadro abaixo:

TOMADOR	N. NOTA FISCAL	DATA EMISSÃO	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	VALOR	E-FLS
RENETEC ELETROMECAÂNICA LTDA	00051062	02/07/2014	PRESTAÇÃO DE SERVIÇO REFERENTE AOS 30% INICIAIS DA PROPOSTA DE RENOVAÇÃO DOS CERTIFICADOS DE CONFORMIDADE EMITIDOS PARA A RENETEC, COM BASE NA PORTARIA 179/2010.	2.802,00	935
SERMATEX GRUN EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS LTDA	00051102	07/08/2014	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONFORME PROJETO 3157, REFERENTE AO VALOR TOTAL DA PROPOSTA DE REALIZAÇÃO DE ENSAIOS EM DISPOSITIVOS DE SINALIZAÇÃO E COMANDO, SEGUNDO REQUISITOS NORMATIVOS DO CSA	9.640,00	937
COOPER MEDC LTD	00051088	30/07/2014	30% INICIAIS DA CERTIFICATION OF A EX D SIGNAL DEVICE, FOR EXPLOSIVE ATMOSPHERE. CERT / 3157	5.277,00	953
SPECTRONIX LIMITED	00051180	10/10/2014	70% RESTANTES DA CERTIFICATION OF AN EXPLOSION PROOF OPEN PATH GAS SENSOR MODEL SAFEYE QUASAR 900.	11.186,00	1.046
INTER TELECOM - COMÉRCIO E LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE COMUNICAÇÃO LTDA-EPP	00051189	14/10/2014	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONFORME PROJETO 3157, REFERENTE AOS 50% INICIAIS DA PROPOSTA DE RENOVAÇÃO DO CERTIFICADO CEPEL 11.2068 EMITIDO	2.275,00	1.055
ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVIÇOS S.A.	00002785	28/02/2014	VALOR REFERENTE À INSCRIÇÃO DE GABRIELA DE OLIVEIRA ANDRADE NO TREINAMENTO DO PROGRAMA ANAREDE - CURSO BÁSICO- TURMA 1 À SER REALIZADO NO CEPEL NO PERÍODO DE 25/03/2014 À 27/02/2014. VENCIMENTO: 10/03/14	2.000,00	1.840

46. Como se vê, as notas fiscais compatibilizam-se com o objetivo estatutário do Recorrente e as receitas provenientes de suas atividades foram mantidas para o seu custeio e dos projetos.

47. Nessas condições, não vislumbro pelos fatos expostos, que a afronta ao princípio da livre concorrência esteja inequivocamente comprovada e, aliando-se aos fatos (i) de que não houve controvérsia em relação à correta destinação dada aos recursos da associação; (ii) de que não se confirmou a prevalência dos recursos derivados da exploração das atividades econômicas em relação aos recursos próprios da entidade e; (iii) nem ocorreu o desvirtuamento dos objetivos estatutários da associação, conclui-se pelo afastamento da suspensão da isenção relativamente ao aspecto examinado.

III.3 – Alegações Relativas à Remuneração dos Diretores e Não-Characterização da Distribuição de Lucros

48. De plano, observa-se que o Recorrente reiterou os tópicos “*Da Não-Characterização da Distribuição de Lucros*” e “*Da Remuneração Dos Diretores*”, os quais, em essência, possuem a mesma finalidade: demonstrar que não houve descumprimento dos requisitos para manutenção da isenção tributária prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997. Diante da sobreposição e semelhança dos argumentos, entendo adequado analisá-los em conjunto.

49. Inicialmente cumpre registrar que *distribuição financeira* não se confunde com *pagamento de remuneração*. Logo, se o dirigente da entidade tem relação de trabalho ou emprego com essa, é possível que ele receba uma contraprestação financeira pelos serviços que presta, sem que isso configure violação às finalidades não lucrativas da pessoa jurídica e, portanto, ao reconhecimento de sua imunidade/isenção (art. 12, §2º, “a”⁹ e §4º¹⁰, da Lei nº 9.532/97, com a redação dada pelas Leis n. 12.868/2013 e 13.204/2015). Deve-se cuidar, apenas, para que a remuneração não seja usada como artifício para maquiar a distribuição de excedentes (*o que justifica, por exemplo, as exigências do art. 12, §5º, da Lei m. 9532/97, com a redação dada pela Lei n. 12.868/2013*)¹¹.

⁹ § 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, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; [\[Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015\]](#)

¹⁰ § 4º A exigência a que se refere a alínea “a” do § 2º não impede: [\[Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\]](#)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e [\[Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\]](#)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. [\[Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013\]](#)

¹¹ SEEFELDER, Claudio. CAMPOS. Rogério. **Constituição e Código Tributário Comentados: sob a ótica da Fazenda Nacional**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 650/651.

50. No caso concreto, a Autoridade Fiscal entendeu que o Recorrente além de efetuar pagamento de remuneração pelo trabalho assalariado, distribuiu lucros aos seus empregados e diretores a título de participação nos lucros ou resultados (PLR), conforme se verifica dos trechos do Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 1.602/1.627), abaixo transcritos:

“Em pesquisa a DIRF — Ano-calendário 2014 — nº do recibo 07.29.06.33.80-60, entregue em 15/04/2015, verificamos que o CEPEL distribuiu lucros aos seus empregados e diretores a título de "Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), no valor de R\$ 8.766.730,02,". Com relação aos seus diretores Srs: ALBERT CORDEIRO GEBER DE MELO — CPF-MF nº 295.215.724-34, Diretor Geral, no período de 01/01/2014 a 31/12/2014; ROBERTO PEREIRA CALDAS — CPF-MF nº 2165.304.894-87, Diretor de Laboratórios e Pesquisa Experimental, no período de 01/01/2014 a 31/12/2014; e JOSÉ CARLOS CORREIA FIGUEIREDO — CPF-MF nº 2786.714.267-34, Diretor Administrativo e Financeiro, no período de 25/08/2014 a 31/12/2014, o CEPEL, além da distribuição de lucros, efetuou pagamento de remuneração a título de trabalho assalariado, como a planilha a seguir:

Beneficiário	Código	Rendimento	IRRF	Deduções
ALBERT CORDEIRO GEBER DE MELO	0561	526.413,77	100.196,77	110.622,54
ALBERT CORDEIRO GEBER DE MELO	3562	43.244,19	8.992,27	0,00
ROBERTO PEREIRA CALDAS	0561	543.936,10	114.472,87	79.519,76
ROBERTO PEREIRA CALDAS	3562	44.075,45	9.220,86	0,00
JOSÉ CARLOS CORREIA FIGUEIREDO	0561	412.358,46	69.625,29	115.697,32
JOSÉ CARLOS CORREIA FIGUEIREDO	3562	32.193,72	5.953,39	0,00

51. No ponto, a própria decisão recorrida mencionou que a Lei n.º 12.868/13 incluiu novos parágrafos ao artigo 12 da Lei 9.532/97, que **passaram a permitir a remuneração dos diretores**. Confira-se:

“Posteriormente com o advento da Lei nº 12.868, em 15 de outubro de 2013, foram realizadas alterações no art. 12, aliena “a”, que passaram a permitir a remuneração dos diretores em alguns casos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

[...]

As associações civis, sem fins lucrativos podem remunerar seus dirigentes pelos serviços prestados, desde que estes atuem efetivamente na gestão executiva. Também devem ser respeitados como limite máximo para remuneração os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação”.

52. O Recorrente alega que **os diretores já eram empregados contratados** há muito tempo e **não eram remunerados pela função de diretoria**, mas sim **pelas funções pelas quais foram originariamente contratados**. Pela pertinência transcrevo os seguintes trechos das razões recursais:

“5.8. Ou seja, os DIRETORES exercem as funções para as quais foram originariamente contratados e as funções de diretoria, porém suas respectivas remunerações decorrem única e tão somente de seus contratos de trabalho originais, não havendo que se falar em nenhum pagamento adicional em decorrência do exercício do cargo de diretoria, conforme ressaltado pelo RELATÓRIO, o qual expressamente indica que:

(i) nenhum dos DIRETORES em nenhum momento se licenciou de suas funções originais para exercer o cargo de diretor;

(ii) não havia qualquer previsão de remuneração de diretores, seja no estatuto, seja nas normas internas do RECORRENTE.

5.9. A fim de corroborar o exposto acima, as “Fichas de Registro de Empregados” (“FICHAS”) dos DIRETORES (Doc. 11 da Impugnação, anexadas novamente como Doc. 16), evidenciam que, ao longos dos anos, cada um dos DIRETORES se manteve em seus respectivos cargos, bem como que não houve nenhum incremento salarial em decorrência de terem assumido os cargos na diretoria do RECORRENTE.

5.10. Com efeito, conforme demonstram as anexas atas de assembleias gerais e Termos de Posse do RECORRENTE (Doc. 17): (i) ALBERT e ROBERTO assumiram as atribuições da diretoria do RECORRENTE em 08.2008, foram reconduzidos aos cargos em 2011 e permaneceram até 2014; e (ii) JOSÉ CARLOS, de forma semelhante, assumiu as funções da diretoria em 2014.

5.11. Analisando-se as FICHAS, é possível verificar que nelas não há nenhuma menção às funções de diretoria. Além disso, é importante destacar que, em cada uma das FICHAS, há um campo específico, o qual demonstra a evolução salarial de cada um dos empregados ao longo dos anos.

5.12. Comparando-se as datas acima mencionadas com a evolução salarial de cada um dos DIRETORES, resta evidenciado que nenhum deles recebeu incremento salarial algum decorrente do exercício da função de diretor.

[...]

5.14. Como se vê, com o passar dos anos, o referido empregado recebeu aumentos salariais, sejam em decorrência de Acordos Coletivos de Trabalho, sejam

em decorrência do desempenho individual que obteve em determinados anos. Não obstante, o aludido aumento jamais se deu em decorrência de ter assumido cargo de diretoria no RECORRENTE". (Destaques no original)

53. Da análise dos documentos juntados aos autos, em específico, dos Contratos de Trabalho (e-fls. 1.189/1.192); das Fichas de Registro de Empregados (e-fls. 3.588/3.596); das Atas de Assembleia e dos Termos de Posse (e-fls. 3.597/3.609), é possível verificar que os diretores mencionados pela Fiscalização já eram funcionários da instituição quando da investidura do cargo de diretores.

54. Inclusive este Conselho já se manifestou expressamente neste sentido:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)Ano-calendário: 2009 [...] 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**". (Processo nº 12448.728525/2013-66. Acórdão nº 1402-006.328 – 1ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 14 de março de 2023. Relator Luciano Bernart, g.n.)

55. Tratando especificadamente da remuneração dos administradores, Luís Eduardo Schoueri¹², destaca que:

"[...] considerando que as associações crescem geometricamente em importância na sociedade brasileira, seria uma visão míope esperar que elas mantivessem gestão amadora, composta apenas por voluntários. Se tal requisito pode ser esperado de pequenas associações, hoje se identificam entidades de grande porte que cumprem papel importante na assistência social e na educação, cuja gestão exige a atuação profissional. Daí não ser anormal que tais entidades valham-se de profissionais cuja formação permita maximizar seus resultados. A remuneração de tais administradores, desde que baseada em critérios de mercado, não pode ser considerada um ato anormal de gestão. Ao contrário, 'anormal' seria esperar que profissionais tivessem dedicação exclusiva a tais entidades, sem qualquer remuneração".

56. No mesmo sentido é a lição de Roque Antonio Carrazza¹³, segundo a qual a *"remuneração dos funcionários, dirigentes, administradores e gestores, desde que efetuada de acordo com as leis de mercado e que seja equivalente aos serviços laborais por eles prestados, não afasta a imunidade em tela"*.

57. Conclui-se, portanto, que as instituições sem fins lucrativos podem remunerar seus empregados e dirigentes segundo condições de mercado e desde que essa remuneração seja correspectiva aos serviços prestados.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 399.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso De Direito Constitucional Tributário**. 32ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 658.

58. Ainda que assim não fosse, na hipótese dos autos, restou comprovado que **os diretores não eram remunerados em função do exercício do cargo de diretores, mas sim em razão das funções pelas quais foram originariamente contratados.**

59. Por essas razões, não há que se falar em violação aos requisitos para fruição da isenção, de modo que, deve ser afastada a suspensão sob esse aspecto.

60. Por fim, passa-se a examinar a questão referente à distribuição dos lucros, visto que a Autoridade Fiscal entendeu que o Recorrente distribuiu lucros aos seus empregados e diretores a título de participação nos lucros ou resultados (PLR), o que inviabilizaria o gozo da isenção.

61. Inicialmente, vale destacar que, ainda que a expressão “Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)” costume sugerir “distribuição de lucros”, aproximando-a da ideia de dividendos, trata-se de gênero mais amplo, que pode considerar indicadores de lucratividade, mas não se limita a eles: **também abrange índices de produtividade, qualidade e programas de metas, resultados e prazos**¹⁴.

62. Conforme ensina a doutrina, *“a PLR não corresponde à simples distribuição de lucros a empregados, pois os pagamentos feitos com fundamento nesse instituto podem decorrer de elementos totalmente estranhos ao mero lucro contábil, desde que assim tenha sido convencionado entre as partes interessadas”*. (JESUS, Isabela Bonfá de. NAGIB, Luiza. SILVA, Jhonatas Ribeiro da. Da Possibilidade de Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados de Instituições de Educação e de Assistência Social. In: *Economic Analysis of Law Review*. EALR, V. 13, nº 1, Jan-Abr, 2022, p. 220-239).

63. Tanto o é que, a Lei nº 14.020/2020 incluiu o artigo 3º-A¹⁵ na Lei nº 10.101/2000 reconhecendo a possibilidade de as instituições sem fins lucrativos efetuarem o pagamento de PLR a seus empregados, desde que essa participação não seja fixada a partir do “lucro” (superávit), mas sim de outros indicadores que podem ser convencionados entre as partes, visando ao melhor atingimento dos objetivos e finalidades dessas instituições: índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos.

64. Oportuno registrar que, antes da Lei nº 14.020/2020, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, na Solução de Consulta nº 184/2015¹⁶, entendeu que instituições educacionais e entidades beneficentes sem fins lucrativos, alcançadas pela imunidade do artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal, poderiam pagar abono especial previsto em Convenção Coletiva, desde que esse dispêndio não se vinculasse aos critérios de PLR da Lei 10.101/2000 e se observassem as regras específicas para cargos de gestão. É de ver-se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EMENTA: IMUNIDADE. IMPOSTOS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. INSTTUIÇÃO EDUCACIONAL. ENTIDADE

¹⁴ MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do Trabalho**. 15ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 261.

¹⁵ § 3º-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º deste artigo não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos.

¹⁶ Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/68164/visao/multivigente>. Acesso em 16 de outubro de 2025.

BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. FINALIDADE LUCRATIVA. AUSÊNCIA. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ABONO SALARIAL. DISTRIBUIÇÃO DE RENDAS.

Para efeitos da imunidade facultada às instituições educacionais e às entidades beneficentes de assistência social sem fins lucrativos, o pagamento de parcela remuneratória, a título de abono especial, regularmente estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho, é ato compatível com os requisitos de fruição do regime imunitário, desde que tal dispêndio não se vincule a critérios distribuição de lucros e resultados de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, e que se observem as condições específicas para remuneração de ocupantes de cargo de gestão, direção ou gerência da instituição pagadora.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal, de 1988, arts. 150, VI, “c”, e 195, § 7º; Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 14, I; Decreto-lei nº 5.452, de 1943 (CLT), art. 611; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12; Lei nº 10.101, de 2000, arts. 1º e 2º; e Lei nº 12.101, de 2009, art. 29.

65. Em sede doutrinária, há relevante crítica a respeito dessa Solução de Consulta, no sentido de que, materialmente, o abono e a PLR seriam equivalentes; a Receita Federal, porém, reputou incompatível a PLR com a imunidade e compatível o abono, sustentando que o que se veda são gastos sem contrapartida.

66. Nesse sentido, são as ponderações realizadas por Isabela Bonfá de Jesus, Luiza Nagib e Jhonatas Ribeiro da Silva:

“O caso concreto trata de uma instituição educacional que, sujeita à convenção coletiva da categoria, deveria pagar a seus empregados (professores) um abono especial correspondente a 24% do salário mensal bruto destes. Como essa convenção coletiva seria aplicável também a instituições de ensino com finalidade lucrativa, no caso destas, o pagamento em questão seria feito sob a rubrica de PLR.

Em sua fundamentação, a solução de consulta em tela afirma que “concessão de participação em lucros ou resultados por entidade sem fins lucrativos, além de não contar com o suporte da Lei n.º 10.101, de 2000, encontra expressa vedação no art. 14, I, do CTN, o que equivale a dizer que configura distribuição de patrimônio ou rendas”. Prossegue afirmando que: “Com a tal distribuição, porém, não se pode confundir a remuneração de serviços necessários à realização dos fins institucionais da entidade sem fins lucrativos. Evidente que o requisito em questão não proíbe tais pagamentos; proíbe, isto sim, os gastos incorridos sem contrapartida que os justifique, gastos que só nominalmente representem remuneração de serviços”.

Note que, apesar de fazer uma associação imediata entre a incompatibilidade da Lei 10.101/2000 com o inciso I do artigo 14 do CTN, o raciocínio desenvolvido pela Receita Federal conclui que o que se veda são “gastos incorridos sem

contrapartida que os justifique”, como se necessariamente a PLR fosse um ato de liberalidade do empregador.

Adiante, concluindo pela adequação do pagamento do abono especial, a Receita Federal assevera que:

[...] o fato objetivo é que milita em prol da Convenção Coletiva de Trabalho a presunção de que o abono especial nela previsto constitui parcela remuneratória pactuada entre os sindicatos patronais e laborais, o que equivale a dizer remuneração calcada nas leis de mercado vigentes – característica que distancia tais verbas da pura e simples distribuição de patrimônio ou rendas.

Portanto, na leitura da Receita Federal, a instituição de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, imune na forma do artigo 150, VI, “c”, da Constituição, não pode pagar PLR a seus empregados, pois tal pagamento configuraria distribuição de patrimônio ou renda, mas essa mesma entidade pode pagar um “abono especial”, em todos os aspectos igual à PLR, o que seria compatível com as leis de mercado.

Conquanto se trate de decisão anterior às alterações introduzidas pela Lei 14.020/2020, salta aos olhos sua falta de razoabilidade, pois, nesse caso, a PLR e o abono especial são materialmente a mesma coisa, seja no que concerne a seu valor (24% do salário bruto dos trabalhadores), seja no tocante à causa de seu pagamento (a simples circunstância de ser empregado na data da assinatura da convenção coletiva)⁵⁵.

Na leitura da Receita Federal, com a qual não concordamos, é compatível com a fruição da imunidade o pagamento de um “abono especial” desvinculado do cumprimento de qualquer meta por parte do empregado, pelo simples fato de ser empregado, mas, se esse pagamento for feito a título de PLR, emerge sua incompatibilidade com a fruição da imunidade pelo simples fato de se chamar PLR.

Em que pese essa crítica, é de reconhecer o acerto da decisão quando assevera que as instituições de educação e de assistência social, sem finalidade lucrativa, precisam calcar a remuneração de seus empregados nas leis de mercado”. (JESUS, Isabela Bonfá de. NAGIB, Luiza. SILVA, Jhonatas Ribeiro da. Da Possibilidade de Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados de Instituições de Educação e de Assistência Social. In: *Economic Analysis of Law Review*. EALR, V. 13, nº 1, Jan-Abr, 2022, p. 220-239).

67. Pois bem. Fixadas essas premissas, rememore-se o que constou do Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 1.602/1.627):

“A distribuição de lucros efetuada pelo CEPEL o desqualifica como organização da sociedade civil de interesse público pela NÃO APLICAÇÃO DOS RECURSOS NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DOS OBJETIVOS SOCIAIS. Por representar recursos desviados da manutenção e desenvolvimento de seus objetivos

institucionais, o CEPEL se transforma de uma associação civil sem fins lucrativos beneficiada pelo favor da isenção fiscal em outra instituição, pessoa jurídica de finalidade econômica, tributada pelo lucro real, elidindo a isenção, por violação dos requisitos impostos pelo artigo 12, incisos "a" e "b", da Lei nº 9.532/97".

68. O Recorrente sustenta que, trata-se de uma remuneração variável, a qual tem como destinatários todos os empregados de forma equivalente, não havendo distinção quanto à função de dirigente e que referida remuneração foi convencionada mediante "Termo de Pactuação do Plano de Metas Coletivo do Sistema Eletrobrás referente à PLR 2014" e contabilizada como despesa operacional antes da apuração do resultado do exercício.

69. A respeito, pontuou o Recorrente:

“4.23. Não obstante, como já dito, não se trata de distribuição de lucros, mas sim de uma parcela da remuneração dos empregados, a título de prêmio pago pelo atingimento de metas, totalmente desvinculada da configuração de superávit no balanço anual do RECORRENTE, não havendo que se falar em descumprimento da regra que impede a distribuição de lucros por parte das entidades isentas.

4.24. Não pode a entidade ser punida por um mero equívoco na indicação do código de recolhimento incidente sobre a remuneração que paga aos seus empregados, uma vez demonstrado que, de fato, não se trata de PLR. Vale dizer, a forma jamais poderá ter primazia sobre o conteúdo. Assim, em atenção ao princípio da verdade material, não devem tais rubricas serem consideradas como PLR, na medida em que, como demonstrado, o conceito de distribuição de lucros não se aplica à estrutura nem à sistemática de pagamentos adotada pelo RECORRENTE.

4.25. Repita-se: todos os documentos contábeis do RECORRENTE (Balanço Patrimonial, Programa de Dispêndios Globais e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido) comprovam que todo resultado é aplicado integralmente ao patrimônio da instituição, não havendo que se falar, materialmente, em distribuição de seu patrimônio a título de lucro ou resultado.

4.26. De toda forma, ainda que se entenda que restou configurada a distribuição de resultados (e não lucros, uma vez que a natureza da entidade não lhe permite realizar esse tipo de distribuição) o que apenas se admite para fins de argumentação, não deve prevalecer o entendimento de que tal distribuição embasaria a suspensão da isenção da entidade.

4.27. Isso porque a vedação à distribuição de resultados imposta pela legislação tributária para fins de gozo da isenção em comento, a rigor, não constitui obstáculo ao reconhecimento do direito à negociação de PLR no âmbito das entidades sem fins lucrativos.

4.28. Na realidade, a distribuição de lucros e resultados preserva a máxima eficácia do direito social do trabalhador à sua participação nos ditos lucros e

resultados, em respeito ao disposto no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

4.29. Além disso, preserva a finalidade social da imunidade tributária destinada às entidades sociais de interesse público, na medida em que o pagamento de tais rubricas estimula os trabalhadores e, via de consequência, melhora o desempenho da entidade.

4.30. Não foi por outra razão que a Procuradoria Geral da República, em 16.08.2019, ao se manifestar nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.236/DF, concluiu pela declaração de inconstitucionalidade material dos dispositivos da Lei nº 10.101, e 2000 (art. 2º, § 3º, inciso 11 e alíneas) por ofensa ao art. 7º, XI, da Constituição Federal. Eis a ementa do referido parecer:

[...]

4.31. Destaque-se que o parecer em questão é expresso no sentido de que mesmo as entidades imunes estão autorizadas a distribuir seus resultados, sem prejuízo à fruição de benefícios fiscais. Confira-se: [...]” (Destques no original)

70. Assiste razão ao Recorrente.

71. De fato, a nota distintiva das entidades sem fins lucrativos é, precisamente, a vedação à distribuição de lucros a fundadores, dirigentes, administradores e empregados. Se assim não fosse, perder-se-ia a própria condição de entidade não lucrativa. Nessa perspectiva, a impossibilidade de distribuir lucros a empregados decorre da natureza jurídica dessas entidades e da finalidade a que se destinam.

72. Importa, todavia, distinguir *lucros* de *resultados*. O termo “resultados” pode abranger, além de ganhos monetários, metas operacionais vinculadas às atividades da entidade (qualidade do produto/serviço, produtividade, redução de desperdícios, satisfação do usuário, entre outras). Nessa acepção, a participação nos resultados assume a feição de premiação - individual ou coletiva - pelo atingimento de metas previamente pactuadas. Foi esse o ponto salientado pela Procuradoria-Geral da República nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.236/DF, ao assentar que, enquanto “lucro” se refere ao resultado econômico da atividade empresarial (incompatível com a natureza das entidades sem fins lucrativos), “resultados” remetem ao cumprimento de metas acordadas entre empregados e empregador - noção compatível com a atuação dessas entidades. Daí por que, vedada a

distribuição de lucros, mostra-se perfeitamente legítima a participação nos resultados, quando fundada em metas objetivas e pactuadas, preferencialmente em negociação coletiva.

73. Na referida manifestação, a Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Elias Ferreira Dodge, bem delimitou o tema, como se depreende dos seguintes trechos:

“Interpretado sob esse parâmetro o art. 7º, XI, da Carta Magna, que prevê como direito fundamental social do trabalhador a participação nos lucros ou nos resultados, tem-se que, enquanto o conceito de lucro remete necessariamente ao resultado econômico da atividade empresarial, a **definição de resultados** remete ao cumprimento de metas previamente acordadas entre empregado e empregador, noção compatível a natureza das entidades sem fins lucrativos, na formulação doutrinária de Ana Amélia Mascarenhas Camargos:

Lucro significa um rendimento, um valor que se obtém ao se excluir do total dos ganhos obtidos pela empresa com a sua produção os encargos que esta teve para bancar a sua atividade, incluindo-se, dentre estes, as despesas de mão-de-obra, matéria prima, equipamentos necessários à produção, impostos, aluguéis, dentre outros. É sabido por todos que só há lucro quando os ganhos da empresa são maiores que os gastos, pois do contrário haverá prejuízo.

Já o resultado, no sentido empregado pela Lei n. 10.101/2000 para designar a participação dos empregados, traduz-se no cumprimento de meta anteriormente acertada entre empregados e empregadores dentro de um determinado prazo estabelecido, que resulta no pagamento do benefício ao empregado. Dessa forma, se o resultado pré-acordado não for atingido, o trabalhador nada recebe. Nota-se todavia, que a Lei n. 10.101/2000 (Lei da PLR) não determinou que tipo de metas pode ser estipulado, mas especificou as formas pelas quais tais objetivos devem ser convencionados e registrados.

Com efeito, cumpre fixar nos instrumentos referentes à negociação regras claras e objetivas relativas à aquisição dos direitos materiais da participação e das regras procedimentais, incluindo-se, dentre tais, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade do pagamento, período de vigência e prazo para revisão do acordo (art. 2º, §1º, da Lei em referência). Em tais negociações podem ser considerados, entre outros, os seguintes critérios: (a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e b) programas de metas, resultados, prazos, pactuados previamente.

Resta evidente que a leitura dos critérios supra, transcritos tal qual consta da lei, corrobora com a distinção acima explicitada. Nesta senda, a conjunção “ou” separa os índices de produtividade, qualidade (referentes à produtividade) dos índices de lucratividade, referentes, obviamente, aos lucros.

Portanto, constatamos que a legislação pertinente ao tema possibilita a participação do empregado no lucro, entendido como excedente operacional

da empresa, ou no resultado significando, esse critério, o atendimento de metas preestabelecidas entre as partes acordantes.

Nesse sentido, a própria denominação utilizada pela Lei 10.101/2000 distingue claramente lucro do resultado da empresa, quando determina: “Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências” (grifo nosso). Essa distinção nos leva a observar que com a referida Lei surgiu novo conceito da palavra resultado, separando-o definitivamente de lucro (sem destaques no original)⁴⁵.

Nesse aspecto, resultado não se confunde com lucro. Interpretar lucro e resultados como sinônimos implica atribuir redundância ao texto constitucional, o que não coaduna com os princípios da unidade, da máxima efetividade e da força normativa da Constituição. Propõe-se interpretação da norma constitucional que lhe empreste a maior eficácia possível.

O direito fundamental dos empregados de entidades sem fins lucrativos à participação nos resultados de suas empregadoras, com fonte em negociação coletiva, ancora-se, portanto, na distinção entre lucros e resultados. Se, por um lado, não é possível a distribuição de lucros a empregados de entidades sem fins lucrativos, por sua destinação a atividade de interesse público ou altruísta; por outro lado, é perfeitamente factível a distribuição de resultados a esses trabalhadores, na medida do atingimento de metas estabelecidas em negociação coletiva. Nesse sentido, a lição de Célio Pereira Oliveira Neto:

A expressa exclusão das entidades sem fins lucrativos faz com que os empregados destas não participem dos lucros ou dos resultados das entidades do Terceiro Setor. É evidente que não há como os empregados de entidades do Terceiro Setor participarem dos lucros, na medida que não há distribuição de lucros nestas entidades. Porém, estas podem ter resultados operacionais – entendidos como tais, os alcances dos objetivos à que se propõe, que podem ser estabelecidos através de programas de metas.⁴⁶” (Destaques no original)

74. As ponderações ressaltadas pela Procuradoria-Geral da República encontram alicerce na modificação legislativa introduzida pela Lei nº 14.020/2020, a qual incluiu o artigo 3º-A na Lei nº 10.101/2000, que assim dispõe:

§ 3º-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º deste artigo não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos.

75. Aplicando-se tais premissas à hipótese em exame e, considerando que o Recorrente apresentou documentação comprovando o programa de metas, como o “Termo de Pactuação do Plano de Metas Coletivo” (e-fls. 3.568/3.586), além dos documentos contábeis¹⁷, de modo a

¹⁷ Como Balanço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstração dos Fluxos de Caixa (e-fls. 1.400/1.404), Balancete Contábil (e-fls. 1.567/1.568), DRE (e-fls. 1.569/1.570) e Razão (e-fls. 1.571/1.582).

comprovar que todo resultado é aplicado integralmente ao patrimônio da associação, entendo pelo afastamento da suspensão da isenção também sob esse aspecto.

IV – Dispositivo

76. Por essas razões, entendo por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, em **dar-lhe provimento** para afastar a suspensão da isenção, anulando-se, por consequência os lançamentos decorrentes.

77. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin