



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.727459/2018-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.581 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2022
Recorrente FUNDACAO CARLOS CHAGAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

IRPJ. LEI COMPLEMENTAR. LEI ORDINÁRIA. REQUISITOS. IMUNIDADE.

Para o gozo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, as instituições a que se referem o artigo 14 do CTN e o art. 12 da Lei 9532, de 1997, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; 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.

Por outro lado, a preservação do patrimônio fundacional é compromisso dos administradores e a inexistência de fins lucrativos não implica necessariamente em ter receitas limitadas a suportar apenas os custos operacionais, devendo ter sobras financeiras, bem geridas, até para evoluir e se modernizar, aprimorando seus objetivos institucionais e cumprir com sua finalidade. Ocorrendo o superávit da entidade, mas desde que mantido integralmente em seu patrimônio, e voltado ao desenvolvimento e manutenção das suas atividades dentro do país (e no âmbito de seus objetivos institucionais), deve ser mantida a imunidade.

CSLL. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE/ISENÇÃO. RITO. DESCUMPRIMENTO. NULIDADE.

A ausência da suspensão da imunidade/isenção da CSLL na “*Notificação Fiscal - Suspensão de Imunidade*”, tal qual constou para o IRPJ, além de descumprir o rito estabelecido no art. 32, §§ 1º e 10 da Lei 9.532, de 1997, impede a recorrente de se manifestar sobre a matéria na impugnação à “*Notificação Fiscal - Suspensão de Imunidade*”, bem como permite a emissão de um ADE em relação a matéria cujos fatos que determinaram a suspensão do benefício não foram noticiados à recorrente. Tais vícios ensejam nulidade em

relação ao rito de suspensão da imunidade/isenção da CSLL e, com efeito, impede o respectivo lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Wilson Kazumi Nakayama e Sérgio Magalhães Lima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jeferson Teodorovicz.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais De Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamentos de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda na Fonte (IR-Fonte), referentes ao ano-calendário 2014, no montante consolidado de R\$106.674.236,88, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. O lançamento de IRPJ decorreu da suspensão da imunidade tributária, no ano-calendário de 2014, devido ao descumprimento dos requisitos legais previstos no inciso II do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional (CTN), caput do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, alínea “b” do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e § 3º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

3. O lançamento de CSLL, relativa ao ano-calendário de 2014, ocorreu em razão da contribuinte não ser beneficiária da isenção prevista no artigo 15 da Lei 9.532, de 10/12/1997, combinado com o § 1º do mesmo artigo, por não cumprir as exigências previstas na alínea “b” do § 2º e no § 3º do artigo 12 da Lei 9.532, de 10/12/1997, e por não ser abrangida pela imunidade tributária prevista no §7º do artigo 195 da Constituição Federal (CF), tendo em vista que não é

entidade certificada na forma da Lei n.º 12.101, de 27/11/2009.

4. A suspensão de imunidade e isenção acima ocorreu por meio do Ato Declaratório Executivo (ADE) n.º 122, de 27 de dezembro de 2018 (e-fls. 2182).

5. Portanto, nestes autos será analisada a suspensão de imunidade/isenção e os lançamentos decorrentes.

Suspensão da imunidade/isenção

6. A seguir, transcrevo trechos da Notificação Fiscal, de 09/11/2018, que ensejou a suspensão da imunidade (e-fls. 3-51):

VI – FUNDAMENTAÇÕES LEGAIS NÃO ATENDIDAS

6.1 Considerando todo o já exposto neste relatório, constatamos que a *FCC* não atendeu no ano de 2014 os requisitos estabelecidos em lei, conforme determinado no artigo 150, inciso VI, “c” da Constituição Federal, tendo em vista que:

6.1.1 – **suas atividades principais, que consomem a maior parte dos recursos da entidade, têm fins lucrativos, não são colocadas à disposição da população e tampouco são relacionadas à educação ou à assistência social, em caráter complementar às atividades do Estado**, o que afronta o caput do artigo 12º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997;

6.1.2 – **não aplica integralmente os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais**, o que não atende o requisito contido no inciso II do artigo 14 da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional, e na alínea “b” do § 2º do artigo 12 da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997;

6.1.3 – **a entidade não pode ser considerada sem fins lucrativos, uma vez que reiteradamente apresenta superávit e não destina o resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais**, o que está em desacordo com o previsto no § 3º do artigo 12 da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997.

6.2 Ainda, considerando que **suas atividades principais não são de educação ou de assistência social, não se aplica a imunidade do inciso VI, alínea "c", do artigo 150 da Constituição Federal** porque o § 4º do mesmo artigo prevê que estas compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as **finalidades essenciais** das entidades nelas mencionadas. Além disso, a conduta adotada pela *FCC* também fere o princípio estabelecido no § 4º do artigo 173 da Constituição Federal, por concorrência desigual, ao utilizar indevidamente o benefício previsto no artigo 150, inciso VI, “c”, do mesmo diploma legal.

VII – SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

7.1 Portanto, com base em todo o exposto nesta NOTIFICAÇÃO FISCAL e na fundamentação legal apresentada no Capítulo anterior, concluímos que **deve ser suspensa a imunidade da Fundação Carlos Chagas no período de 01/01/2014 a 31/12/2014**, correspondente ao período de apuração de determinado pelo TDPF N.º 08.1.04.00-2017-00588-5.

7.2 E assim, considerando os dispositivos legais não atendidos pela *FCC*, com base no disposto no § 1º do artigo 14 da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 32, § 1º a § 10º da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, e também com fundamento no artigos 150, inciso VI, 'c', e § 4º, e no art. 173, § 4º, da

Constituição Federal, expedimos a presente NOTIFICAÇÃO FISCAL, na qual são relatados os fatos que determinam a suspensão do benefício da imunidade da fundação no período de 01/01/2014 a 31/12/2014.

7.3 A entidade poderá, no prazo de trinta dias a partir da ciência desta Notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias. (Grifo nosso)

7. Cientificada da Notificação Fiscal em 12/11/2018, a recorrente apresentou impugnação em 11/12/2018 com as seguintes alegações, em síntese (e-fls. 1975-2244):

5.1 – preliminar de inconstitucionalidade pela impossibilidade do delegado ou inspetor da receita federal suspender a imunidade das instituições de educação – em que alega que a inconstitucionalidade do art. 14 da Lei nº 9.532/97 proclamada pelo Supremo Tribunal Federal traria reflexos e extensão ao art.32 da Lei no 9.430/96;

5.2 – imunidade tributária da FCC reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça – em que a Fundação discorre sobre processos que não guardam relação com os tributos e períodos analisados no procedimento fiscal ora em andamento;

5.3 – alegações e provas da FCC sobre os fatos apontados no procedimento fiscal – em que alega que só teria cabimento a suspensão da imunidade se não fosse inconstitucional o dispositivo legal em que se funda a suspensão e se a FCC não tivesse observado as condições que afirma ter observado. Traz ainda parecer de Maria Tereza Barboza, discute a interpretação de dispositivos legais que ensejaram a lavratura da Notificação Fiscal e discorre sobre atividades desenvolvidas pela fundação.

5.4 – finaliza as alegações afirmando que não se justifica a suspensão da imunidade da FCC por dois motivos: pelo fato de que o processo é nulo em razão de seus fundamentos serem inconstitucionais e, subsidiariamente, porque os requisitos que conferem a imunidade tributária, especialmente exigidos pelo Código Tributário Nacional, estão sendo rigorosamente atendidos. Afirma também que nestas condições, aguarda a insubsistência das alegações constantes na Notificação Fiscal e seu respectivo arquivamento.

8. A impugnação foi julgada improcedente por meio da Informação Fiscal - Suspensão de Imunidade (e-fls. 2175-2180), de 17/12/2018, que propôs a suspensão da imunidade, bem como entendeu ser devida a CSLL em razão de a Fundação não poder ser beneficiária da isenção:

Diante dos fatos apurados no procedimento fiscal, relatados na NOTIFICAÇÃO FISCAL, e tendo em vista que **as alegações da FCC, no nosso juízo, não trouxeram elementos novos que pudessem alterar o entendimento de que a entidade não preenchia os requisitos para gozo da imunidade** de que trata a alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, propomos que seja suspensa a imunidade da Fundação em relação ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

11. Entendemos também ser **devida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considerando que a Fundação não pode ser beneficiária da isenção** prevista no artigo 15 da Lei 9.532/1997, combinado com o § 1º do mesmo artigo, **por não se tratar da instituição tratada no artigo em referência e por não cumprir as exigências previstas na alínea “b” do § 2º e no § 3º do artigo 12 da mesma Lei nº 9.532/97** (elencadas no Capítulo VI da Notificação), que também são aplicáveis às instituições de que trata o artigo 15 por conta do disposto no § 3º. Outrossim, **não se aplica à FCC a imunidade da CSLL advinda do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal**, tendo em vista que não é entidade certificada na forma da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, lei esta que regula a referida imunidade constitucional.

Assim, submetemos todo o contido no presente processo para apreciação do Senhor Delegado da Receita Federal do Brasil para, nos termos do § 3º do artigo 32 da Lei nº 9.430/1996, **em razão do não atendimento ao disposto no inciso II do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional**, no caput do artigo 12 da Lei nº 9.532/97, na alínea “b” do § 2º e no § 3º do mesmo artigo 12 da Lei nº 9.532/97, decidir sobre a procedência das alegações e dar ciência à entidade de sua decisão. Caso seja expedido ato declaratório suspensivo do benefício, a entidade pode, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente, conforme prevê o inciso I do § 6º do artigo 32. (Grifo nosso)

9. Em seguida, em 27/12/2018, com fundamento na Informação Fiscal acima, a Delegada Adjunta da Delegacia Especial da Receita Federal de Administração Tributária emitiu o Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 122, de 27 de dezembro de 2018, abaixo transcrito (e-fls. 2182):

Ato Declaratório Executivo nº 122, de 27 de dezembro de 2018

Declara suspensão a imunidade do IRPJ da pessoa jurídica que menciona, sendo também devida a CSLL.

A DELEGADA ADJUNTA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SÃO PAULO no uso da atribuição que lhe conferem os artigos 271 e 340, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430/2017, e com base no disposto no § 1º do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 32, § 1º a § 10º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, assim como em face de todos os elementos presentes no processo administrativo nº 10830.727459/2018-72, resolve:

I - Declarar suspensão a imunidade tributária do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), relativa ao ano-calendário de 2014, para a pessoa jurídica abaixo qualificada, em razão de descumprimento dos requisitos legais de que tratam o inciso II do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional, o caput do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, a alínea “b” do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e o § 3º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997;

II - Que, além do IRPJ, é devida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativa ao ano-calendário de 2014, em razão da pessoa jurídica abaixo qualificada não ser beneficiária da isenção prevista no artigo 15 da Lei 9.532, de 10/12/1997, combinado com o § 1º do mesmo artigo, por não cumprir as exigências previstas na alínea “b” do § 2º e no § 3º do artigo 12 da Lei 9.532, de 10/12/1997, e por não ser abrangida pela imunidade tributária advinda do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, tendo em vista que não é entidade certificada na forma da Lei nº 12.101, de 27/11/2009;

III - A pessoa jurídica interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente, nos termos do inciso I do § 6º do artigo 32 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Razão Social:	FUNDAÇÃO CARLOS CHAGAS
CNPJ:	60.555.513/0001-90

10. Cientificada do ADE em 02/01/2019, a recorrente apresentou impugnação, em que defendeu, em síntese, “a) a nulidade ADE nº 122/2018 por falta de fundamentação e motivação, posto que infringiu o disposto no art. 59, LV, da Constituição Federal e os arts. 48 e 50, I e VII da Lei nº 9.784, de 29.01.1999; b) a nulidade do procedimento administrativo e do ADE nº 122/2018, posto que houve descumprimento de decisão do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL transitada em julgado, além de violação do princípio do devido processo legal consagrado no

art. 59., LIV da Constituição Federal; c) o atendimento pela Fundação Carlos Chagas dos requisitos que conferem a imunidade tributária, especialmente exigidos pelo Código Tributário Nacional. Suspensa a imunidade é evidente que o superávit entrará em colapso com significativos prejuízos à população, uma vez que não será destinado integralmente às finalidades fundacionais, mas sim ao FISCO!” (e-fls. 2192-2243).

Lançamentos de ofício

11. Em decorrência da suspensão da imunidade e isenção a autoridade fiscal lavrou autos de infração de IRPJ e CSLL, conforme narrado no Relatório da Ação Fiscal (e-fls. 2245-2280) e resumido na decisão recorrida, nos seguintes termos:

Após introdução realizada através dos itens I, II e III do RF, o Fisco apresenta as razões do lançamento, conforme item IV.

Nesse item, o autuante reprisa os motivos que redundaram na expedição do Ato Declaratório Executivo - ADE n.º 122, pelo qual foi suspensa a imunidade/isenção da FCC quanto ao IRPJ e a CSLL:

...

4.3 No curso do procedimento fiscal determinado pelo TDPF n.º 08.1.04.00-2017-00588-5 foi instaurado o processo administrativo n.º 10830.727459/2018-72, visando a suspensão da imunidade da Fundação Carlos Chagas em decorrência dos motivos expostos na NOTIFICAÇÃO FISCAL juntada àquele processo. Após manifestação da Fundação acerca da Notificação e de Informação prestada pela fiscalização, foi expedido o ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO N.º 122, de 27/12/2018, publicado no Diário Oficial da União em 02/01/2019, no qual foi declarada suspensa a imunidade do IRPJ da Fundação Carlos Chagas, relativa ao ano-calendário de 2014, sendo também devida a CSLL. Em 01/02/2019, a Fundação solicitou juntada de Impugnação, a qual será objeto de decisão pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil competente, nos termos do inciso I do § 6º do artigo 32 da Lei n.º 9.430/1996.

...

Acrescenta que os autos de infração lavrados não decorrem, tão somente, do ADE, havendo outros dispositivos legais não atendidos pela entidade:

...

4.11 Conforme mencionado no item 4.3, foi expedido o ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO N.º 122, de 27/12/2018 (DOU de 02/01/2019), no processo para suspensão da imunidade n.º 10830.727459/2018-72. Não trataremos aqui o que se discute naquele processo, tendo em vista que os fatos apurados pela fiscalização e as contra razões da FCC já foram lá expostas e serão objeto de julgamento simultâneo ao presente processo. Porém, devemos destacar que os Autos de Infração do presente processo não decorrem apenas da suspensão da imunidade do IRPJ declarada no ADE n.º 122/2018, havendo outros dispositivos legais não atendidos pela entidade para que pudesse fazer jus à imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, “c” da Constituição Federal.

4.12 O lançamento precedido de suspensão da imunidade decorre do disposto no § 1º do artigo 14 do Código Tributário Nacional, que prevê que, na falta de cumprimento do disposto no próprio artigo 14 ou no § 1º do artigo 9º do CTN, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. A forma de suspensão da imunidade em tela obedece ao trâmite regido pela Lei n.º 9.430/1996, em seu artigo 32 e respectivos parágrafos.

...

Traz o Fisco, argumentação relativa à Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1802, que julgou inconstitucional alguns dispositivos da Lei 9.532/1997. No entender do

autuante, "os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade continuam passíveis de definição por lei ordinária", estando ainda em pleno vigor:

...

4.16 A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, "c" da Constituição Federal, não alcança todos aqueles que meramente se declaram ser instituição de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos. Conforme foi amplamente demonstrado na Notificação Fiscal e nos anexos incluídos no processo 10830.727459/2018-72, constatamos que a Fundação Carlos Chagas tem fins lucrativos e que suas atividades principais não estão relacionadas à educação ou assistência social. A entidade vem acumulando repetidos superávits, amealhados por mais de 50 anos, fato este apontado por escrito pela própria Fundação em esclarecimento prestado à fiscalização durante o procedimento fiscal. No final do ano de 2014, a entidade possuía um Fundo Patrimonial de mais de um bilhão e meio de reais, conforme aponta sua escrituração contábil. No caso, emprestando a expressão utilizada no mérito da ADI n.º 1802, estamos diante de uma falsa instituição de educação sem fins lucrativos. Considerando que os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade continuam passíveis de definição por lei ordinária, devemos levar em consideração os dispositivos legais da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997 que foram analisados na ADI n.º 1802 e que foram considerados constitucionais.

...

Ainda, afirma que "de acordo com o caput do artigo 12º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, a FCC não pode ser considerada imune para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, porque tem como atividades principais a organização de processos seletivos, exames de certificações e de qualificações, provas e afins, bem como atividade equivalente à de instituição financeira. Estas atividades, que consomem a maior parte dos recursos da entidade, têm fins lucrativos, não são colocadas à disposição da população e tampouco são relacionadas à educação ou à assistência social, em caráter complementar às atividades do Estado". Cita também os seguidos superávits obtidos, que não são destinados à manutenção e ao desenvolvimento de seus objetivos sociais, e mais:

...

4.18 Há que levar em consideração também que, pelo fato de a Fundação ter como uma de suas atividades principais a organização de processos seletivos, exames de certificações e de qualificações, provas e afins, que não são atividades de educação ou assistência social, pelo fato de utilizar indevidamente o benefício contido no artigo 150, inciso VI, "c" da Constituição Federal, a FCC fere o disposto no § 4º do artigo 173 da Constituição Federal, por aumento arbitrário do lucro, já que não recolhe os mesmos tributos que as empresas que atuam na mesma área recolhem, o que impõe uma condição desigual.

...

Esclarece que "tendo em vista que a entidade fiscalizada não se enquadra no rol das que são abrangidas pela imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, "c" da Constituição Federal" e também por não poder "ser beneficiária da isenção prevista no artigo 15 da Lei 9.532/1997, combinado com o § 1º do mesmo artigo, por não se tratar da instituição tratada no artigo em referência e por não cumprir as exigências previstas na alínea "b" do § 2º e no § 3º do artigo 12 da mesma Lei nº 9.532/97", foram, então, lavrados os autos de infração do IRPJ e da CSLL.

Após esclarecimentos sobre a forma de apuração a ser adotada para o Imposto de Renda e uma vez que à Contribuição Social se aplica a mesma forma de apuração daquele imposto, o Fisco lavrou os respectivos autos de infração utilizando-se da regra geral de tributação, que é o Lucro Real Trimestral:

...

4.31 Em suma, de acordo com a Lei n.º 9.430/1996, a regra geral de tributação do IRPJ e da CSLL é pelo lucro real trimestral, podendo-se apurar por opção do contribuinte com base no lucro real anual ou com base no lucro presumido, respeitada a legislação que regula o tema, ou pelo arbitramento do lucro, nos casos definidos pelo artigo 530 do RIR.

4.32 Tendo em vista que a Fundação não fez opção pela forma de tributação com base no lucro real anual ou com base no lucro presumido, tendo declarado em sua Escrituração Contábil Fiscal – ECF ser entidade “imune de IRPJ”, e considerando que mantinha escrituração contábil regular, tendo transmitido ao SPED sua Escrituração Contábil Digital – ECD, uma vez suspensa a imunidade tributária, só resta a apuração pelo lucro real trimestral, que é a regra geral.

...

O Fisco determinou o Lucro Real da entidade, através da análise da Escrituração Contábil Fiscal – ECF e da Escrituração Contábil Digital – ECD apresentadas, chegando ao IRPJ e CSLL a ser lançados, conforme tabelas de fl. 2.269, a seguir reproduzidas:

Total do IRPJ

Período de apuração	Imposto	Imposto adicional	Total
01/01/2014 a 31/03/2014	5.464.335,47	3.636.890,31	9.101.225,78
01/04/2014 a 30/06/2014	4.485.140,59	2.984.093,73	7.469.234,32
01/07/2014 a 30/09/2014	5.981.312,08	3.981.541,39	9.962.853,47
01/10/2014 a 31/12/2014	5.316.111,04	3.538.074,03	8.854.185,07

Cálculo da CSLL

Período de apuração	Valor tributável	Alíquota	Contribuição
01/01/2014 a 31/03/2014	36.428.903,14	9,00%	3.278.601,28
01/04/2014 a 30/06/2014	29.900.937,31	9,00%	2.691.084,35
01/07/2014 a 30/09/2014	39.875.413,92	9,00%	3.588.787,25
01/10/2014 a 31/12/2014	35.440.740,32	9,00%	3.189.666,62

O Fisco informa que forneceu oportunidade para a FCC se manifestar acerca dos cálculos do IRPJ e da CSLL:

...

4.42 Em atenção ao Termo, a FCC apresentou resposta em 27/02/2019. A Manifestação da entidade foi anexada ao presente processo. Nesta, a Fundação alega que as receitas financeiras foram incluídas na base de cálculo, apesar da existência de decisão do Poder Judiciário determinando que a Receita Federal se abstenha de quaisquer atos tendentes ao recolhimento do Imposto de Renda incidente sobre ganhos e rendimentos de aplicações financeiras mantidas em nome da instituição.

4.43 Juntou à manifestação a Certidão n.º 92/2014, relativa ao Processo n.º 0003549-03.1998.403.6100, Mandado de Segurança, distribuído em 27/01/1998, proposto pela FCC em face do Superintendente da Receita Federal em São Paulo, objetivando obter ordem para ver assegurado o seu direito à imunidade tributária em relação à retenção na fonte do Imposto de Renda sobre suas aplicações financeiras, declarando a ineficácia (inconstitucionalidade) do artigo 12, parágrafo 1º, da Lei 9.532/97, e com isso, determinar que a autoridade impetrada se abstenha da prática de quaisquer atos tendentes ao recolhimento do Imposto de Renda incidente sobre ganhos e rendimentos de aplicações financeiras mantidas em nome da instituição impetrante. A União Federal interpôs recurso de Apelação, sendo que o voto do Acórdão negou provimento à Apelação e à remessa oficial. Tal decisão transitou em julgado em 11/07/2012.

Os Autos baixaram à Vara de origem, as partes nada requereram e foram remetidos ao arquivo.

...

Não obstante a decisão no Processo nº 0003549-03.1998.403.6100, o Fisco entende que a autuação deve prevalecer, uma vez que a decisão obtida beneficia a entidade que faz jus à imunidade tributária, porém, como esclarece o Fisco, por ter sua imunidade suspensa pelo ADE nº 122/2018, a FCC deixou de estar abrangida pelo benefício, "situação em que são tributáveis os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável".:

...

4.47 Em síntese, por não se tratar da entidade imune definida no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, está sujeita à tributação de suas Receitas Financeiras, conforme cálculo apresentado anteriormente.

...

Quanto à aplicação da multa de ofício e dos juros moratórios, contestados pela FCC, o Fisco deixa claro que foram aplicados os juros e a multa prevista na legislação tributária:

...

4.53 Alega também a Fundação que "as receitas estão contabilizadas e a contabilização da Fundação sempre esteve à disposição do Fisco, inclusive no ano-calendário de 2014. Portanto, não tendo se caracterizado a omissão ou a não declaração de resultados, não há que se falar em qualquer espécie de penalidade, especialmente a de multa". Entretanto, a declaração tratada no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, na qual são declarados o IRPJ e a CSLL que ora são lançados nos Autos deste Processo, bem como outros tributos federais. No caso, a FCC não declarou em DCTF como devidos o IRPJ e a CSLL no ano-calendário de 2014. Outrossim, conforme já apontado anteriormente, também não declarou em sua ECF valores devidos em relação aos tributos que são objeto do presente lançamento. Portanto, pela falta de declaração e pela falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, está a FCC sujeita à aplicação da multa de ofício de 75%.

4.54 Em relação aos juros, alega que "não podem ser exigidos de forma retroativa, visto que no ano-calendário de 2014 não havia o tributo e, portanto, inexistente seu vencimento, e sem vencimento não há mora". Todavia, não só o IRPJ e a CSLL eram tributos existentes em 2014, como a FCC não poderia se beneficiar da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, "c" da Constituição Federal, pelos motivos fartamente expostos no presente processo e no Processo de suspensão da imunidade de nº 10830.727459/2018-72. Desta forma, o lançamento deve ser acrescido dos juros de mora calculados até a competência da lavratura dos Autos, nos termos do artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

12. Em impugnação, o contribuinte questionou a validade do ADE de suspensão da imunidade/isenção, bem como as infrações apuradas, multa de ofício e nulidade do feito. Requereu, em síntese, a) o acolhimento das preliminares e o reconhecimento da nulidade do ADE nº 122/2018, com o restabelecimento da imunidade tributária; b) nulidade dos lançamentos de IRPJ e CSLL; c) subsidiariamente, insubsistências das em razão de ilegalidades quanto: i) a natureza do superávit de uma entidade fundacional, que não pode ser considerado lucro; ii) a impossibilidade de tributação dos rendimentos financeiros; iv) exclusão dos juros de mora; v) cancelamento da multa de 75% sobre o tributo supostamente devido.

13. A Turma julgadora de primeira instância rejeitou as preliminares de nulidades alegadas, confirmou o Ato Declaratório Executivo nº 122, de 2018 e manteve as exigências de

IRPJ e CSLL, conforme ementa abaixo transcrita (3321 - 3367):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

IMUNIDADE. CONDIÇÕES.

Para o gozo da imunidade de impostos, a entidade deve observar os requisitos da Lei.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

LUCRO TRIBUTÁVEL.

Suspensa a imunidade/isenção, o lucro tributável deve ser apurado pela Autoridade Fiscal, a partir das receitas e despesas identificadas na contabilidade do sujeito passivo. Tal apuração não se confunde com o superávit.

REGIME DE APURAÇÃO.

A regra geral do regime de apuração do IRPJ é o Lucro Real trimestral, que deve ser aplicada quando suspensa a imunidade/isenção.

JUROS DE MORA.

Os juros de mora são devidos a partir do vencimento da obrigação tributária.

MULTA DE OFÍCIO.

Ocorrida a infração, correta a aplicação da multa de ofício de 75% estabelecida em Lei. Princípios, inclusive constitucionais, são endereçados ao legislador e não ao aplicador da Lei, que a ela deve obediência.

CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, devido à similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

14. Cientificada da decisão de primeira instância em 16/08/2019, a recorrente interpôs recurso voluntário em 12/09/2018 com as alegações a seguir, as quais serão analisadas em detalhe no voto.

Preliminares

15. Alega a recorrente nulidade do Ato Declaratório nº 122, de 2018, por falta de fundamentação; violação da Lei nº 9.784/99 e dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa e inobservância da jurisprudência do Carf.

16. Defende a impossibilidade de o Delegado ou Inspetor da Receita Federal suspender a imunidade das instituições de educação.

17. Sustenta que os requisitos do gozo da imunidade dependem de lei complementar à constituição em relação às contribuições sociais.

Mérito

Suspensão da imunidade

Do atendimento aos requisitos legais

18. Alega a recorrente inexistir qualquer inobservância dos requisitos autorizadores da imunidade tributária à Fundação Carlos Chagas, durante o ano calendário de 2014 e subsequentes. Dentre outros pontos, cita que *“os recursos da conta patrimonial da entidade não foram desviados ou redirecionados para outras finalidades que não a estatutária e legal; o superávit nunca foi aplicado no Exterior, e sim, integralmente, no próprio País, onde se encontra à disposição dos nacionais e da manutenção e objetivos da Entidade; a realização de concursos públicos consiste na avaliação educacional como se observa do Estatuto social”*.

Dos fins não lucrativos e atividades das avaliações e pesquisas educacionais

19. Aduz não ter tem cabimento a alegação, *“no sentido de que a entidade dedicava-se, exclusivamente, a atividades de realização de provas para concursos públicos e atividades equivalentes a uma instituição financeira, as quais não são serviços de educação ou assistencial”*.

20. Defende que a realização de concurso público faz parte do rol de deveres do Estado em razão da necessidade desse certame para o provimento de cargos e funções públicas, mas em razão da complexidade que exige vasto conhecimento técnico específico, o Estado delega essas funções para entidades especializadas, logo é pertinente a imunidade e ou isenção, também, aos trabalhos especializados relativos aos concursos públicos.

21. Ao amparo de decisões dos Tribunais Superiores, aduz que a *“FCC é uma instituição de educação e a realização de concursos públicos é uma de suas finalidades essenciais. Acrescentando, que nada impede a remuneração desses serviços, motivo pelo qual não implica atividade lucrativa, ou os fins lucrativos como quer o Fisco”*.

22. Para corroborar sua linha de defesa, cita trecho do parecer de Maria Teresa Barbosa, anexado aos autos, no sentido de que a *“Fundação Carlos Chagas desempenha suas atividades técnico-operacionais no âmbito da execução de Concursos Públicos, de forma entrelaçada, harmônica com os resultados de suas pesquisas científicas na área da Educação”*.

23. Ante tais circunstâncias, conclui que *“as atividades pertinentes à área de avaliação e/ou concursos públicos é mesmo uma das finalidades essenciais da Fundação”*.

24. Discorre sobre sua política institucional de investimento na educação pública brasileira, por meio dos resultados de pesquisa e de ações sócio educacionais, conforme anexos A a K anexados aos autos (e-fls. 3459-3720).

Dos investimentos em aplicações financeiras

25. Consigna que *“não se assemelha a uma instituição financeira, porquanto as aplicações financeiras e/ou investimentos representam captação de recursos para a oportuna e eficiente utilização na educação e cultura, o que tem ocorrido no decorrer desses anos, sendo que tais recursos estão, e sempre estiveram, à disposição da população em geral”*. Nesse sentido, aduz que “no momento adequado” destinará “o valor decorrente do

superávit aos projetos de envergadura que estão em pleno desenvolvimento a partir de exercícios anteriores como o do "Norte Saber" e muito outros".

26. Aduz que *“uma instituição que pretenda crescer e cada vez atender melhor as suas finalidades precisa ter superávit, para investir em projetos na área da educação, cultura e assistência social.”* Todavia, *“ainda não chegou o momento para a aplicação desse superávit, que está sendo gerido e capitalizado de forma moderna, adequada e eficiente, o que não ocorre em vários setores da Administração Pública”*.

27. Assinala que observou o Parecer Normativo CST 162, de 11/12/1974, *“uma vez que jamais a FCC desvirtuou a natureza de suas finalidades estatutárias e tampouco tornou diverso o caráter de seus recursos e condições de sua obtenção”*. Observa que *“os atos de natureza econômico-financeira foram praticados por necessidade de capitalização de recursos que, efetivamente, estão à disposição da população em geral, ainda que por meio de projetos em andamento e de alta relevância para a educação”*.

28. Saliencia que o fato de *“ter investido no ano de 2014 pouco mais de 3% (três por cento) do que poderia ter investido na atividade de pesquisa e educação não impressiona pelo fato de que uma grande parte de estudos e projetos não foram passíveis de despesa ou preço, porque se o fosse, essa percentagem seria muito maior”*.

29. Destaca que *“o investimento financeiro é próprio dessa entidade ou de qualquer pessoa jurídica, não podendo o Fisco [...] pretender intervir na gestão financeira de uma fundação, dotada de invejável patrimônio. Ademais, “o superávit anual acumulado formará o lastro patrimonial necessário aos investimentos na área da Educação, Cultura e Assistência Social”*.

O superávit e sua destinação

30. Defende que o termo "integralmente", constante do CTN significa que os recursos devem ser aplicados integralmente no País, de forma a proibir a aplicação no Exterior. Entende que *o RIR e Lei 9532/97 inovaram esse dispositivo do CTN utilizando o termo "integralmente", não para o País, mas para que os recursos sejam aplicados em sua totalidade na manutenção de seus objetivos sociais*". Afinal, *“cabe à Fundação, e não ao Fisco, decidir quando e onde aplicar”*.

31. Observa que o CTN não determina o "momento" correto e adequado da aplicação do superávit, *“não explicita o valor mínimo ou máximo que a entidade imune deva aplicar”*, visto que tal situação implica em um dos requisitos do gozo da imunidade. Com efeito, o art. 12, §3º da Lei 9532, de 1997, *“também não se refere ao momento da destinação dos recursos”*.

32. Segundo a recorrente o fato de ter amealhado superávit durante vários exercícios não pode ser motivo de críticas, porquanto o *“o patrimônio forçosamente será aplicado na área educacional, como tem ocorrido”*. Assim, *“não há falar que tais recursos tenham sido aplicados em menor proporção na área Pesquisa e Educação, mas sim de forma suficiente”*.

33. Por fim, explica que *“o investimento em Educação e Pesquisa sempre foi uma das*

forças motrizes da Fundação Carlos Chagas”, além do custo de vários projetos, todos realizados na área pertinente às finalidades estatutárias”, conforme Anexos A a K.

Não configuração de concorrência desigual

34. Aduz que nunca praticou concorrência desigual ou desleal (art. 173, §4º, da CF), *“mesmo porque não houve o mínimo indício de que a FCC objetive a "dominação do mercado", a "eliminação da concorrência", o "aumento arbitrário de lucros" ou "lesão ao mercado"”,* ademais, *“os próprios concorrentes jamais questionaram o fato da FCC não recolher tributos por sua imunidade, e nunca apresentaram qualquer objeção a esse fato”.*

Dos lançamentos de IRPJ e CSLL

Lucro / superávit e lucro/ fato gerador: IRPJ e CSLL

35. O lucro decorrente de superávit não pode configurar o lucro real como pretende a RFB. Logo, está ocorrendo a tributação do superávit o que não está previsto em lei, afinal a Fundação é, por direito e de fato, entidade sem fins lucrativos; logo não há falar-se em lucro, seja real, presumido, arbitrado ou lucro tributável.

36. Tal situação não se presta para aferir tanto o IRPJ quanto a CSLL, porquanto, o fato gerador é o lucro e não o superávit.

Escrituração Fiscal Digital

37. Em 2014, Fundação apresentou escrituração fiscal em tempo hábil, com todas as informações necessárias exigidas pelo Fisco, mesmo estando desobrigada do cumprimento de fatos relativos aos tributos incidentes.

Regime de tributação

38. Sustenta a recorrente que o Fisco a tributou pelo lucro real trimestral considerada a regra geral, embora a legislação (arts. 222 e 232 do RIR) mencione que o regime de tributação é opção do contribuinte. Em razão de não ter efetuado tal opção, porquanto estava sob a proteção da imunidade, aduz que o Fisco ao suspender a imunidade sem lhe devolver a opção pelo regime de tributação a partir do início do calendário, *“não está em conformidade com os princípios gerais de Direito, visto que se pretende fazer retroagir uma situação mais gravosa, in malam partem, em manifesto prejuízo ao contribuinte, o que não pode ser admitido”.*

Base de cálculo e receitas financeiras

39. Ao amparo da ADI 1802/DF, que considerou inconstitucional o art. 12, §1º da Lei 9.532, de 1997, segundo o qual não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, defende que o Fisco não poderia ter considerado as receitas financeiras na base de cálculo do tributo.

40. Alega ainda que a suspensão não pode retroagir no tempo, caracterizando uma situação maléfica, *in malam partem*, porquanto a constituição do crédito tributário ocorreu no ano de 2019 em relação ao ano-calendário 2004.

Juros de mora e multa de ofício

41. Consigna que “os juros, se devidos fossem, teriam como termo a quo o lançamento ocorrido em 03/2019, e não janeiro de 2014, visto que não podem incidir sobre uma mera expectativa, mesmo porque, nos casos de aplicação da Taxa SELIC sobre os tributos no período anterior à data do vencimento, se apresenta inconstitucional por representar aumento de tributo sem lei”.

42. Alega caráter confiscatório da multa de ofício de 75%, porquanto, embora seja penalidade e não tributo, é “abusiva, desarrazoada e desproporcional, contrariando todos os princípios da esfera penal”.

A norma inconstitucional e sua devida apreciação

43. Entende a recorrente que a “autoridade administrativa tem a obrigação de não atender a norma contrária à Constituição Federal, especialmente aquela que já foi objeto de apreciação pelo Poder Judiciário, inclusive de forma definitiva”; nesse sentido, aduz que a Súmula nº 2 do Carf retira o equilíbrio da situação em análise, visto que peca pelo arbítrio e em desacordo com a lei.

44. Por fim, requer:

- a) o acolhimento das preliminares e o reconhecimento da nulidade do ADE no 122/2018, com o restabelecimento da imunidade;
- b) o reconhecimento da nulidade dos lançamentos de IRPJ e CSLL;
- c) o reconhecimento de que o superávit foi aplicado corretamente na manutenção de seus objetivos estatutários;
- d) subsidiariamente, que os lançamentos sejam considerados insubsistentes, em razão das ilegalidades quanto:
 - i) à natureza do superávit de uma entidade fundacional, que não pode ser considerado lucro;
 - ii) a impossibilidade de tributação dos rendimentos financeiros;
 - iii) exclusão dos juros de mora;
 - iv) cancelamento da multa de 75% sobre o imposto supostamente devido;
- e) Intimação dos patronos intimados de todos os atos processuais.

45. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior - Relator , Relator.

46. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço. Passo à análise.
47. Cinge-se a controvérsia à suspensão de imunidade (IRPJ) e da isenção (CSLL) em razão de descumprimentos legais e respectivos lançamentos de ofício.
48. Passo ao exame das preliminares.

Preliminares

Nulidade do Ato Declaratório nº 122, de 2018, por falta de fundamentação. Violação da Lei nº 9.784/99 e dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Inobservância da jurisprudência do Carf.

49. Aduz a recorrente que era obrigação do Fisco, nos termos da Carta Magna e dos arts. 48 e 50, I e VII da Lei 9.784, de 1999, examinar as alegações e provas anexadas aos autos que demonstram a regularidade das atividades administrativas e financeiras da entidade, bem como a ausência de infração a qualquer dispositivo da legislação tributária.
50. Com efeito, a expedição do referido ADE sem a análise pela Delegada Adjunta da defesa preliminar da recorrente resultou na violação dos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.
51. Argumenta que a decisão recorrida *“não justifica a ausência de motivação adequada e suficiente quanto à Defesa Administrativa preliminar, limitando-se a elencar, de forma lacônica, dispositivos da legislação tributária, e sem contestar, ainda que minimamente, os argumentos, fatos e provas constantes dessas Alegações e Provas”*.
52. Por fim, cita decisões do Carf na linha da sua tese de defesa.
53. Cumpre esclarecer, nos termos da jurisprudência deste Carf, na mesma linha do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDMS - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança - 21315 2014.02.57056-9, Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), STJ - Primeira seção, DJE:15/06/2016) (Grifo nosso)

54. No mesmo sentido já se pronunciou este Carf:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA

Anos-calendário: 2002 e 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIACÃO

Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). (Acórdão 101-96.917, de 18/09/2008, Relatora Sandra Maria Faroni)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa. (Acórdão Carf 9101-004.250, de 09/07/2019, Relatora Viviane Vidal Wagner)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. (Acórdão Carf 1201-003.996, de 15/09/2020, Relator Efigênio de Freitas Júnior)

55. No caso em análise, verifica-se que, ao contrário do que alega a recorrente, a autoridade fiscal analisou a impugnação à Notificação Fiscal de suspensão da imunidade/isenção. Veja-se (e-fls. 2175-2180):

10. Diante dos fatos apurados no procedimento fiscal, relatados na **NOTIFICAÇÃO FISCAL**, e tendo em vista que **as alegações da FCC, no nosso juízo, não trouxeram elementos novos que pudessem alterar o entendimento de que a entidade não preenchia os requisitos para gozo da imunidade** de que trata a alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, propomos que seja suspensa a imunidade da *Fundação* em relação ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (*IRPJ*).

11. Entendemos também ser **devida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considerando que a Fundação não pode ser beneficiária da isenção** prevista no artigo 15 da Lei 9.532/1997, combinado com o § 1º do mesmo artigo, **por não se tratar da instituição tratada no artigo em referência e por não cumprir as exigências previstas na alínea “b” do § 2º e no § 3º do artigo 12 da mesma Lei nº 9.532/97** (elencadas no Capítulo VI da Notificação), que também são aplicáveis às instituições de que trata o artigo 15 por conta do disposto no § 3º. Outrossim, **não se aplica à FCC a imunidade da CSLL advinda do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal**, tendo em vista que não é entidade certificada na forma da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, lei esta que regula a referida imunidade constitucional.

Assim, submetemos todo o contido no presente processo para apreciação do Senhor Delegado da Receita Federal do Brasil para, nos termos do § 3º do artigo 32 da Lei nº 9.430/1996, **em razão do não atendimento ao disposto no inciso II do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional**, no caput do artigo 12 da Lei nº 9.532/97, na alínea “b” do § 2º e no § 3º do mesmo artigo 12 da Lei nº 9.532/97, decidir sobre a procedência das alegações e dar ciência à entidade de sua decisão. Caso seja expedido ato declaratório suspensivo do benefício, a entidade pode, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente, conforme prevê o inciso I do § 6º do artigo 32. (Grifo nosso)

56. De igual forma, colhe-se o seguinte trecho da decisão recorrida (e-fls. 3343):

Além disso, o ADE baseou-se na "Notificação Fiscal - Suspensão de Imunidade" de 09/11/2018, fls. 02 a 51 e no "Termo de Informação Fiscal – Suspensão de Imunidade" de 17/12/2018, fls. 2.175 a 2.180. Nesse sentido, se a recomendação dada pela autoridade fiscal (expedição de Ato Declaratório Executivo para suspensão de imunidade e isenção) foi acatada pela Delegada Adjunta da DERAT/SP, sem qualquer ressalva, mantendo-se exatamente os dispositivos infringidos identificados pela Autoridade Fiscal, é porque houve concordância com o parecer, conforme § 3º do art. 32 da Lei nº 9.430/1996.

Assim, são infundadas as alegações de que o ADE careceu de fundamentação ou motivação.

Quanto à alegação da violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa, não possui razão a impugnante. A Autoridade Administrativa observou todos os requisitos presentes no art. 32 da Lei 9.430/1996, tendo sido lavrada a "Notificação Fiscal - Suspensão de Imunidade" de 09/11/2018, fls. 02 a 51, dando conhecimento à interessada dos dispositivos legais que **o Fisco constatou não terem sido atendidos pela FCC, para a manutenção de sua imunidade e isenção fiscais**, com a respectiva abertura de prazo de trinta dias para que esta apresentasse as alegações e provas que entendesse necessárias. (Grifo nosso)

57. Como se vê, a autoridade fiscal analisou a impugnação à Notificação Fiscal de suspensão da imunidade/isenção e entendeu que as alegações apresentadas não trouxeram elementos suficientes para alterar o entendimento de que a entidade não preenchia os requisitos para gozo da imunidade, bem como não fazia jus à isenção da CSLL. Referido posicionamento foi mantido pela decisão recorrida. O inconformismo com o resultado da análise, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à

ampla defesa.

58. Quanto às decisões do Carf citadas pela recorrente, elas não têm efeito vinculante que obrigam o julgador a acatá-las.

59. Portanto, sem razão a recorrente. Afasto a preliminar.

Impossibilidade de o Delegado ou Inspetor da Receita Federal suspender a imunidade das instituições de educação. Inconstitucionalidade.

60. Ao amparo da decisão proferida nos autos da Ação direta de inconstitucionalidade (ADI) 1802/DF, de 2018, que declarou a inconstitucionalidade formal do art. 14 da Lei 9.532, de 1997, por invadir o campo de lei complementar, alega que *“foi descartada a possibilidade do Delegado ou inspetor da Delegacia Especial da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de suspender o gozo da imunidade relativamente aos anos-calendário em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, por meio do procedimento do art. 32 da Lei 9.430/96 (Lei do Procedimento Fiscal)”*.

61. Consigna que o art. 14 da Lei 9.532, de 1997, declarado inconstitucional, dispõe que: *“À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei 9.430, de 1996”*. Nessa linha, observa que o disposto no art. 32 da Lei 9.430, de 1996, trata não só de situações de ordem procedimental, mas também de natureza material, *“a exemplo do art. 31, §3º, que consiste em verdadeira “sanção/penalidade tributária”, o que só pode ser tratada por lei complementar, ao dispor que o Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade”*.

62. Defende que o procedimento de suspensão da imunidade deve estar previsto em lei complementar, *“especialmente indicando quem seria a autoridade competente para expedir ato tão gravoso e prejudicial aos direitos e garantias fundamentais, enfim uma autoridade, hierarquicamente superior, ou de nível compatível com a penalidade a ser aplicada”*. Com efeito, requer a nulidade do ADE *“em razão da decisão irrecorrível do Supremo Tribunal Federal”*.

63. Cita decisões do Supremo Tribunal Federal (RE com Agravo nº 1.010.225-SP), que trata sobre ISSQN, e do Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1.085.227-SP), que versa sobre IPTU, as quais reconheceram a imunidade tributária da recorrente.

64. De início afasta-se os precedentes judiciais citados pela recorrente por tratar-se de tributos diversos do IRPJ e CSLL, objetos destes autos.

65. Pois bem. O Ato Declaratório Executivo nº 122, de 2018, suspendeu a imunidade do IRPJ em razão de descumprimento dos requisitos legais de que tratam o art. **14, II**, do CTN e art. 12, caput, **§2º, b**, e §3º da Lei 9.532, de 1997, conforme apurado na Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade. Quanto à CSLL, apontou que a recorrente não é beneficiária da

isenção prevista no artigo 15, §1º da Lei 9.532, de 1997, por não cumprir as exigências previstas na alínea “b” do § 2º e no § 3º do artigo 12 dessa mesma lei, e também não faz jus à imunidade tributária prevista no §7º do artigo 195 da CF, tendo em vista que não é entidade certificada na forma da Lei nº 12.101, de 2009.

66. Para fazer jus à imunidade do IRPJ a entidade deve prestar os serviços para os quais houver sido instituída e os colocar a disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Devem ainda atender aos requisitos previstos no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º, e no parágrafo único do art. 13 da Lei nº 9.532, de 1997, já com as limitações impostas pela ADI 1802/DF, de 2018. Veja-se:

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) (Vide ADIN Nº 1802)

~~§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 1802)~~

§ 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;

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)~~

[...]

§ 3º **Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o presente 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)

[...]

~~Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais. (Vide ADIN Nº 1802)~~

Parágrafo único. Considera-se, também, **infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento**, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

~~Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vide ADIN Nº 1802)~~

67. Tem-se, portanto, como requisitos para fruição da imunidade: i) não remunerar, por qualquer forma, dirigentes pelos serviços prestados; ii) **aplicar integralmente o recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais**; iii) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades legais; iv) conservar pelo prazo de cinco anos comprovantes de receitas, despesas e de quaisquer atos ou operações modificadores sua situação patrimonial; e v) apresentar, anualmente, declaração de rendimentos.

68. O tema em análise foi objeto da ADI 1802, de 2018, ocasião em que o Tribunal, por unanimidade, nos termos do voto do Relator Ministro Dias Toffoli, confirmou a medida cautelar e julgou parcialmente procedente a ação e declarou: i) inconstitucionalidade formal da alínea *f* do § 2º do art. 12; do art. 13, *caput*; e do art. 14; ii) inconstitucionalidade formal e material do art. 12, § 1º, todos da Lei 9.532/97, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais.

69. Ao analisar a matéria, o Min. Dias Toffoli recorreu aos argumentos do Min. Teori Zavascki utilizados nas ADI 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF em que se discutiu a imunidade de contribuições sociais com base nos arts. 146, II, e 195, §7º da CF/88. Na ocasião, assentou-se que *“a afirmação contínua da distinção entre os campos de atuação de cada veículo normativo não foi suficiente para neutralizar, em definitivo, a aparente tensão que se insinua entre a reserva de lei complementar para dispor sobre as limitações ao poder de tributar (art. 146, II, CF) e a referência a “lei” contida nos dispositivos constitucionais atinentes às imunidades (art. 150, VI, ‘c’ e 197, § 7º, CF). Segundo Teori:*

[a]inda persiste uma indesejável percepção de incerteza nesse particular, o que tem fomentado um pródigo contencioso judicial no tema.

A subsistência dessa indefinição deve-se, é preciso dizê-lo, a certa **fluidade do critério eclético (objetivo-subjetivo)**, que tem sido prestigiado na jurisprudência da Corte, sobretudo quando considerada a natureza – eminentemente subjetiva – da imunidade radicada no art. 195, § 7º, da CF.

Não há dúvidas de que esse critério resolve com prontidão questões mais simples, elucidando, por exemplo, a que se coloca em relação a **normas de procedimento, que imputam obrigações meramente acessórias às entidades beneficentes, em ordem a viabilizar a fiscalização de suas atividades. Aí sempre caberá lei ordinária.** Porém, o critério não opera com a mesma eficiência sobre **normas que digam respeito à constituição e ao funcionamento dessas entidades**. Afinal, qualquer comando que implique a **adequação dos objetivos sociais** de uma entidade a certas finalidades filantrópicas (a serem cumpridas em maior ou menor grau) pode ser categorizado como **norma de constituição e funcionamento, e, como tal, candidata-se a repercutir na possibilidade de fruição da imunidade.** (Grifo nosso)

70. Ante tal constatação, Teori propôs um *“reajuste pontual”* na jurisprudência do

STF, nos seguintes termos:

Tendo em vista, portanto, a **relevância maior das imunidades de contribuições sociais** para a **concretização de uma política de Estado voltada à promoção do mínimo existencial** e a **necessidade de evitar que sejam as entidades compromissadas com esse fim** surpreendidas com bruscas alterações legislativas desfavoráveis à continuidade de seus trabalhos, **deve incidir, no particular, a reserva legal qualificada prevista no art. 146, II, da Constituição Federal**. É essencial frisar, todavia, que essa proposição não produz uma contundente reviravolta na jurisprudência da Corte a respeito da matéria, mas apenas um reajuste pontual. **Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária**. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do **modo beneficente de atuação das entidades de assistência social** contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas. (Grifo nosso)

71. Ao amparo dos fundamentos do Min. Teori Zavascki nas referidas ADI, o Min. Dias Toffoli assentou, em relação à ADI 1802, que a *“necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais”*.

72. Observou ainda prevalecer *“a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria”*. Nesse sentido, concluiu que *“Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária”*. A seguir a ementa da ADI 1802:

Ação direta de inconstitucionalidade. Pertinência temática verificada. Alteração legislativa. Ausência de perda parcial do objeto. Imunidade. Artigo 150, VI, c, da CF. Artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97. Requisitos da imunidade. Reserva de lei complementar. Artigo 146, II, da CF. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Inconstitucionalidades formal e material. Ação direta parcialmente procedente. Confirmação da medida cautelar.

1. Com o advento da Constituição de 1988, o constituinte dedicou uma seção específica às “limitações do poder de tributar” (art. 146, II, CF) e nela fez constar a imunidade das instituições de assistência social. Mesmo com a referência expressa ao termo “lei”, não há mais como sustentar que inexistente reserva de lei complementar. No que se refere aos impostos, o maior rigor do quórum qualificado para a aprovação dessa importante regulamentação se justifica para se dar maior estabilidade à disciplina do tema e dificultar sua modificação, estabelecendo regras nacionalmente uniformes e rígidas.

2. **A necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida**, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais. Nos precedentes da Corte, **prevalece a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria**

3. A orientação prevalecente no recente julgamento das ADIs n.º 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF é no sentido de que os artigos de lei ordinária que dispõem sobre o modo beneficente (no caso de assistência e educação) de atuação das entidades acobertadas pela imunidade, especialmente aqueles que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades, padecem de vício formal, por invadir competência reservada a lei complementar. **Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária.**

4. São inconstitucionais, por invadir campo reservado a lei complementar de que trata o art. 146, II, da CF: **(i)** a alínea f do § 2º do art. 12, por criar uma contrapartida que interfere diretamente na atuação da entidade; **o art. 13, caput**, e **o art. 14, ao prever a pena se suspensão do gozo da imunidade nas hipóteses que enumera.**

5. Padece de inconstitucionalidade formal e material o § 1º do art. 12 da Lei n.º 9.532/97, com a subtração da imunidade de acréscimos patrimoniais abrangidos pela vedação constitucional de tributar.

6. Medida cautelar confirmada. Ação direta julgada parcialmente procedente, com a declaração i) da inconstitucionalidade formal da alínea f do § 2º do art. 12; do **caput** art. 13; e do art. 14; bem como ii) da inconstitucionalidade formal e material do art. 12, § 1º, todos da Lei n.º 9.532/91, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais. (Grifo nosso)

73. Dentre os dispositivos legais acima, verifica-se que o *caput* do art. 13, que trata da suspensão do benefício pela Receita Federal, e o art. 14, que trata do rito processual previsto no art. 32 Lei n.º 9430, de 1996, foram considerados inconstitucionais, por não terem sido veiculados por meio de lei complementar. Os demais, principalmente o art. 12, §2º, que trata dos requisitos, permaneceram incólumes. Observou ainda o STF, como visto acima, que continuam passíveis de definição por lei ordinária aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade (procedimentos de certificação, de fiscalização e ao controle administrativo), o que se aplica também, a meu ver, à isenção.

74. Cumpre observar, entretanto, que a competência para suspensão imunidade considerada inconstitucional (art. 13, *caput*), bem como os requisitos para sua fruição, constam, na essência, dos arts. 9º, § 1º e 14 do CTN, norma com *status* de lei complementa. É dizer, tanto a suspensão quanto os requisitos - em relação a estes como norma de reforço, porquanto não foram declarados inconstitucionais - têm suporte em lei complementar. Veja-se:

Art. 9º **É vedado à União**, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - cobrar **imposto** sobre:

[...]

c) o patrimônio, a **renda** ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação** e de assistência social, **sem fins lucrativos**, observados os requisitos fixados na **Seção II** deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar n.º 104, de 2001)

[...]

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecutorios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

[...]

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º **é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades** nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - **aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;**

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º **Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.**

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º **são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais** das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos. (Grifo nosso)

75. Como se vê, de acordo com o CTN, em consonância com a CF, a vedação à União para cobrar impostos sobre a renda das instituições de educação, está subordinada aos requisitos estabelecidos no próprio CTN (art. 14). Descumprido tais requisitos, a autoridade competente - no caso do IRPJ, autoridade da Receita Federal - está autorizada a suspender a aplicação do benefício (imunidade).

76. Quanto ao art. 14 da Lei nº 9.532, de 1997, embora tenha sido declarado inconstitucional pela ADI 1.802 e faça referência ao art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, esse último dispositivo legal não o foi e permanece hígido no ordenamento jurídico, vedado ao Carf negar sua vigência¹. Ademais, essa norma (art. 32) estabelece procedimentos de fiscalização, os quais, no entendimento do STF, podem ser disciplinados por lei ordinária; garante ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa; bem como determina obediência aos requisitos e condições previstos no CTN. Veja-se:

Suspensão da Imunidade e da Isenção

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude **de falta de observância de requisitos legais**, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º **Constatado que entidade beneficiária** de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal **não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966** - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá **notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.**

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

¹ PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

[...]

Ar. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 3º **O Delegado** ou Inspetor da Receita Federal **decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência**, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º **Efetivada a suspensão da imunidade:**

I - a entidade interessada poderá, no **prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação** ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a **fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração**, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela **entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado**.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário **serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente**.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.
(Grifo nosso).

77. Resumidamente temos o seguinte rito:

i) **notificação fiscal:** constatado que entidade beneficiária de imunidade/isenção não observou requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício;

ii) **alegações da entidade:** a entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias;

iii) **ato declaratório:** o **Delegado ou Inspetor** da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações; no caso de improcedência, expedirá ato declaratório suspensivo do benefício e dará ciência à entidade;

iv) **impugnação do ADE e lavratura de auto de infração:** suspensa a imunidade/isenção: i) a entidade poderá apresentar impugnação, **sem efeito suspensivo**, em face do ADE perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento; ii) a fiscalização poderá lavrar auto de infração, se for o caso;

v) **juízo em conjunto do ADE e auto de infração:** lavrado auto de infração, as impugnações em face do ADE e do crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

78. Verifica-se, pois, que o rito legal previsto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, em especial o §3º, atribui competência ao "*Delegado ou Inspetor da Receita Federal*" para decidir

sobre a “*procedência das alegações, “expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade”*. Tal norma, não declarada inconstitucional pelo STF, - repita-se -, está em consonância com o §1º do art. 14 do CTN cujo dispositivo assenta que na falta de cumprimento dos requisitos que especifica “*a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício”*”.

79. Ante o exposto, a despeito de a ADI n.º 1.802 ter declarado inconstitucional o *caput* do art. 13 e o art. 14 da Lei n.º 9.532, de 1997, o §2º do art. 12 dessa mesma lei, que trata dos requisitos da suspensão, permaneceu incólume. Ademais, conforme visto acima, tanto a competência para suspensão da isenção/imunidade, bem como os requisitos para sua fruição constam dos arts. 9º, §§ 1º e 14 do CTN, norma recepcionada no ordenamento jurídico como lei complementar, os quais foram utilizados como fundamento no ADE n.º 122, de 2018..

80. Nesse sentido, rejeito a preliminar suscitada.

Requisitos do gozo da imunidade dependem de lei complementar à constituição em relação às contribuições sociais.

81. A recorrente cita que o Tribunal Federal Regional (1ª Região) reconheceu o seu direito à imunidade tributária prevista no art. 195 §7º da CF, no que diz respeito às contribuições sociais, especialmente previstas no art. 149 da CF, conforme Apelação Cível n.º 0020266-76.2010.4.01.3400 - DF, a qual reconheceu: “*Os requisitos para o gozo de imunidade não de estar previstos em lei complementar”*, o que afasta “*a aplicação das leis ordinárias que limitam o aproveitamento do benefício constitucional, como é o caso da Lei n.º 8.212/1991 e da Lei no 12.101/2009”*”.

82. Assim, “*quando for exigida lei complementar para fins do gozo da imunidade em relação ao IRPJ, a exigência aplica-se também à contribuição: CSLL, que em tudo assemelha-se à contribuição: COFINS, que de igual forma exige a lei complementar à constituição para o aludido gozo da imunidade”*”.

83. A imunidade da CSLL está prevista no art. 195, §7º da CF/88, o qual estabelece que “*São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”*”.

84. Nos autos da Apelação Cível 0020266-76.2010.4.01.3400/DF, com trânsito em julgado em 25/11/2019, em que a recorrente figura como parte, o TRF 1ª Região deu provimento parcial ao pedido para “*declarar a inexigibilidade da COFINS sobre as receitas da autora a partir de 2010”*”.

85. Todavia, no tocante aos requisitos para fruição do benefício da imunidade das contribuições, o Tribunal entendeu que, ante a ausência de lei complementar regulamentadora do art. 195, §7º da CF, a entidade deveria demonstrar o atendimento aos requisitos previstos no art. 14 do CTN. Veja-se:

Confira-se, ainda, o entendimento desta egrégia Corte: “[...] **Ao julgar o RE 566622, o STF, em nova análise do § 7º do art. 195 da CF/1988, acolheu a tese de que os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar. [...] Para enquadramento na condição de beneficiária da imunidade à contribuição de financiamento da seguridade social, a entidade deve demonstrar o atendimento aos requisitos constantes do art. 14 do CTN, na medida em que não há no ordenamento jurídico lei complementar especificamente editada para regulamentar a limitação tributária do art. 195, § 7º” (AP 00074833320074013311, Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma, e-DJF1 de 23/03/2018). (Grifo nosso).**

86. Observe-se que o posicionamento do TRF 1ª Região está em consonância com o posicionamento do STF na ADI 2.028, de 2017, ocasião em que o Tribunal, por unanimidade, nos termos do voto Ministro Teori Zavascki, declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei 9.732/1998.

87. No que interessa ao caso em análise, colhe-se o seguinte trecho do voto vista (vencedor) do Min. Teori Zavascki na ADI 2028, de 2017 (fls. 57 a 59 da ADI 2018, de 2017):

Sem dúvida alguma, essas referências jurisprudenciais serviram de lastro para a aprovação das leis ordinárias sobre o tema, **inclusive no que diz respeito à Lei 12.101/2009, hoje vigente, e que, não sendo aqui objeto de ataque**, não há de ser diretamente afetada, em sua validade, pelo resultado deste julgamento. [...]

[...]

E, no caso de declaração de inconstitucionalidade da Lei 12.101/2009, passarão a ser aplicados como parâmetros para a concessão da imunidade de contribuições sociais **apenas os requisitos do art. 14 do CTN, que são evidentemente insuficientes para garantir que o art. 195, § 7º cumpra as finalidades para as quais a Constituição Federal o direcionou**. Isso sem considerar o substancial impacto orçamentário que causaria no plano do orçamento da seguridade social.

[...]

A tese subscrita no recurso extraordinário é apenas uma, de infringência aos arts. 146, II, e 195, § 7º, da CF, sob a alegação de que somente os requisitos do CTN poderiam ser exigidos para fins de fruição da imunidade de contribuições sociais.

Bem se percebe, assim, que, não obstante o voto ora proferido reconhecer a reserva de lei complementar como veículo adequado à definição do modo beneficente, e de prestar assistência social, em especial quanto a contrapartidas, este fundamento não é suficiente para conduzir um juízo de provimento do recurso extraordinário. É que, conforme explicitado, **há também um domínio jurídico suscetível de disciplina por lei ordinária, como o que diz respeito à outorga a determinado órgão da competência de fiscalizar, mediante a emissão de certificado, o suprimento dos requisitos para fruição da imunidade do art. 195, § 7º, da CF**. E ficou expresso, no acórdão recorrido, que a demandante não satisfiz uma das exigências validamente previstas pela Lei 8.212/91, a saber, a do seu art. 55, I, de obtenção de título de utilidade pública federal. Isto é bastante para manter a autoridade do acórdão recorrido, frustrando a pretensão recursal.

Sugere-se, assim, quanto ao Tema 32, seja consolidada, para efeitos de repercussão geral, a tese de que a reserva de lei complementar aplicada à regulamentação da imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da CF limita-se à definição de contrapartidas a serem observadas para garantir a finalidade beneficente dos serviços prestados pelas entidades de assistência social, **o que não impede seja o procedimento de habilitação dessas entidades positivado em lei ordinária**. (Grifo nosso)

88. Verifica-se, pois, que a tese subscrita pela própria requerente² é no sentido de que somente os requisitos do CTN poderiam ser exigidos para fins de fruição da imunidade de contribuições sociais. O Min. Teori, por sua vez, assentou que os requisitos do art. 14 do CTN “*são evidentemente insuficientes para garantir que o art. 195, § 7º cumpra as finalidades para as quais a Constituição Federal o direcionou. Isso sem considerar o substancial impacto orçamentário que causaria no plano do orçamento da seguridade social*”.

89. Assentou ainda que “*há também um domínio jurídico suscetível de disciplina por lei ordinária, como o que diz respeito à outorga a determinado órgão da competência de fiscalizar, mediante a emissão de certificado, o suprimento dos requisitos para fruição da imunidade do art. 195, § 7º, da CF*”.

90. Corroboram esse posicionamento o RE com Agravo nº 1.339.840, de 08/09/2021, cuja ementa estabelece que enquanto não editada lei complementar disciplinando de forma específica os requisitos para a concessão da imunidade tributária prevista no art. 195, §7º da CF, aplica-se o artigo 14 do CTN. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ART. 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. TEMA 32 DA REPERCUSSÃO GERAL DO STF (RE Nº 566.622/RS). REQUISITOS. ART. 14 CTN.

1. Os requisitos necessários à fruição da imunidade tributária de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal devem estar previstos em lei complementar, consoante a tese fixada no Tema 32 da Repercussão Geral do STF (RE nº 566.622-RS).

2. Enquanto não editada lei complementar disciplinando de forma específica os requisitos para a concessão da imunidade tributária, aplica-se o artigo 14 do CTN.

91. Resta claro, portanto, no que interessa ao caso dos autos, que os requisitos do art. 14 do CTN, podem ser exigidos como requisitos para fruição da imunidade da CSLL.

92. Aplica-se, portanto, à imunidade da CSLL, no que se refere à exigência de lei complementar, o mesmo racional exposto acima para a imunidade do IRPJ, quando da análise da ADI 1802/DF de 2018, conforme previsto na ADI 2028, de 2017, conforme trecho da ementa a seguir:

Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: **1.** “[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”. **2.** **“Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à**

² Requerente na ADI 2028, de 2017: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços - CNS

instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.” 3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator”.

Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente.

93. Quanto à **isenção da CSLL**, a entidade deve prestar os serviços para os quais houver sido instituída e os colocar a disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Deve ainda atender aos requisitos previstos no art. 12, §2º, alíneas "a" a "e" e § 3º, da Lei nº 9.532, de 1997, considerados constitucionais pelo STF (ADI 1802) conforme previsto no art. 15 Lei 9.532, de 1997:

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

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

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

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

94. Note-se ainda que os procedimentos estabelecidos no art. 32 da Lei 9.532, de 1997, para suspensão de imunidade, aplicam-se também às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência, conforme previsto no respectivo §10, veja-se, novamente:

Suspensão da Imunidade e da Isenção

Art. 32. **A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.**

§ 1º **Constatado que entidade beneficiária** de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal **não está observando requisito ou condição** previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, **a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.**

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, **apresentar as alegações e provas que entender necessárias.**

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

[...]

§ 10. **Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.** (Grifo nosso).

95. Pois bem. No caso autos, na “*Notificação Fiscal - Suspensão de Imunidade*” a autoridade fiscal refere-se somente a imposto, no caso IRPJ, visto tratar-se da imunidade prevista

no art. 150³, VI, c, da CF/88. Observe-se ainda que referida a Notificação não menciona a suspensão da imunidade (art. 195, §7º, da CF/88) ou isenção (art. 15 da Lei 9.532, de 1997) da CSLL. Veja-se (e-fls. 3-51):

VI – FUNDAMENTAÇÕES LEGAIS NÃO ATENDIDAS

6.1 Considerando todo o já exposto neste relatório, constatamos que a *FCC* não atendeu no ano de 2014 os requisitos estabelecidos em lei, conforme determinado no **artigo 150, inciso VI, “c” da Constituição Federal**, tendo em vista que:

6.1.1 – suas atividades principais, que consomem a maior parte dos recursos da entidade, têm fins lucrativos, não são colocadas à disposição da população e tampouco são relacionadas à educação ou à assistência social, em caráter complementar às atividades do Estado, o que afronta o caput do artigo 12º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997;

6.1.2 – não aplica integralmente os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, o que não atende o requisito contido no inciso II do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional, e na alínea “b” do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997;

6.1.3 – a entidade não pode ser considerada sem fins lucrativos, uma vez que reiteradamente apresenta superávit e não destina o resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, o que está em desacordo com o previsto no § 3º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

6.2 Ainda, considerando que suas atividades principais não são de educação ou de assistência social, **não se aplica a imunidade do inciso VI, alínea “c”, do artigo 150 da Constituição Federal** porque o § 4º do mesmo artigo prevê que estas compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. Além disso, a conduta adotada pela *FCC* também fere o princípio estabelecido no § 4º do artigo 173 da Constituição Federal, por concorrência desigual, ao utilizar indevidamente o benefício previsto no artigo 150, inciso VI, “c”, do mesmo diploma legal.

VII – SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

7.1 Portanto, com base em todo o exposto nesta NOTIFICAÇÃO FISCAL e na fundamentação legal apresentada no **Capítulo anterior**, concluímos que **deve ser suspensa a imunidade da Fundação Carlos Chagas** no período de 01/01/2014 a 31/12/2014, correspondente ao período de apuração de determinado pelo TDPF Nº 08.1.04.00-2017-00588-5.

7.2 E assim, considerando os dispositivos legais não atendidos pela *FCC*, com base no disposto no § 1º do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 32, § 1º a § 10º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, e também **com fundamento no artigos 150, inciso VI, ‘c’, e § 4º, e no art. 173, § 4º, da Constituição Federal, expedimos a presente NOTIFICAÇÃO FISCAL, na qual são relatados os fatos que determinam a suspensão do benefício da imunidade da fundação no período de 01/01/2014 a 31/12/2014.**

7.3 A entidade poderá, no prazo de trinta dias a partir da ciência desta Notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias. (Grifo nosso)

96. Com efeito, a recorrente não se manifestou na impugnação à Notificação Fiscal acerca da CSLL (e-fls. 1975-2244).

97. Posteriormente, na “*Informação Fiscal - Suspensão da Imunidade*” em que

³ CF/88: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] c) patrimônio, renda ou serviços dos

analisou a impugnação à “*Notificação Fiscal - Suspensão de Imunidade*” (e-fls. 2175-2180) a autoridade fiscal assim se manifestou quanto à CSLL:

Entendemos também ser **devida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**, considerando que a *Fundação não pode ser beneficiária da isenção prevista no artigo 15 da Lei 9.532/1997, combinado com o § 1º do mesmo artigo, por não se tratar da instituição tratada no artigo em referência e por não cumprir as exigências previstas na alínea “b” do § 2º e no § 3º do artigo 12 da mesma Lei nº 9.532/97* (elencadas no Capítulo VI da Notificação), que também são aplicáveis às instituições de que trata o artigo 15 por conta do disposto no § 3º. Outrossim, **não se aplica à FCC a imunidade da CSLL advinda do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal**, tendo em vista que não é entidade certificada na forma da Lei nº 12.101, de 27/11/2009, lei esta que regula a referida imunidade constitucional.

98. Como se vê, somente na “*Informação Fiscal - Suspensão da Imunidade*” a autoridade fiscal afirmou que a recorrente não poderia usufruir do benefício da imunidade/isenção da CSLL. A ausência da suspensão da imunidade/isenção da CSLL na “*Notificação Fiscal - Suspensão de Imunidade*”, tal qual constou para o IRPJ, além de descumprir o rito estabelecido no art. 32, §§ 1º e 10 da Lei 9.532, de 1997, impediu a recorrente de se manifestar sobre a matéria na impugnação à “*Notificação Fiscal - Suspensão de Imunidade*”, bem como permitiu a emissão de um ADE em relação à matéria cujos fatos que determinaram a suspensão do benefício não foram noticiados à recorrente.

99. Tais vícios ensejam nulidade em relação ao rito de suspensão da imunidade/isenção da CSLL e, com efeito, impede o respectivo lançamento.

100. Assim, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento da CSLL.

Mérito

Suspensão da Imunidade

101. A seguir os fatos apurados pela autoridade fiscal que ensejaram a suspensão de imunidade do IRPJ, conforme “*Notificação Fiscal - Suspensão de Imunidade*” (e-fls. 3-51).

102. A partir dos esclarecimentos e documentos apresentados pela FCC e mediante análise da Escrituração Contábil Digital (ECD) e Escrituração Contábil Fiscal (ECF), a fiscalização apurou que no ano-calendário 2014 a entidade auferiu receitas no montante total de **R\$240.808.150,00** e um superávit de **R\$90.156.786,00**, conforme detalhado mais adiante. Apurou ainda o exercício de duas atividades principais, “*organização, aplicação de provas e avaliações*” e “*equivalente à de instituição financeira*”.

103. A atividade de organização e aplicação de provas de concursos públicos, bem como organização de processos seletivos, exames de certificações e de qualificações, provas e avaliações institucionais e de políticas curriculares, conforme planilha e contratos de prestação

partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

de serviço relacionados a estas atividades geraram receitas no ano-calendário 2014 no montante de **R\$69.391.526,00**.

104. A atividade equivalente à de instituição financeira gerou receitas financeiras no ano-calendário 2014 no montante de **R\$155.120.012,00**, dos quais R\$151.104.828,00 correspondem a receitas de aplicações financeiras, conforme “Demonstração do Resultado do Exercício - DRE - Contas Referenciais”.

105. Apurou ainda outras receitas no valor de R\$16.296.612,00, decorrentes de receita de aluguéis, receita de arrendamento, receita de venda de bens patrimoniais e outras receitas não associadas às atividades anteriores, todas também declaradas em sua “DRE – Contas Referenciais”.

106. Segundo a fiscalização, as atividades referentes à “*organização, aplicação de provas e avaliações*” e “*equivalente à de instituição financeira*”, além de não fazerem parte do rol dos deveres do Estado em relação à educação (art. 205 e 208, CF) ou à assistência social (art. 203, CF) também não estão previstas na CF como atividades a serem desenvolvidas, em caráter complementar às atividades do Estado e a serem colocadas à disposição da população em geral pelo Estado.

107. Registra que a FCC acumulou superávit ao longo de 50 (cinquenta) anos em decorrência de não recolher impostos, por se considerar imune, e sem efetivamente colocar à disposição da população em geral serviços de educação ou de assistência social e que a entidade ainda deu uma destinação específica para tal superávit, ou seja, não aplicou integralmente tais recursos em sua atividade fim.

108. Aduz que, excepcionalmente, no caso de apresentar superávit em determinado exercício, após finalizar o balanço de encerramento do exercício e concluído as demais obrigações, a entidade deve destinar o resultado positivo (superávit), integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais e os colocar à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos, como determina o caput e §3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

109. Acerca da destinação dos recursos, a fiscalização narra o que segue (e-fls. 25):

Todavia, imediata destinação não se trata necessariamente de um único desembolso no montante total do superávit obtido. Para atender este preceito legal – “*destinação integral do superávit à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais*” – abrem-se **duas possibilidades**. **A primeira** delas é, já no exercício seguinte, a entidade **apropriar o superávit aos recursos (receitas), que devem ser integralmente utilizados no próprio exercício para provimento de educação ou assistência social, colocados à disposição da população em geral**. **A outra opção** seria a entidade **apropriar o superávit em projeto de investimento**, mas somente no caso de a entidade já ter previamente um projeto perfeitamente definido e delimitado, regularmente aprovado por assembleias, **que atendam todas as especificações de acordo não só com o seu estatuto como também de acordo com todos os preceitos legais que regem a matéria, com o fim único de prover educação ou assistência social** nos termos aqui já apontados. Em outras palavras, **não pode se tratar de uma mera apropriação contábil em conta de investimento, mas sim de um investimento**

em andamento, nos moldes já colocados. Qualquer ação diferente destas, importa, na prática, em não estar a entidade destinando o superávit. Aliás, **superávit este que é tratado pela legislação como condição excepcional, uma vez que se considera entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas.** (Grifo nosso)

110. Intimada a prestar esclarecimentos sobre a destinação dada no ano-calendário de 2014 para o superávit obtido no ano-calendário de 2013, a FCC prestou os seguintes esclarecimentos:

	31.12.2014	31/12/2013
Resultados Bruto de Projetos	26.876,845	30.324.301
Despesas ref. superávit	49.175.700	48.129.048
Receitas	112.455.647	107.246.647
SUPERÁVIT	<u>90.156.792</u>	<u>100.467.376</u>

[...]

Em conformidade com as planilhas anexas (doc.05) contendo contas contábeis, os valores, histórico em que foram lançadas e a destinação dadas ao superávit de **2013**, destaca-se o seguinte:

a) dotação orçamentária para os projetos a serem desenvolvidos pelo Departamento de Educação e Pesquisa	1.850.000,00
b) doações (parcerias e patrocínios)	807.795,99
c) despesas com pessoal (salários e encargos)	21.813.152,00
d) despesas com materiais	464.490,00
e) outras despesas operacionais	7.702.901,00
d) despesas com serviços	12.345.778,00
e) bolsa de estudo com funcionários e dependentes	805.175,83
f) equipamentos	182.823,15
g) licença de uso	44.744,82
TOTAL	46.016.860,89

111. Mediante consulta à Escrituração Contábil Digital (ECD), à Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e às Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) e à documentação apresentada pela FCC a fiscalização constatou que a composição do valor de R\$46.016.860,89 (soma dos itens “a” a “g” do item acima) *“não guarda relação lógica com suposta destinação do superávit de 2013 tampouco com a totalidade de despesas que poderiam ser classificadas como destinação de recursos, ainda que do próprio exercício, em prol da educação e da assistência social”*.

112. Com base no “Relatório Anual de Atividades 2014”, anexado aos autos pela FCC, a fiscalização aprofundou as investigações e elaborou o comparativo abaixo em relação à atividade de Educação Pesquisa e demais atividades:

Descrição	Atividade de Educação e Pesquisa	Todas as atividades
Número de trabalhadores	43	26.877
Número de empregados	36	241
Número de autônomos	7	26.636
Remuneração em GFIP (empregados e autônomos)	R\$ 3.651.413,35	R\$ 27.193.803,05
Remuneração + encargos (somente empregados)	R\$ 4.869.691,28	R\$ 21.813.151,82

113. Identificou ainda despesas no valor de R\$1.360.216,12, conforme quadro abaixo, que somadas ao valor de R\$4.869.691,28 do quadro anterior, relativo à remuneração e respectivos encargos sociais dos trabalhadores, representam o valor total de **R\$6.229.907,40**; o que corresponde à destinação com a atividade de Educação e Pesquisa no ano-calendário 2014 pela FCC.

Conta contábil	Total 2014 (R\$)*
41010100032 - PESQUISAS EDUCACIONAIS	360.273,27
41010100041 - PUBLICACOES	49.538,86
51080100024 - PESQUISAS EDUCACIONAIS E INTELLECTUAIS	142.608,00
51080100030 - PATROCINIOS	58.500,00
51080100047 - PARCERIAS	749.295,99
Total	1.360.216,12

114. Segundo a fiscalização, “*não haveria problema no fato de a FCC obter receita com atividade diversa da educação e pesquisa ou ainda com rendimentos provenientes de seu patrimônio. O problema, assim entendido como o descumprimento legal do que é exigido das entidades imunes, é que sistematicamente a fundação não reverte integralmente estes recursos obtidos em outras atividades para as ações de educação e de assistência social em conformidade com os demais preceitos legais já amplamente explanados neste relatório*”, o que está em desacordo com o art. 14, II, do CTN, que determina que a entidade deve aplicar integralmente os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

115. Apontou inclusive que a atividade referente à organização de concursos, provas e exames de qualificação coloca a FCC em situação de concorrência desigual/desleal (e-fls. 36):

Inclusive, no âmbito da organização de concursos, provas e exames de qualificação, esta situação a coloca em inegável condição de concorrência desigual com qualquer outra empresa que pretenda explorar a mesma atividade, uma vez que não recolhe os impostos que deveria. Esta conduta fere o disposto no § 4º do artigo 173 da Constituição Federal. O suposto “ganho” com o não recolhimento de impostos de uma entidade como esta deveria ser integralmente revertido para as ações colocadas à disposição da população, o

que neste caso até poderia colocá-la em condições de igualdade de concorrência com outras empresas que porventura se dispusessem a prestar tal serviço.

116. Por fim, com base na ECD e ECF, que demonstram um superávit R\$90.156.786,00 no ano-calendário 2014, comparou os recursos obtidos pela FCC nesse período com o que foi aplicado nas atividades relacionadas à pesquisa e à educação (e-fls. 38-39):

✓ 4.01.01 Receita das Atividades (organização de provas)	R\$ 69.391.526
✓ 4.01.02 Deduções das Receitas (Cofins e ISS)	R\$ -6.258.591
✓ 4.01.03 Custo dos Bens e Serviços Vendidos	R\$ -36.256.091
✓ 4.01.05 Receitas Financeiras	R\$ 155.120.012
✓ 4.01.09 Outras Receitas	R\$ 16.296.612
✓ 4.02.01 Despesas Com Recursos Humanos	R\$ -24.910.529
✓ 4.02.02 Despesas Administrativas	R\$ -21.609.301
✓ 4.02.03 Despesas Financeiras e Tributárias	R\$ -60.666.448
✓ 4.02.09 Outras Despesas	R\$ -950.404
✓ SUPERÁVIT	R\$ 90.156.786 (Grifo nosso)

117. Mediante análise minuciosa, verificou-se que o valor de R\$6.229.907,40 referente à despesa com atividade de Pesquisa e Educação, identificado acima, está distribuído no Custo dos Bens e Serviços Vendidos, nas Despesas Com Recursos Humanos, nas Despesas Administrativas e nas Outras Despesas. Os demais custos e despesas referem-se aos gastos com a atividade de organização de concursos, provas e afins.

118. Ante tais números, apurou-se que a FCC “*poderia ter destinado R\$96.386.693,40 (R\$6.229.907,40 + R\$90.156.786 do superávit) para a área de Pesquisa e Educação no ano de 2014 em vez dos R\$ 6.229.907,40, o que corresponde a meros 6,5% do potencial disponível no referido ano*”.

119. Levando-se em consideração o superávit do ano-calendário 2013 (R\$100.467.376), o potencial investimento na atividade de Pesquisa e Educação poderia ser de R\$ 196.854.069,40 (R\$6.229.907,40 + R\$ 90.156.786 + R\$ 100.467.376).

120. Verifica-se, pois, conforme concluiu a fiscalização, que “*a FCC investiu no ano de 2014 pouco mais de 3% do que poderia ter investido em atividade de pesquisa e educação. Chega-se a esta pequena porcentagem de investimento mesmo desconsiderando todos os demais superávits de anos anteriores que também deixaram de ser destinados integralmente*”.

121. Pois bem. A imunidade referente a impostos das instituições de educação está prevista no art.150, VI, c, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, **atendidos os requisitos da lei;** (Grifo nosso)

122. Trata-se de imunidade condicionada aos requisitos da lei. Como visto acima, conforme decidido pelo STF na ADI 1802, de 2018, os requisitos estruturantes da imunidade devem estar elencados em lei complementar. Todavia, os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como fiscalização e controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária. A lei complementar no caso é o CTN, cujo art. 14, II, estabelece:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício. (Grifo nosso)

123. Como se vê, a instituição deve aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

124. A recorrente defende que o termo "integralmente", constante do CTN significa que os recursos devem ser aplicados integralmente no País, de forma a proibir a aplicação no exterior. Entende que *“o RIR e a Lei 9532/97 inovaram esse dispositivo do CTN utilizando o termo "integralmente", não para o País, mas para que os recursos sejam aplicados em sua totalidade na manutenção de seus objetivos sociais”* (art. 12, §3º da Lei 9.532, de 1997). Afinal, *“cabe à Fundação, e não ao Fisco, decidir quando e onde aplicar”*.

125. Observa ainda a recorrente que o CTN não determina o "momento" correto e adequado da aplicação do superávit, *“não explicita o valor mínimo ou máximo que a entidade imune deva aplicar”*, visto que tal situação implica em um dos requisitos do gozo da imunidade. Com efeito, o art. 12, §3º da Lei 9532, de 1997, *“também não se refere ao momento da destinação dos recursos”*.

126. Alega que o fato de ter amealhado superávit durante vários exercícios (cinquenta anos) não pode ser motivo de críticas, porquanto *“o patrimônio forçosamente será aplicado na área educacional, como tem ocorrido”*. Assim, *“não há falar que tais recursos tenham sido aplicados em menor proporção na área Pesquisa e Educação, mas sim de forma suficiente”*.

127. Inicialmente, oportuno frisar que o questionamento de (in)constitucionalidade de lei, encontra óbice na Súmula Carf 2, cujo enunciado assenta que *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*.

128. Pois bem. Quanto à atividade *“organização, aplicação de provas e avaliações”*, a

meu ver, é possível que essa atividade correlacione-se com a atividade educacional, mas não é atividade fim que, por si só, atraia o benefício da imunidade. Todavia, o exercício dessa atividade não configura impedimento à imunidade desde que os recursos obtidos com essas atividades sejam aplicados nas atividades essenciais da entidade. Essa condição, inclusive observada pela fiscalização, está em consonância com o art. 12, §3º da Lei 9.532, de 1997, considerado constitucional pela ADI 1802, no sentido de que “*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*”.

129. Tal raciocínio alinha-se à inteligência da Súmula Vinculante 52 do STF cujo teor estabelece:

Súmula Vinculante (STF) 52: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, **desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.** (Grifo nosso)

130. Por outro lado, tem razão a recorrente ao afirmar que “*cabe à Fundação, e não ao Fisco, decidir quando e onde aplicar*” os seus recursos. Todavia, é obrigação do Fisco verificar se os recursos foram aplicados integralmente nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. Entenda-se, atividade fim que esteja sob a proteção do manto da imunidade.

131. Segundo Aliomar Baleeiro⁴,

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de **serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado**, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou **a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades** presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.

132. Verifica-se, pois, que um dos fundamentos da imunidade de impostos é impedir que os efeitos econômicos decorrentes dessa tributação **desfalquem o patrimônio, diminuam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos das entidades**, porquanto **os fins destas instituições beneficiadas também são atribuições, interesses e deveres do Estado**, daí o autor as classificar com presumidamente “desinteressadas”.

133. Nesse sentido, conforme observou o Min. Luiz Fux, no RE 636.941, de 13/02/2014, com repercussão geral, “*as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos são entidades privadas criadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado nessas áreas cuja atuação do Poder Público é deficiente. Conseqüentemente, et pour cause, a constituição determina que elas sejam desoneradas de alguns tributos, em especial, os impostos e as contribuições*”.

134. Reitero, a meu ver, o propósito da atividade de “*organização, aplicação de provas e avaliações*” não é servir à coletividade, colaborando com o Estado em uma área cuja atuação do Poder Público é deficiente. Afinal, trata-se de contratos celebrados em benefício da entidade.

O que poderia manter a imunidade, com visto acima, seria a aplicação dos recursos decorrentes dessa atividade na atividade educacional. Todavia, não foi o caminho adotado pela recorrente.

135. Em resposta à fiscalização acerca da destinação dos recursos auferidos, a FCC afirma que estes “serão aplicados em sua totalidade na manutenção dos seus objetivos sociais, porém no momento adequado ou conveniente para a Entidade”. Veja-se (e-fls. 102-106):

A Fundação vem procedendo a realização de vários cursos voltados à área de educação e pesquisa, assim como, **a estudos para a criação de escolas, e até de uma eventual universidade, porém, de forma segura face à complexidade e altos custos de tais empreendimentos.**

Por outro lado, deve ser consignado que **a lei não trata do “momento” adequado para que esses recursos fundacionais sejam aplicados na manutenção dos objetivos sociais:** educação e assistência social.

O certo é que todos **os recursos da Fundação serão, obrigatoriamente, aplicados** nesses objetivos institucionais, mesmo porque não há forma de aplicação desses recursos em desacordo com as suas finalidades estatutárias.

[...]

Dessa forma, **o conjunto desses recursos funciona como um sistema de “poupança”,** como ocorre com todas as pessoas físicas e jurídicas, ao aplicarem suas disponibilidades em ativos financeiros, **para que, oportunamente, possam ser atendidos seus objetivos privados, públicos e estatutários.**

[...]

O *superávit* da Fundação **sempre foi destinado integralmente à manutenção de** desenvolvimento de seus objetivos como demonstra o balanço patrimonial, **seja na despesa operacional ou em suas finalidades.**

É por demais danosa a interferência da Receita Federal a respeito da aplicação dos recursos da Fundação, uma vez que se trata de uma situação *interna corporis* da entidade e porque restou comprovado ser uma gestão patrimonial saudável quanto à proteção desse **patrimônio, aliás, adquirido num extenso período de cinquenta anos,** e não da noite para o dia, **e que será, sem dúvida revertido para os serviços e finalidades estatutárias, colocando-os, como sempre o fez, à disposição da população em geral, e em caráter complementar às atividades do Estado,** despida assim de fins lucrativos.

[...]

É certo que os recursos da Fundação, objeto de sua conta patrimonial, {v. art. 6º do Estatuto da Fundação, dispondo que: “O Patrimônio da Fundação é constituído de bens móveis e imóveis, das dotações feitas pelos instituidores, direitos e bens que por outras forma vier a adquirir, bem como dos saídos dos exercícios financeiros transferidos para a conta patrimonial” **serão aplicados em sua totalidade na manutenção dos seus objetivos sociais, porém no momento adequado ou conveniente para a Entidade,** em consonância com sua gestão patrimonial e projetos futuros, especialmente a eventual expansão e/ou modernização do órgão.

[...]

Apenas para argumentar, a Fundação Carlos Chagas deixou de aplicar integralmente seus recursos no ano calendário 2.014 por vários motivos, como, por exemplo, **não era prioridade ou conveniência da Instituição utilizar sua conta patrimonial naquele momento, visto que estava constituindo caixa para ser empregada oportunamente em suas finalidades educacionais,** a exemplo, repita-se, de um projeto de considerável relevância envolvendo sua expansão, modernização e até a futura criação de

⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 108.

universidade, ou até projeto correlato de grande envergadura. Deve ser anotado que a Fundação vem se preocupando com o ensino, propriamente dito, cogitando desse projeto, conforme reuniões e trabalho já realizadas, porém ainda não concluídas face a complexidade do investimento e suas repercussões (Grifo nosso)

136. Como se vê, inicialmente, a recorrente informa que “***vem procedendo a realização de vários cursos voltados à área de educação e pesquisa, assim como, a estudos para a criação de escolas, e até de uma eventual universidade, porém, de forma segura face à complexidade e altos custos de tais empreendimentos.*** Afirma que “os recursos da Fundação ***serão, obrigatoriamente, aplicados nesses objetivos institucionais***”, afinal, “o conjunto desses recursos funciona como um sistema de “poupança”, [...] para que, ***oportunamente, possam ser atendidos seus objetivos privados, públicos e estatutários***”. Na essência, a recorrente afirma que no momento oportuno, os recursos serão aplicados.

137. Em seguida, de forma contraditória, afirma que “o ***superávit da Fundação sempre foi destinado integralmente à manutenção de desenvolvimento de seus objetivos*** como demonstra o balanço patrimonial, ***seja na despesa operacional ou em suas finalidades***”.

138. Observa, novamente, que o patrimônio, adquirido ao longo de cinquenta anos, “***será, sem dúvida revertido para os serviços e finalidades estatutárias, colocando-os, como sempre o fez, à disposição da população em geral, e em caráter complementar às atividades do Estado, despida***”, assim de fins lucrativos”, [...] ***porém no momento adequado ou conveniente para a Entidade***”

139. No trecho acima é possível perceber, a despeito da contradição, que a própria recorrente reconhece não aplicar os recursos integralmente em suas atividades fins, sob a alegação de que o fará no futuro, no momento que lhe parecer mais adequado e conveniente. Ocorre que, ao longo de cinquenta anos esse momento oportuno e conveniente ainda não se concretizou. A prova disso, conforme apurou a fiscalização, de forma minuciosa, é que a recorrente “*investiu no ano de 2014 pouco mais de 3% do que poderia ter investido em atividade de pesquisa e educação*”.

140. Aliomar Baleeiro⁵, ao tratar do requisito da aplicação das rendas no país, assenta, inicialmente, que “*instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita à cultura em geral, como laboratório, instituto, centro de pesquisas, o museu, o atelier de pintura ou escultura, o ginásio de desporto, as academias de letras, artes e ciências. O importante é que seja realmente ‘instituição’ acima e fora de espírito de lucro, e não simples ‘empresa’ econômica, sob o rótulo de educacional ou de assistência social*”.

141. Em seguida, explicita que a instituição fará jus à imunidade “*desde que as suas rendas sejam aplicadas no país para os respectivos fins. [...] Os fins - educação, assistência social [...] - é que se devem realizar no país, aproveitando a este. [...] O fim específico há de ser **procurado e realizado** no Brasil*”.(Grifo nosso)

142. O autor ressalta ainda que a eventual aplicação de parte da renda fora do país não

⁵ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 314-315.

desnatura a imunidade, porquanto aplica-se no País a parte da renda acaso despendida fora dele, para que uma prestação equivalente se realize no território nacional ou aproveite a capacidade especializada do beneficiário no Brasil. Veja-se⁶:

Os fins, não porém os meios: parece-nos que não perde a imunidade a instituição que importa microscópios, aparelhos físicos, livros ou medicamentos para uso exclusivo no Brasil, ou que contrata um professor ou técnico de nomeada para cursos e demonstrações em nosso País. **Aplica-se no País a parte da renda acaso despendida fora dele, para que uma prestação equivalente se realize no território nacional.** Não se exclui também a bolsa concedida ao universitário para aperfeiçoamento no estrangeiro, pois ela é prestada no **interesse de aproveitar a capacidade especializada do beneficiário no Brasil.**

Recordamos a lição de Pontes de Miranda [...]: - **a aplicação das rendas no País, ainda que já não figure expressamente no art. 19, III, c, deve ser subentendida.** Exige-o, aliás, norma geral de Direito Financeiro, o art. 14, II, do Código Tributário Nacional. (Grifo nosso)

143. Como se vê, os recursos auferidos pela entidade beneficiária da imunidade devem ser destinados integralmente, no país, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais - no caso, atividade educacional - no próprio exercício ou no exercício seguinte ao auferido, no caso de superávit. Ainda que haja eventual dispêndio no exterior, faz-se necessário que uma prestação equivalente se realize no território nacional.

144. Contraria, pois, o objetivo da imunidade auferir receitas em atividades estranhas à atividade fim e em vez de revertê-las integralmente para a atividade fim fazer aplicações financeiras com vistas a aumentar o patrimônio da entidade ao longo de cinquenta anos. O que se vê no caso em análise é a utilização equivocada do manto da imunidade para proteger-se de impostos em aplicações financeiras.

145. Em relação aos investimentos em aplicação financeira a recorrente aduz que *“uma instituição que pretenda crescer e cada vez atender melhor as suas finalidades precisa ter superávit, para investir em projetos na área da educação, cultura e assistência social.”* Todavia, ***“ainda não chegou o momento para a aplicação desse superávit, que está sendo gerido e capitalizado de forma moderna, adequada e eficiente, o que não ocorre em vários setores da Administração Pública”***.

146. Observa que *“os atos de natureza econômico-financeira foram praticados por necessidade de capitalização de recursos que, efetivamente, estão à disposição da população em geral, ainda que por meio de projetos em andamento e de alta relevância para a educação”*.

147. Salienta que o fato de *“ter investido no ano de 2014 pouco mais de 3% (três por cento) do que poderia ter investido na atividade de pesquisa e educação não impressiona pelo fato de que uma grande parte de estudos e projetos não foram passíveis de despesa ou preço, porque se o fosse, essa percentagem seria muito maior”*.

148. Observe-se que o fato de o §1º do art. 12, da Lei 9.532, de 1997, cujo dispositivo assenta que *“não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos*

⁶ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 316.

em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável”, ter sido declarado inconstitucional pela ADI 1802, de 2018, não socorre a recorrente. Afinal, uma vez que não houve cumprimento do requisito previsto no inciso, II, do art. 14 do CTN, não há falar-se em imunidade de rendimentos de aplicação financeira.

149. Como visto, a recorrente reconhece que investiu somente 3% em educação e confirma que ainda não chegou o momento de aplicar esse superávit. Isso explica, como apurou a fiscalização, o fato de no final do ano 2014 a recorrente possuir “*um Fundo Patrimonial de mais de um bilhão e meio de reais, conforme aponta sua escrituração contábil*”. Trata-se de resultado de mais de cinquenta anos de omissão na aplicação integral nas atividades fins da entidade, o que poderá ocorrer por tempo indeterminado, afinal nem a própria entidade sabe qual o momento oportuno para tal aplicação. Agir dessa forma é desvirtuar completamente a finalidade da imunidade.

150. Por fim, afirmo que a entidade tem o direito de escolher o momento oportuno e conveniente para reverter o “*superávit*” em benefício da atividade que melhor lhe aprouver e, enquanto isso, obter milhões de reais em aplicações financeiras. Ela tem esse direito, reitero. Todavia, já não se fala mais de “*superávit*”, mas sim de lucro, e enquanto tal deve ser tributado. Afinal, tal conduta não está sob a proteção da imunidade.

151. Ante o exposto, mantenho o Ato Declaratório Executivo n.º 122 de 27/12/2018, na parte que suspendeu a imunidade de IRPJ da Fundação Carlos Chagas, em razão do não cumprimento dos requisitos legais de que tratam o inciso II do artigo 14 do CTN, e art. 12, §2º, b, e §3º da Lei 9.532, de 1997, com base no §1º do art. 14 do CTN que autoriza a autoridade competente a suspender a aplicação do benefício da imunidade nessas hipóteses.

Lançamento de IRPJ e da CSLL

152. Inicialmente, quanto à CSLL, uma vez declarado nulo o ADE em relação à suspensão de imunidade/isenção desse tributo, com efeito, deve ser cancelado auto de infração em relação à matéria.

153. Suspensa a imunidade do IRPJ, lavrou a fiscalização auto de infração para cobrança desse tributo.

154. A recorrente alega que o lucro decorrente de superávit não pode configurar o lucro real como pretende a RFB. Logo, está ocorrendo a tributação do superávit o que não está previsto em lei, afinal a Fundação é, por direito e de fato, entidade sem fins lucrativos; assim, não há falar-se em lucro, seja real, presumido, arbitrado ou lucro tributável.

155. Alega ainda que apresentou escrituração fiscal em tempo hábil, com todas as informações necessárias exigidas pelo Fisco, mesmo estando desobrigada do cumprimento de fatos relativos aos tributos incidentes.

156. Como exposto no tópico anterior, suspensa a imunidade não há falar-se em superávit, mas sim em lucro, o qual, no caso em análise, é tributável.

157. Observe-se ainda que, nos termos do art. 14, III, do CTN, a entidade, ainda que imune, dever manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Foi com base nessa escrituração (ECD e ECF) que a fiscalização apurou o lucro tributável.

158. A recorrente alega que o Fisco a tributou pelo lucro real trimestral considerada a regra geral, embora a legislação (arts. 222 e 232 do RIR) mencione que o regime de tributação é opção do contribuinte. Em razão de não ter efetuado tal opção, porquanto estava sob a proteção da imunidade, aduz que o Fisco ao suspender a imunidade sem lhe devolver a opção pelo regime de tributação a partir do início do calendário, “*não está em conformidade com os princípios gerais de Direito, visto que se pretende fazer retroagir uma situação mais gravosa, in malam partem, em manifesto prejuízo ao contribuinte, o que não pode ser admitido*”.

159. De acordo com a Lei 9718, de 1998, com redação dada pela Lei 12.814, de 2013, as pessoas jurídicas com receita total no ano-calendário anterior superior a 78 milhões, o caso da recorrente, estão obrigadas ao lucro real.

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ **78.000.000,00** (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

160. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, **regra geral**, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada.

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

[...]

~~Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real** **poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.—~~

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, **em cada mês**, determinado sobre base **de cálculo estimada**, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

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

161. No caso em análise, ao apurar o lucro real de acordo com o regime de tributação trimestral, a fiscalização aplicou a regra geral, como determina a legislação, a qual, frise-se, é mais benéfica para o contribuinte; pois, a considerar o regime de tributação anual, com recolhimento mensal com base na estimativa, o qual não ocorreu, estaria a recorrente sujeita a multa isolada mensal. Aí sim, poder-se-ia aventar, nas palavras da recorrente, *situação mais gravosa*, in malam partem, *em manifesto prejuízo ao contribuinte*. Todavia, não foi o caso. Correta a tributação com base no lucro real trimestral.

162. Ao amparo da ADI 1802/DF, que considerou inconstitucional o art. 12, §1º da Lei 9.532, de 1997, segundo o qual não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, defende que o Fisco não poderia ter considerado as receitas financeiras na base de cálculo do tributo. Esse ponto já foi tratado no tópico anterior.

163. Alega ainda que a suspensão não pode retroagir no tempo, caracterizando uma situação maléfica, *in malam partem*, porquanto a constituição do crédito tributário ocorreu no ano de 2019 em relação ao ano-calendário 2014.

164. Também não assiste razão à recorrente, porquanto, nos termos do art. 32, §5º, da Lei 9.430, de 1996, a suspensão da imunidade tem como termo inicial a data da prática da infração.

Juros de mora. Taxa Selic

165. Por fim, consigna que “*os juros, se devidos fossem, teriam como termo a quo o lançamento ocorrido em 03/2019, e não janeiro de 2014, visto que não podem incidir sobre uma mera expectativa, mesmo porque, nos casos de aplicação da Taxa SELIC sobre os tributos no período anterior à data do vencimento, se apresenta inconstitucional por representar aumento de tributo sem lei*”.

166. Como visto no parágrafo anterior, a infração ocorreu em 2014. Assim é partir dessa data que deve incidir os juros de mora. Pois, de acordo com o art. 61 da Lei 9.430, de 1996, os débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos, serão acrescidos de multa de mora, a qual é calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, **não pagos nos prazos** previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º **A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo** previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Grifo nosso).

167. Em relação a esta matéria este Carf consolidou sua jurisprudência no sentido contrário ao da pretensão da recorrente, conforme Súmula n.º 4. Veja-se:

Súmula CARF n.º 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 101-94511, de 20/02/2004 Acórdão n.º 103-21239, de 14/05/2003 Acórdão n.º 104-18935, de 17/09/2002 Acórdão n.º 105-14173, de 13/08/2003 Acórdão n.º 108-07322, de 19/03/2003 Acórdão n.º 202-11760, de 25/01/2000 Acórdão n.º 202-14254, de 15/10/2002 Acórdão n.º 201-76699, de 29/01/2003 Acórdão n.º 203-08809, de 15/04/2003 Acórdão n.º 201-76923, de 13/05/2003 Acórdão n.º 301-30738, de 08/09/2003 Acórdão n.º 303-31446, de 16/06/2004 Acórdão n.º 302-36277, de 09/07/2004 Acórdão n.º 301-31414, de 13/08/2004

168. Portanto, sem razão a recorrente.

169. Quanto à inconstitucionalidade da taxa Selic, observo que “*no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972. Nessa mesma trilha, reitero a Súmula Carf n.º 2:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005

170. Quanto à alegação de que a “*autoridade administrativa tem a obrigação de não atender a norma contrária à Constituição Federal, especialmente aquela que já foi objeto de apreciação pelo Poder Judiciário, inclusive de forma definitiva*”, e que Súmula n.º 2 do Carf retira o equilíbrio da situação em análise, visto que peca pelo arbítrio e em desacordo com a lei, também não assiste razão à recorrente.

171. Note-se que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, bem como as súmulas do Carf são de observância obrigatória pelos membros deste órgão, nos termos do arts. 62, §2º e 72 do Regimento Interno do CARF⁷ (Ricarf). Por outro lado, decisão judicial que não se enquadre nas

⁷ Portaria n.º 343, de 2015. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF)

sistemáticas ora elencadas, tampouco de coisa julgada com o mesmo objeto, não vinculam este tribunal administrativo.

Multa de ofício de 75%

172. De igual forma não assiste razão à recorrente no tocante ao afastamento da multa de ofício de 75%. Afinal, nos termos do art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, sujeita-se à multa de ofício de 75% os casos de falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração e declaração inexata. Portanto, correta a aplicação da multa de ofício de 75%.

173. Questionar tal multa seria questionar indiretamente a constitucionalidade da Lei n.º 9.430, de 1996, matéria que escapa à análise deste Carf, conforme a citada Súmula Carf n.º 2.

174. Por fim, quanto à intimação dos atos processuais proferidos neste processo no endereço do advogado da recorrente, o pleito deve ser indeferido por inexistência de amparo legal. Nesse mesmo sentido a Súmula Carf n.º 110:

Súmula CARF n.º 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes: 1402-001.411, de 10/07/2013; 2401-003.400, de 19/02/2014; 2402-006.114, de 04/04/2018; 3302-004.864, de 25/10/2017; 3403-002.901, de 23/04/2014; 9101-003.049, de 10/08/2017.

175. Portanto, nego provimento à matéria.

Conclusão

176. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o lançamento da CSLL.

177. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Jeferson Teodorovicz – Redator designado

Ar. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [...] § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016) [...]

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

O Recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade de modo que dele tomo conhecimento.

Inicialmente, registro meus cumprimentos ao Sr. Relator pela clareza e profundidade de seu voto, que lhe são característicos.

Quanto às preliminares arguidas pelo contribuinte e devidamente apreciadas pelo Ilustre Conselheiro Relator, devo dizer que mantenho concordância com os posicionamentos apresentados em seu voto (constantes nos parágrafos 2 a 56 no Voto Vencido), fazendo também esses os meus fundamentos. Na mesma linha, deixo de me manifestar sobre eventuais alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade dos dispositivos legais em discussão, por força da Súmula CARF n.2.

No mérito, contudo, peço vênia para discordar de suas conclusões.

No campo legislativo, deve-se lembrar que o art. 150, da CRF/88, estabeleceu imunidade condicionada às essas entidades:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993) a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (...)

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Esse dispositivo constitucional acabou também reproduzido no art. 9º do Código Tributário Nacional:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 2001)

Já o artigo 14 do CTN, em complemento ao artigo 9º e ao art. 150 da CF/88, bem estabeleceu os requisitos para a manutenção da imunidade:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Nesse mesmo diapasão, foi introduzido o art. 12 da Lei 9532, de 1997, que delimitou os requisitos para a manutenção da Imunidade condicionada para essas entidades:

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) (Vide ADIN Nº 1802)

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 1802)

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

~~a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (Vide Lei nº 10.637, de 2002)~~

(Revogado)

~~a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, 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 13.151, de 2015)~~

(Revogado)

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.

~~§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.~~

(Revogado)

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

§ 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)

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

Apresentados os contornos constitucionais e legais que circundam a controvérsia, vejamos as circunstâncias do caso concreto.

Segundo consta da Notificação Fiscal que indicou a suspensão da imunidade, a decisão teria sido embasada com base nos seguintes fundamentos:

6.1 Considerando todo o já exposto neste relatório, constatamos que a FCC não atendeu no ano de 2014 os requisitos estabelecidos em lei, conforme determinado no artigo 150, inciso VI, “c” da Constituição Federal, tendo em vista que:

6.1.1 – suas atividades principais, que consomem a maior parte dos recursos da entidade, têm fins lucrativos, não são colocadas à disposição da população e tampouco são relacionadas à educação ou à assistência social, em caráter complementar às atividades do Estado, o que afronta o caput do artigo 12º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997;

6.1.2 – não aplica integralmente os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, o que não atende o requisito contido no inciso II do artigo 14 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional, e na alínea “b” do § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997;

6.1.3 – a entidade não pode ser considerada sem fins lucrativos, uma vez que reiteradamente apresenta superávit e não destina o resultado integralmente à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais, o que está em desacordo com o previsto no § 3º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

6.2 Ainda, considerando que suas atividades principais não são de educação ou de assistência social, não se aplica a imunidade do inciso VI, alínea “c”, do artigo 150 da Constituição Federal porque o § 4º do mesmo artigo prevê que estas compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. Além disso, a conduta adotada pela FCC também fere o princípio estabelecido no § 4º do artigo 173 da Constituição Federal, por concorrência desigual, ao utilizar indevidamente o benefício previsto no artigo 150, inciso VI, “c”, do mesmo diploma legal.

Quanto ao fato de a organização de concursos públicos ser ou não atividade específica de entidades de ensino, com efeito, ao julgar recurso da ora Recorrente, com escólio nas lições de Roque Carrazza, tem prevalecido o entendimento jurisprudencial de que as atividades por ela prestadas estão dentro do campo educacional:

ISS - Município de São Paulo - Ação declaratória de inexigibilidade c.c. pedido de repetição de indébito julgada improcedente - Hipótese de entidade educacional imune àquele tributo, em razão dos objetivos estatutários, nos termos do art. 150, VI, c da CR - Serviços tributados relacionados às finalidades essenciais da autora - Recurso provido.

(TJSP; Apelação Cível 9077683-19.2007.8.26.0000; Relator (a): Erbeta Filho; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7.VARA; Data do Julgamento: 09/02/2012; Data de Registro: 27/02/2012)

Por outro lado, não desvirtuam a finalidade educacional outros objetivos da recorrente - justamente os que proporcionam as receitas sobre as quais a Municipalidade-requerida faz incidir o ISS -, como os de *“organizar e executar concursos públicos e outros processos seletivos para instituições públicas e particulares”* e de *“planejar (...) serviços técnicos a quaisquer entidades interessadas na problemática da seleção de candidatos”*. Incluindo-se dentre esses processos seletivos os concursos de ingresso a cursos e escolas, aliás, pode-se afirmar com tranquilidade que essas outras atividades acham-se insertas no campo educacional, segundo a noção deste oferecida pelo tributarista acima referido, estando, de resto, indiscutivelmente relacionadas às finalidades essenciais da autora.

Ademais, em análise ao presente caso, é importante registrar que o I. Relator consignou:

178. Pois bem. O Ato Declaratório Executivo nº 122, de 2018, suspendeu a imunidade do IRPJ em razão de descumprimento dos requisitos legais de que tratam o art. **14, II**, do CTN e art. 12, caput, **§2º, b**, e §3º da Lei 9.532, de 1997, conforme apurado na Notificação Fiscal de Suspensão de Imunidade. Quanto à CSLL, apontou que a recorrente não é beneficiária da isenção prevista no artigo 15, §1º da Lei 9.532, de 1997, por não cumprir as exigências previstas na alínea “b” do § 2º e no § 3º do artigo 12 dessa mesma lei, e também não faz jus à imunidade tributária prevista no §7º do artigo 195 da CF, tendo em vista que não é entidade certificada na forma da Lei nº 12.101, de 2009.

179. Para fazer jus à imunidade do IRPJ a entidade deve prestar os serviços para os quais houver sido instituída e os colocar a disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Devem ainda atender aos requisitos previstos no art. 12, § 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º, e no parágrafo único do art. 13 da Lei nº 9.532, de 1997, já com as limitações impostas pela ADI 1802/DF, de 2018. Veja-se:

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) (Vide ADIN Nº 1802)

~~§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 1802)~~

§ 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;

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 N° 1802)**

[...]

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

[...]

~~Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais. **(Vide ADIN N° 1802)**~~

Parágrafo único. Considera-se, também, **infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento**, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

~~Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se **o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.** **(Vide ADIN N° 1802)**~~

180. Tem-se, portanto, como requisitos para fruição da imunidade: i) não remunerar, por qualquer forma, dirigentes pelos serviços prestados; ii) **aplicar integralmente o recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais**; iii) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades legais; iv) conservar pelo prazo de cinco anos comprovantes de receitas, despesas e de quaisquer atos ou operações modificadores sua situação patrimonial; e v) apresentar, anualmente, declaração de rendimentos.

181. O tema em análise foi objeto da ADI 1802, de 2018, ocasião em que o Tribunal, por unanimidade, nos termos do voto do Relator Ministro Dias Toffoli, confirmou a medida cautelar e julgou parcialmente procedente a ação e declarou: i)

inconstitucionalidade formal da alínea *f* do § 2º do art. 12; do art. 13, *caput*; e do art. 14;
ii) inconstitucionalidade formal e material do art. 12, § 1º, todos da Lei 9.532/97, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais.

A divergência consignada, pois, refere-se ao sentido e à amplitude do dispositivo: “(...) aplicação integral dos recursos institucionais para a manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade”, ou, com a destinação integral do resultado obtido (ainda que com superávit) à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade (art. 12, § 2º, b) e § 3º).

A meu ver, com máxima vênia a entendimentos diversos, a conservação de reservas, ainda que por longo período, mas desde que vinculadas aos objetivos de preservação da entidade (que é também ligado à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos sociais da mesma), sem desvio de finalidade, não acarretam a suspensão da imunidade.

Isto porque, como se pode observar nos próprios dispositivos legais acima mencionados, **não há previsão expressa de lapso temporal mínimo ou máximo para a administração de reservas ou recursos em favor dos fins institucionais da entidade.**

A legislação, igualmente, também não estabelece limitação quantitativa (valores mínimos ou máximos) para essas mesmas reservas ou recursos.

Assim, não parece lógico que a não utilização de eventual superávit, para fins de capitalização da entidade, conforme sustentou a Recorrente, deva necessariamente ser confundida com a não aplicação integral dos recursos à manutenção e ao desenvolvimento de seus objetivos, o que é vedada pelo artigo 14 do CTN.

Em verdade, tais reservas devem ser utilizadas em prol da manutenção e conservação da própria entidade, sendo válidas estratégias adotadas pelos gestores para fortalecer reservas a médio, curto ou a longo prazo para preservação e fortalecimento do patrimônio da entidade, destinada a atingir seus fins ou objetivos sociais.

Portanto, não havendo vedação expressamente estabelecida por lei, entendo que apenas com a saída dos recursos do patrimônio da entidade, mediante o desvio de aplicação dos recursos, é que pode se afirmar que não foram cumpridos os requisitos do art. 14.

Nesse aspecto, concordo integralmente com a transcrição do excerto do voto da Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, nos autos do Processo n. 10314.729115/2014-11, Acórdão n. 1401-003.038, que analisou os mesmos fatos julgados nesses autos, para outro período:

Em contraposição a motivação da decisão, a Recorrente argumenta que no ano de 2010 a Superintendência de Educação iniciou vários processos relevantes na área, destacando como principais o Programa Internacional de Bolsas de Pós Graduação (IFP), realizado com a Fundação FORD. Foi criado o Núcleo de Estudos em Avaliação - NFA, cuja meta era no campo de avaliação educacional e demais eixos de pesquisas destinadas ao desenvolvimento de abrangência nacional, com contratação de novos pesquisadores.

Demonstra que os projetos mais abrangentes contaram com a parceria e apoio do Ministério da Educação, do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), FAPESP, CNPq, Fundação Ford, Fundação Victor Civita, UNESCO, Instituto Ayrton

Senna, Grupo Positivo, Intel, Sicred e outras parcerias em programas de formação de professores e estudos sobre a qualidade da educação infantil.

Assim, sustenta que era questão de responsabilidade com a eficiência da instituição a preservação de seu patrimônio, não podendo permitir a sua descapitalização, razão pela qual a aplicação do superávit de deu da maneira constatada pela autoridade fiscal.

Sustenta também que a lei não diz a proporção nem o período em que o superávit deve ser aplicado, não constituindo qualquer irregularidade na conduta da Recorrente em amealhar superávit para aplicações futuras.

Portanto, entendo assistir razão à Recorrente quando aduz que a preservação do patrimônio fundacional é compromisso dos administradores e que a inexistência de fins lucrativos não implica necessariamente em ter receitas limitadas a suportar apenas os custos operacionais, devendo ter sobras financeiras, bem geridas, até para evoluir e se modernizar, aprimorando seus objetivos institucionais e cumprir com sua finalidade, tendo sido o superávit da Recorrente sempre mantido em seu patrimônio, no desenvolvimento e manutenção das suas atividades dentro do país.

Além disso, reforço que a imunidade da mesma contribuinte foi objeto de inúmeras controvérsias no âmbito do Tribunal Paulista e sempre mantida:

APELAÇÃO CÍVEL – Ação ordinária – IPTU do exercício de 2014 – Município de Barueri. 1) Imunidade tributária - Fundação sem fins econômicos e lucrativos – Imóvel tributado que se relaciona com as atividades da Fundação – Preenchimento dos requisitos legais previstos no art. 14 do CTN para a concessão do benefício - Imunidade tributária reconhecida - Inteligência do art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal. 2) Honorários advocatícios fixados em 10% sobre o valor da causa (R\$ 4.296,36/março de 2014) - Verba fixada não se mostra excessiva – Inteligência do art. 20, § 4º do CPC – Sentença mantida – Recurso não provido. (TJSP; Apelação Cível 0007438-82.2014.8.26.0068; Relator (a): Raul De Felice; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Barueri - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 01/12/2015; Data de Registro: 10/12/2015)

APELAÇÃO CÍVEL - Ação Declaratória - Imunidade - IPTU - Fundação sem fins lucrativos - Pretendido reconhecimento da imunidade de IPTU - Possibilidade - Alegação de que se trata de entidade sujeita à imunidade tributária - Entendimento do § 4º do art. 150 da CF - A Constituição Federal não veda a cobrança pelos serviços prestados por entidade que se organiza sob a modalidade filantrópica ou sem fins lucrativos, exige apenas que os recursos sejam integralmente aplicados na manutenção dos objetivos institucionais, sem distribuição de lucros - Reconhecido o direito à imunidade - Sentença mantida - Recurso improvido. (TJSP; Apelação Cível 0012774-38.2012.8.26.0068; Relator (a): Eutálio Porto; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro de Barueri - Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 15/03/2016; Data de Registro: 21/03/2016)

TRIBUTÁRIO. IPTU. SENTENÇA QUE JULGA IMPROCEDENTE AÇÃO DECLARATÓRIA. DESNECESSIDADE DE ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA PARA ACESSO AO PODER JUDICIÁRIO. ENTIDADE EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. REQUISITOS DA IMUNIDADE PREENCHIDOS. BENESSE CONSTITUCIONAL RECONHECIDA. APELO DA CONTRIBUINTE PROVIDO. Desnecessário exaurimento da via administrativa antes de bater-se às portas da Justiça. Enquadrando-se no que dispõem a Constituição da

República (art. 150, inc. VI, "c") e o Código Tributário Nacional (art. 14), fundação dedicada à educação faz jus a imunidade recíproca e, por conseguinte, não tem de pagar IPTU.

(TJSP; Apelação Cível 1001834-72.2020.8.26.0114; Relator (a): Botto Muscari; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Campinas - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 24/09/2021; Data de Registro: 24/09/2021)

Todos esses precedentes judiciais apenas reforçam o entendimento deste Conselheiro de que os critérios legais para concessão da imunidade foram devidamente preenchidos.

Assim, por entender que a capitalização da empresa para investimento futuro ou mesmo para garantia das atividades da entidade não está vedada pela legislação de regência, peço vênua ao Sr. Relator para dele discordar e dar provimento ao Recurso Voluntário.

Finalmente, uma vez mantida a imunidade da Recorrente, deixo de me manifestar sobre os demais argumentos apresentados no Recurso Voluntário, pela perda de objeto.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso e, no mérito, dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Jeferson Teodorovicz