



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11234.720082/2020-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.327 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO DE TRIBUTOS POR ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. ALEGADA DISTRIBUIÇÃO INDEVIDA DE PATRIMÔNIO DE FUNDAÇÃO EDUCACIONAL, SEM FINS LUCRATIVOS, MEDIANTE PAGAMENTO DE DESPESAS MÉDICAS DE DIRIGENTE. INOCORRÊNCIA DE IRREGULARIDADE.

O art. 14, I, do CTN, contempla comando aberto que objetiva proibir entidades imunes e isentas a não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título. O bem jurídico tutelado pela norma consiste no adequado direcionamento de parcela das receitas imunes ou isentas, a fim de que as mesmas alcancem suas reais finalidades.

O pagamento de despesa médica, de natureza emergencial, para tratamento de câncer de diretores ou funcionários da entidade assistencial não representa, por si só, desvio de suas finalidades, devendo-se analisar se a realização de tal dispêndio, isoladamente considerada, é capaz de descortinar o alegado desatendimento da norma, no sentido de ruir a imunidade a que fazia jus a pessoa jurídica.

Não guarda qualquer parâmetro de proporcionalidade admitir que o pagamento regular de despesa médica, direcionada a tratamento emergencial de câncer de integrante da entidade imune ou isenta, possa ser considerado distribuição indevida de patrimônio.

PERDA DE IMUNIDADE E ISENÇÃO DE TRIBUTOS POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS SUPERAVITÁRIOS EM APLICAÇÕES FINANCEIRAS E COMPRA DE ATIVOS CULTURAIS. INOCORRÊNCIA DE OFENSA À MANUTENÇÃO DE OBJETIVOS INSTITUCIONAIS DE FUNDAÇÃO EDUCACIONAL.

A preservação do patrimônio fundacional pode ser realizado de várias formas, seja através da aplicação imediata dos resultados superavitários em ações imediatas, em favor dos objetivos institucionais da pessoa jurídica, seja na conservação de valores e bens à margem do custeio direto dos custos operacionais. Ocorrendo o superávit da entidade, desde que mantido integralmente em seu patrimônio e tendente a realizar o desenvolvimento

futuro das suas atividades dentro do país, no âmbito de seus objetivos institucionais, a imunidade deve ser mantida.

O critério definidor da adequação ou inadequação da destinação do recurso consiste no retorno, ainda que futuro, do investimento exclusivamente para manutenção ou desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade imune ou isenta, devendo-se afastar qualquer dispêndio que objetivamente o subverta.

A entidade imune ou isenta pode aplicar recursos oriundos de superávit para gerar ganhos financeiros, assim como pode investir em bens de ativos, como obras de arte que componham suas iniciativas culturais, desde que não haja comprometimento de suas atividades regulares e não haja desvio de finalidades dos aportes destinados a investimentos diversos.

LANÇAMENTOS DE IRPJ E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. DESCONSTITUIÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO QUE LHE DEU ORIGEM. EXONERAÇÃO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO.

A desconstituição de ADE que suspende imunidade e isenção de tributos torna sem efeitos os lançamentos dele decorrentes, porquanto afastada a causa jurídica que lhes deu causa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, que dava parcial provimento ao recurso apenas para reduzir para 100% o percentual a ser aplicado para encontrar o valor da multa de ofício qualificada. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

1. O presente processo administrativo trata conjuntamente da suspensão de imunidade e isenção tributária de fundação educacional e os respectivos lançamentos dos tributos dela decorrentes (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), referentes ao ano-calendário de 2015.

2. A administração tributária indicou os motivos da suspensão no relatório fiscal (TVF) de fls. 2143/2148, do qual resultou a expedição do Ato Declaratório Executivo n.º 91/2000, que consigna o alcance do ato administrativo e respectivos efeitos (fls. 2060):

I – Declara suspensa a imunidade tributária da pessoa jurídica, em virtude de alegada inobservância do disposto nos artigos art. 9º, §1º, e 14, incisos I e II, do Código Tributário Nacional (CTN – Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), com redação dada pela Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001.

II – Determina que os efeitos da suspensão serão considerados no período de apuração correspondente ao ano-calendário de 2015, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e às contribuições sociais (CSLL, PIS E COFINS).

III – Dá ciência à contribuinte para impugnar o ato declaratório, nos termos da lei.

3. Consta do TVF o relato das infrações que fundamentaram a suspensão da imunidade em questão, que consistem basicamente nos fatos ora transcritos:

INFRAÇÕES APURADAS EM RELAÇÃO AO IRPJ e À CSLL

Em relação ao IRPJ e à CSLL, a partir da ECD acima referida, foram apurados os resultados para cada um dos trimestres encerrados em 31/03/2015, 30/06/2015, 30/09/2015 e 31/12/2015, conforme o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL – ANO-CALENDÁRIO DE 2015 (anexo e parte integrante do presente Relatório Fiscal).

Outrossim, os valores contabilizados nas contas contábeis 62039799 – OUTRAS DESPESAS GERAIS e 62030102999 - OUTROS SERVICOS - P. JURIDICA / DESP. GERAIS, referentes a dispêndios com o tratamento de saúde do Sr. Airton José Vidal Queiroz, na época dos fatos presidente da FEQ, e de seus conselhos curador e diretor, verificados em cada um dos trimestres do ano-calendário de 2015, foram objeto de lançamento de ofício, por não se adequarem ao exigido pelo contido no Art. 299 do Decreto N.º 3.000/1999 (RIR/99).

Finalmente, também o montante contabilizado em 31/12/2015 na conta contábil 62070101 - CREDITOS REGISTRADOS EM PERDA, foi objeto de lançamento, por referir-se, conforme resposta do contribuinte ao TIF N.º 06/2019, à perda estimada para créditos de liquidação duvidosa (provisão), lançada em atendimento ao princípio contábil da prudência, em vista do contido no Art. 13, inciso I, da Lei n.º 9.249/95.

INFRAÇÕES APURADAS EM RELAÇÃO À COFINS E AO PIS

Quanto ao PIS e à Cofins, e tendo por base os registros contábeis do contribuinte, foram apuradas infrações decorrentes da falta ou insuficiência de recolhimento referentes a receitas auferidas da prestação de serviços de educação superior (incidência cumulativa), de receitas decorrentes de venda de mercadorias, receitas de convênios, receitas de aluguéis etc. (incidência não-cumulativa) e em decorrência do auferimento de receitas financeiras (incidência não-cumulativa), essas últimas a partir no mês de julho/2015.

Os valores das bases de cálculo mensais de cada um desses tipos de incidência são os apresentados nos demonstrativos: APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO MENSAIS DE PIS/COFINS REGIME CUMULATIVO, APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO MENSAIS DE PIS/COFINS REGIME NÃO-CUMULATIVO e APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO MENSAIS DE PIS/COFINS SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS (anexos e partes integrantes do presente Relatório Fiscal).

Ressalte-se que na apuração dos valores devidos no lançamento da Contribuição ao PIS foram considerados todos os valores declarados/recolhidos no ano-calendário de 2015, conforme consta

do demonstrativo Informações do Extrato do Débito, oriundo das Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) ativas, transmitidas pelo contribuinte.

Esclarecemos, outrossim, que, em relação ao período de apuração dez/2015, o valor declarado pelo contribuinte foi distribuído conforme abaixo:

Total Declarado (R\$)	Infr. Rec. Financeiras (R\$)	Infr. Prest. de Serviços Educ. (R\$)
255.701,88	180.381,42	75.320,46

4. As razões de fato para chegar a tais conclusões estão indicadas no TVF na parte que trata da qualificação da multa, conquanto tenha a administração tributária considerado que a contribuinte, na condição de fundação educacional, teria *“usado o manto da imunidade tributária para, ano após ano, mediante uma política deliberada e de forma constante e reiterada acrescer indefinidamente seu próprio patrimônio social; bem como para distribuir, sempre de forma oblíqua, obscura ou sorrateira, recursos a seus dirigentes, parentes ou afins destes; ou para empresas do Grupo Edson Queiroz, tudo em detrimento do recolhimento dos impostos e contribuições a que está sujeita”* (fls. 2148).

5. Assim, considerou ter havido alegado *“intuito doloso de lesar o fisco federal na forma prevista nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964”*, razão pela qual a multa de ofício foi majorada ao patamar de 150%, conforme previsão do § 1º, do art. 44, da Lei Nº 9.430/1996 (multa qualificada), à época vigente.

6. O relato fático para chegar a tais conclusões consiste nos seguintes pontos controvertidos no TVF (fls. 2146/2148):

QUALIFICAÇÃO DAS MULTAS APLICADAS

Na presente auditoria, conforme detalhadamente descrito na Notificação Fiscal acima referida, verificou-se que a Fundação Edson Queiroz, ao longo de três anos-calendário: 2015, 2016 e 2017, distribuiu parcelas do seu patrimônio ao contratar e pagar despesas médicas do Sr. Airton José Vidal Queiroz, na época dos fatos, dirigente máximo da fundação.

Nesse mesmo período, ao longo dos três anos consecutivos, a FEQ deixou de aplicar parcela significativa de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais. Além disso, como parte de uma política deliberada, esses recursos não destinados a seus objetivos, foram, ao contrário, utilizados em vultosas aplicações no mercado de renda fixa e de renda variável, bem como na aquisição de obras de arte. Tudo com vistas a enriquecer o próprio patrimônio social da fundação com a geração de expressivos e seguidos superávits.

A conduta acima descrita demonstra que a FEQ descumpriu de forma consciente e deliberada as normas contidas no Art. 14, incisos I e II, da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN), e nos três anos auditados, portou-se como pessoa jurídica com finalidade lucrativa, indo de encontro ao exigido pelo Art. 9º, inciso IV dessa lei.

Demais, a FEQ, mesmo descumprindo as normas referidas no parágrafo acima, nos três anos consecutivos, transmitiu ao Sped suas escriturações obrigatórias (ECF e EFDContribuições) como se entidade em pleno gozo de imunidade tributária fosse; deixando, por conseguinte, de recolher todos os tributos por ela devidos.

Na verdade, a Fundação Edson Queiroz já foi fiscalizada e autuada pela Receita Federal, seja quanto ao IRPJ e tributos reflexos, seja quanto às contribuições previdenciárias em duas oportunidades anteriores. Nessas duas fiscalizações foi, também, verificado o descumprimento das normas acima, conforme se pode verificar nos PAF de n.º 10380.722100-2009-63, referente aos anos-calendário de 2005 e 2006; e no de n.º 10380.732877-2012-31, relativo aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010.

Inclusive, conforme descrito no item 34 da Notificação Fiscal acima referida, esses processos foram incluídos pelo contribuinte, em 2017, no Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), instituído pela Lei n.º 13.496, de 24 de outubro de 2017 (conversão da Medida Provisória n.º 783/2017).

Ou seja, a Fundação Edson Queiroz vem descumprindo sistemática e reiteradamente as normas contidas Art. 14, incisos I e II, da Lei n.º 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN) e vem se portando como pessoa jurídica com finalidade lucrativa, ao contrário do que exige o Art. 9º, inciso IV dessa lei.

Na verdade, o patrimônio e os recursos da Fundação Edson Queiroz têm funcionado como uma espécie de reserva de valor para os membros do Grupo Edson Queiroz (GEQ) e suas empresas. Esses, por sua vez, têm acessado os recursos da fundação reiterada e constantemente, mas sempre de modo oblíquo, obscuro ou sorrateiro.

Veja-se, ainda, que o GEQ (<https://grupoedsonqueiroz.com.br/>) é um dos maiores grupos empresariais do Brasil, composto atualmente por 15 empresas e atuação sólida nos ramos de GLP, eletrodomésticos, bebidas, comunicação, incorporação imobiliária e agronegócio. Ainda assim, como acima visto, a Fundação Edson Queiroz, em diversos anos-calendário, inclusive, em cada um dos anos objeto da presente auditoria, distribuiu parcelas de seu patrimônio, seja para pessoas físicas proprietárias últimas das empresas componentes do GEQ, seja para algumas das empresas componentes do desse grupo. Fatos que evidenciam a prática reiterada e constante de infrações à legislação tributária.

Por outro lado, conforme detalhado nos itens 24, 25; e 65 a 76 da Notificação Fiscal que originou o PAF 11234.720082/2020-37, a FEQ deixou, também seguida e continuamente, de aplicar seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais, isso em consequência de uma política deliberada que visa, de forma consciente e consistente a contínua valorização de seu próprio patrimônio social.

Com efeito, a aplicação contínua de vultosos recursos da FEQ nos mercados de renda fixa e de renda variável ou, mais recentemente, na aquisição de obras de arte, configura uma completa inversão de valores, pois, os seus recursos que deveriam, necessariamente, por força dos mandamentos legais já vistos, ser destinados à prestação de serviços educacionais, são aplicados seguidamente na acumulação de um patrimônio social cada vez maior.

7. O TVF não registra atribuição de responsabilidade tributária a nenhum dos sócios ou diretores da entidade educacional, a qual impugnou a expedição do Ato Declaratório Executivo em comento e os respectivos lançamentos tributários.

8. Após regular tramitação, a impugnação contra o ADE e contra os lançamentos foi a julgamento da DRJ, que manteve os manteve integralmente, em decisão assim ementada (fls. 4167/4233):

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, "C", CF/88. SUSPENSÃO DEVIDA. É irrelevante se o beneficiário tinha ou não como arcar com as despesas no montante de mais de um milhão de reais em três anos, pois o fato é que a entidade que gozava de imunidade tributária direcionou este volume não desprezível de recursos para beneficiar seu presidente e isso ofende o art. 14, I, do CTN.

ISENÇÃO DO ART. 15 DA LEI N. 9.532/97. INAPLICÁVEL. A razão pela qual foi suspensa a imunidade tributária da impugnante também a impede de gozar da isenção tributária prevista no art. 15 da Lei n. 9.532/97, pois, para o gozo dessa isenção, devem ser observadas as condições estabelecidas no § 2º do art. 12 da mesma lei, sendo que a impugnante não atende ao disposto na letra "b" do aludido § 2º.

MULTA QUALIFICADA. É dolosa a conduta de arcar com as despesas médicas do presidente da entidade imune, durante 3 anos e, só depois de intimada pelo Fisco, tentar reverter o prejuízo que tinha causado ao patrimônio que estava afetado a finalidades educacionais e culturais. Ao se esconder indevidamente no manto da imunidade, mesmo sabendo que estava infringindo as condições para o seu gozo, a impugnante retardou o conhecimento pelo Fisco dos fatos geradores, o que se enquadra no conceito de sonegação fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, aos lançamentos da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

9. Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF, em que suscita os seguintes pontos de defesa:

- a) Necessidade de anulação das cobranças de contribuições sociais e impossibilidade de suspensão da imunidade e isenção pelo mesmo Ato Declaratório. Entende que o § 10º do art. 32 da Lei 9.430/94 exige que sejam realizados dois atos distintos, de forma que a suspensão da imunidade do IRPJ deve ser tratada separada da que trata das contribuições sociais, no caso em análise, da CSLL, PIS e COFINS. Argumenta não ser possível que a suspensão da imunidade do imposto albergue tributos diversos, porquanto implicar violação ao princípio da legalidade.
- b) Ausência de distribuição de patrimônio ao presidente da fundação, porquanto não caracterizada em razão do pagamento de despesas médicas para tratamento de câncer. Alega que o mesmo administrava a fundação desde 1982, levando-a a se tornar uma entidade educacional, de arte, cultura e esporte com relevância nacional, sem ter sido remunerado a qualquer tempo.
- c) Justifica que o presidente, além de administrador da fundação, lutou contra um câncer nos anos de 2015, 2016 e 2017, com diversas internações e tratamentos, tendo a pessoa jurídica prestado amparo institucional para organizar seu tratamento médico e assegurar suporte logístico de cuidadores e outros cuidados médicos, sem que tal medida repercutisse nas finalidades e receitas da entidade.
- d) Alega que os cuidados com a saúde permitiam que a presidência fosse mantida em nome do titular, que há décadas impulsionava a fundação. Assim, a medida em questão atendia aos interesses e fins da gestão daquela universidade.
- e) Controverte o fato de que a alegada distribuição de patrimônio não teria se realizado, conquanto os montantes do tratamento médico importassem em

0,16% do faturamento do período, esclarecendo que o óbito veio a ocorrer em 2017, mesmo diante dos esforços realizados.

- f) Esclarece que, ainda em 2017, antes mesmo da fiscalização relacionada ao presente feito ter se iniciado, a fundação notificou o espólio do *de cujus*, a fim de que houvesse a recomposição dos valores do tratamento médico (fls. 1748), tendo sua inventariante contra notificado a instituição para informar que os valores seriam restituídos, sem oposição, fato que foi efetivado antes da conclusão do lançamento em questão.
- g) Assim, defende que, além do pagamento do tratamento não representar distribuição do patrimônio da contribuinte, houve integral devolução dos haveres, preservando-se todas as finalidades protegidas pela imunidade em questão e afastando-se qualquer intuito doloso associado aos fatos narrados, fato que seria comprovado, complementarmente, com despacho do Ministério Público do Estado do Ceará, que consignou a inexistência de desvio de patrimônio de 2010 a 2019 (fls. 4290 e seguintes).
- h) Ressalta a possibilidade de remunerar o presidente em exercício, conforme argumento alternativo e complementar, sob a alegação de que o art. 14, I, do CTN *não impede a remuneração dos diretores pelas entidades beneficentes*, além de que a Lei 12.101/2009 passou a autorizar a remuneração dos dirigentes no exercício da gestão executiva das fundações. Assim, a vedação estaria condicionada às hipóteses em que *houvesse clara desproporção dos pagamentos em relação ao que se pratica no mercado é que poderia se cogitar em distribuição do patrimônio da fundação*.
- i) Alega a falta de razoabilidade/proporcionalidade da suspensão da imunidade e lançamento dos tributos em razão do pagamento de assistência médica ao seu presidente.
- j) Suscita ser necessária a correção/ajuste da base de cálculo dos tributos lançados, porque a administração tributária (I) não reconheceu a dedutibilidade das Perdas de Inadimplência ao apurar o IRPJ/CSLL, que representam despesas dedutíveis conforme previsão do art. 9º, § 1º, da Lei 9.430/96 – e que totalizam no presente caso o montante de R\$ 20.388.239,94 –, e (II) levou doações governamentais para a base de cálculo do PIS/COFINS, alegando que as subvenções governamentais não integram a base de cálculo das referidas contribuintes, por disposição da Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03;
- k) Combate a qualificação da multa de ofício, ante a inexistência de atitude dolosa, simulada ou em conluio, esclarecendo que toda a operação foi regularmente registrada e escriturada.

10. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso, em que defende a manutenção do ADE e dos respectivos lançamentos, sob tais fundamentos:

- a) Inexistência de nulidade na exigência das contribuições sociais, e que, *desde o início do procedimento fiscal, o contribuinte foi informado que os descumprimentos do art. 14, I e II, do CTN, acaso confirmados, ensejariam a cobrança do IRPJ e dos tributos reflexos. Além disso, o Ato Declaratório Executivo enuncia expressamente que os efeitos da suspensão se aplicam “relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e às contribuições sociais (CSLL, PIS e COFINS)”, em virtude da inobservância do disposto no art. 14, incisos I e II do CTN.*
- b) No mérito, defende ter ocorrido o descumprimento do art. 14, I, do CTN, por entender que a contribuinte distribuiu renda a seu diretor presidente por meio do pagamento de despesas médicas, relacionadas a contratos de prestação de serviços de internação ou assistência domiciliar (“*home care*”), serviços de cuidadores pessoais e serviços de avaliação e cuidados médicos. Assim, restariam descumpridos os objetivos institucionais da entidade.
- c) Alega que os montantes não são desprezíveis e que o impedimento legal não indica valores mínimos para considerar a distribuição indevida da renda da fundação, além de que seus gestores estavam cientes do equívoco perpetrado, porquanto realizado por três anos consecutivos.
- d) Contesta que a devolução dos valores pelo espólio do beneficiário das despesas médicas tenha repercussão no presente caso, pois a infração já teria se consolidado.
- e) Em relação à alegação de que o art. 29, I, da Lei nº 12.101/2009, autoriza o pagamento de remuneração a gestores das fundações, defende que a mesma *se mostra desprovida de qualquer razoabilidade. Inicialmente é importante ter em mente que deve ser examinado o que efetivamente foi realizado e não o que, em tese, seria possível. Logo, não havendo qualquer previsão no estatuto da fundação acerca do pagamento de remuneração a seus diretores, resta incorreto o direcionamento de recursos.*
- f) Traz argumentos complementares relacionados ao ano de 2016, nos seguintes termos: *Conforme relatado pela autoridade fiscal e corroborado pelo Ministério Público, que desaprovou as contas da FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ relativas ao ano de 2016, restou comprovado um acúmulo injustificável e desnecessário de recursos financeiros e ativos gerais, que deveriam estar sendo utilizados no desenvolvimento das finalidades da entidade, mas não o foram, representando apenas aplicações de capital com fins econômicos. Reforce-se que, como bem pontuou a autoridade fiscal, o caso sob exame não trata de mera aplicação financeira momentânea para a manutenção do poder aquisitivo da moeda e proteção do patrimônio social da entidade, com vistas à aplicação dos recursos nos objetivos institucionais da fundação. Trata-se, sim, de uma política deliberada de aplicar verdadeiras fortunas no mercado financeiro (cerca de 3 bilhões de reais) em detrimento dos objetivos institucionais. Tal desvirtuamento descaracteriza a própria finalidade da fundação.*

- g) Quanto aos ajustes na base de cálculo do lançamento, defende que a matéria está alcançada pela preclusão, conquanto não controvertida na impugnação ao lançamento.
- h) Defende a manutenção da multa qualificada, reitera a prática de atitude dolosa pela contribuinte e confirma os fundamentos do TVF.

11. Consta dos autos petição de fls. 4314/4315, protocolada em nome de RENATA QUEIROZ JEREISSATI, MANOELA VALENÇA QUEIROZ BACELAR PAIVA, LENISE QUEIROZ ROCHA, PAULA QUEIROZ FROTA, IGOR QUEIROZ BARROSO e EDSON QUEIROZ NETO, informando que os mesmos foram intimados em decorrência do acórdão da DRJ e estariam vinculados a procedimento diverso, objeto do ADE 113/2021, diferente do que ora se analisa. Não obstante, alertam para o fato de que as intimações foram equivocadas e não afetam o processo conexo, que se encontra no aguardo de apreciação da DRJ.

12. Também consta derradeira manifestação da contribuinte às fls. 4350/4355 e respectivos anexos de fls. 4356/4360, em que apresenta documentos adicionais para demonstrar que os valores relacionados às despesas médicas pagas para tratamento do câncer de seu Presidente foram devolvidos pelo espólio após a conclusão do inventário.

13. É o relatório.

Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

14. O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para ser conhecido.

15. A intimação da contribuinte da decisão da DRJ ocorreu em 09/08/2022 (terça-feira), conforme documento de fls. 4252, havendo o Recurso Voluntário sido protocolado em 07/09/2022 (fls. 4254), portanto, dentro do prazo legal.

PRELIMINARMENTE – CHAMAMENTO DO FEITO À ORDEM

16. A petição de fls. 4314/4315 das pessoas físicas nela apontadas alerta quanta ao fato das mesmas não estarem relacionadas ao presente feito e, mesmo assim, terem sido intimadas sobre a decisão recorrida.

17. Registra, ainda, a existência de processo diverso, que tem como objeto outro Ato Declaratório Executivo (ADE 113/2021), ainda pendente de julgamento pela DRJ, em que apresentaram regular impugnação e aguardam regular processamento. Requerem, assim, o “cancelamento” das intimações, para que o presente processo *seja desmembrado em dois processos com tramitação autônoma. O primeiro processo deve abranger os autos de infração originados do ADE 91/2020 e ser encaminhado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, para julgamento do recurso voluntário em face do Acórdão 101-016.770, já apresentado pela contribuinte Fundação Edson Queiroz. O segundo processo deve incluir os*

autos de infração relacionados ao ADE 113/2021, cujas impugnações ainda não foram analisadas pela DRJ.

18. O alerta dos peticionários é relevante, mas a solução apontada não é necessária, pois o presente processo apenas discute o ADE 91/2020 e não está vinculado ao segundo Ato Declaratório Executivo emitido no ano seguinte ADE 113/2021, o qual não foi controvertido no TVF nem em qualquer fase processual aqui analisada.

19. Verdadeiramente, houve intimação das pessoas físicas apontadas nas petição, conforme documentos de fls. 4244/4298, mas não geraram qualquer efeito jurídico, porquanto equivocadas. De fato, os interessados não são parte no presente feito e não lhes foi atribuída responsabilidade tributária solidária, razão pela qual nem impugnaram o lançamento nem contestaram o ADE em apreço, apenas a contribuinte o fez.

20. Assim, não se faz necessário nenhum tipo de chamamento do feito à ordem nem é necessário qualquer regularização processual, vez que a contribuinte exercitou plenamente seu direito de defesa e realizou o contraditório em todas as fases do processo, trazendo a matéria para julgamento do CARF.

21. As intimações das pessoas físicas foram inócuas, porquanto endereças a destinatários que não são parte do processo. Como não geraram consequências jurídicas, nem no presente processo, nem em qualquer outro, devem ser desconsideradas para a análise de mérito ora realizada.

22. Alerta-se que tais intimações não podem ser aproveitadas para nenhum processo conexo, pois fazem expressa menção ao julgamento que a DRJ realizou no presente feito, indicando o número da decisão ora recorrida (acórdão 101-106.770) e o número do presente processo (nº 11234.720082/2020-37), conforme reprodução abaixo:

Intimação nº 1495/2022

Processo: 11234.720082/2020-37
Responsável Solidário: Paula Queiroz Frota
CPF/CNPJ: 161.827.403-10
Endereço: Praça da Imprensa Chanceler Edson Queiroz, S/N, Dionísio Torres,
Fortaleza - CE
Cep. 60135-690

Sujeito Passivo: Fundação Edson Queiroz
CNPJ: 07.373.434/0001-86

Ref.: Acórdão: 101-016.770

AVISO DE RECEBIMENTO		Digital	CER
DESTINATÁRIO: PAULA QUEIROZ FROTA PCA DA IMPRENSA CHANCELER EDSON QUEIROZ, SN DIONISIO TORRES 60135690 - FORTALEZA - CE			CARIMBO UNIDADE DE ENTREGA 02 MAR 2023 
YA167286183AA 			
ENDEREÇO PARA DEVOLUÇÃO DO AR - Centralizador Regional			
TENTATIVAS DE ENTREGA _____ : _____ h _____ : _____ h _____ : _____ h _____ : _____ h _____ : _____ h _____ : _____ h		MOTIVOS DE DEVOLUÇÃO <input type="checkbox"/> Mudou-se <input type="checkbox"/> Endereço Insuficiente <input type="checkbox"/> Não Existe o Número <input type="checkbox"/> Desconhecido <input type="checkbox"/> Outros	
ATENÇÃO: h após a 3ª tentativa, devolver o objeto.		<input type="checkbox"/> Recusado <input type="checkbox"/> Não Apresentado <input type="checkbox"/> Assente <input type="checkbox"/> Falecido	
RUBRICA E MATRÍCULA DO ENTREGADOR 			
PARA USO EXCLUSIVO DO REMETENTE - OPCIONAL \$11234720082202037 INTIMAÇÃO DE RESULTADO DE JULGAMENTO 14952022 E OUTROS DOC			
SIGNATURA DO RECEBEDOR 		DATA DA ENTREGA 02/03/23 Nº DOC DE IDENTIFICAÇÃO 1171516	
NOME LEGÍVEL DO RECEBEDOR _____			

23. Assim, considero sem efeito as intimações fls. 4244/4298, que têm como destinatários os terceiros que não são partes no presente processo: RENATA QUEIROZ JEREISSATI, MANOELA VALENÇA QUEIROZ BACELAR PAIVA, LENISE QUEIROZ ROCHA, PAULA QUEIROZ FROTA, IGOR QUEIROZ BARROSO e EDSON QUEIROZ NETO.

NULIDADES SUSCITADAS

24. A contribuinte requere a *anulação* dos autos de infração relacionados às contribuições sociais, por entender que os efeitos do ADE alcançam apenas o IRPJ e que o § 10º do art. 32 da Lei 9.430/94 exige que sejam realizados dois atos distintos: um para tratar da suspensão da imunidade do IRPJ e outro para suspender a isenção das contribuições sociais. Defende que *seria necessário a expedição de ADE específico de suspensão da isenção, motivo pelo qual devem ser anulados os autos de infração lavrados para cobrança de CSLL, PIS e COFINS.*

25. A nulidade dos referidos lançamentos não está configurada, pois o ADE objetivamente retratou o duplo efeito de alcançar a imunidade do IRPJ e a isenção das contribuições sociais. Em ambos os casos, a administração tributária fundamentou as razões da suspensão *em virtude da inobservância do disposto nos artigos Art. 9º, §1º, e 14, incisos I e II, do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), com redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.*

26. É dizer: não houve apenas referência à suspensão da imunidade do IRPJ, mas expressa observação de que o alegado descumprimento da legislação alcançava, pelos mesmos motivos, a suspensão da isenção das contribuições, conforme consignou o ADE (fls. 2060), nesses termos (grifou-se):

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM FORTALEZA-CE, no uso da atribuição que lhe confere os artigos 336 e 360, do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, publicada no DOU de 27 de julho de 2020, com base no art. 32, § 3º, da Lei nº 9.430,

de 27 de dezembro de 1996, e tendo em vista o que restou apurado no processo administrativo nº 11234.720082/2020-37, DECLARA:

I – **SUSPENSA a imunidade tributária** da pessoa jurídica FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ, inscrita no CNPJ sob o nº 07.373434/0001-86, **em virtude da inobservância do disposto nos artigos Art. 9º, §1º, e 14, incisos I e II, do Código Tributário Nacional** (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), com redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

II – **Os efeitos da suspensão será considerado no período de apuração correspondente ao ano-calendário de 2015, relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e às contribuições sociais (CSLL, PIS E COFINS).**

III – Dê-se ciência ao contribuinte, o qual poderá impugnar o presente ato declaratório, prazo de 30 (trinta) dias, contados de sua ciência, à qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente, segundo o que dispõe o Art. 32, § 6º, da Lei nº 9.430, de 1996.

27. Não há na legislação dispositivo que exija a expedição de dois ADE's quando for possível declarar seus efeitos em um só, desde que apresente ao contribuinte todos os fundamentos e efeitos pretendidos do ato administrativo, a fim de permitir que o interessado possa impugná-lo, mediante o exercício do direito de defesa e do contraditório.

28. Aliás, ao concentrar as suspensões do IRPJ e das contribuições sociais em apenas um ato administrativo, favorece-se a concentração das controvérsias manifestadas pelo interessado em um único processo, que é instrumento à realização da Justiça Fiscal e, como tal, será mais eficiente quanto mais simples e objetivo forem seus meios.

29. Desde o início do procedimento, o contribuinte teve acesso integral às razões que fundamentaram o ato suspensivo dos tributos lançados, inexistindo nenhum óbice à sua plena defesa, portanto, não há nulidade a ser decretada, inclusive, por falta de prejuízo formal ou material, por menor que seja.

30. Registre-se que o que não é possível é a expedição de ADE que apenas faça referência à suspensão da imunidade do IRPJ e, paralelamente, sem instauração de nenhum contraditório quanto às contribuições sociais, pretenda a administração tributária lançá-las. Não é esse o caso dos autos, pois o ADE em questão foi motivado e fundamentado.

31. Foi exatamente o que julgou este Colegiado, em composição parcialmente diversa, para reconhecer a nulidade nos casos que a suspensão de imunidade relativa à CSLL não for indicada no respectivo ADE, porquanto tal omissão representa vício insanável em razão de limitação ao exercício da ampla defesa e do contraditório, nesses termos (grifou-se):

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. (Acórdão nº 1201-005.581 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de setembro de 2022, maioria, Redator Designado Conselheiro Jeferson Teodorovicz)

32. Cite-se, ainda, outro precedente desta mesma turma do CARF, no mesmo sentido aqui contextualizado:

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE/ISENÇÃO - IDENTIDADE DE RITO E REQUISITOS LEGAIS. Os requisitos legais e o rito processual para a suspensão da imunidade e da isenção são os mesmos. Verificada a não observância dos requisitos legais para fins do benefício da imunidade/isenção, bem como a higidez do rito processual adotado, não há falar-se em manter-se a suspensão da imunidade e inaugurar-se um novo rito para a suspensão da isenção. Tem-se na espécie a suspensão da imunidade/isenção do IRPJ. (Acórdão nº 1201-003.439 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 12 de dezembro de 2019, maioria, Redator Designado Conselheiro Efigênio de Freitas Junior).

33. Outrossim, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais indica precedente que afastou o lançamento de contribuição social diante da *ausência de suspensão expressa por ato declaratório*, hipótese que verdadeiramente macula o art. 32 da Lei 9.430/96, conforme defende a recorrente. Mas que não é o caso dos autos, pois *houve ato declaratório executivo de suspensão das contribuições sociais, no mesmo ADE que suspendeu a imunidade do IRPJ*. Eis os fundamentos que ensejaram o posicionamento da instância *ad quem* (grifou-se):

IMUNIDADE. ISENÇÃO. COFINS. AUSÊNCIA DE SUSPENSÃO EXPRESSA POR ATO DECLARATÓRIO. DESOBEDIÊNCIA AO ART. 32 DA LEI Nº 9.430/96. **INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO. A ausência de suspensão da imunidade/isenção do contribuinte em relação à Cofins, com o conseqüente desrespeito ao rito estabelecido pelo art. 32 da Lei nº 9.430/96, torna insubsistente o lançamento.**

Voto: ...

O cerne da discussão, portanto, é a melhor exegese do previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996, verbis:

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.

§ 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.

§ 11. Somente se inicia o procedimento que visa à suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos após trânsito em julgado de decisão do Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (Revogado pela Lei nº 13.165, de 2015)

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Há ao menos duas principais interpretações do dispositivo acima transcrito. Para uma delas, a previsão do parágrafo primeiro é dirigida à imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, que trata especificamente de impostos:

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; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. [...]

De acordo com a linha de pensamento, o art. 32 é dirigido às entidades imunes de impostos, não se aplicando, por conseguinte, às contribuições sociais, dentre elas a Cofins.

A segunda vertente de pensamento defende que a previsão do parágrafo dez do artigo acima transcrito determinaria que o mesmo rito aplicável à suspensão da imunidade deveria ser utilizado para os casos de suspensão da isenção. Daí decorreria, à luz do previsto no art. 195, § 7º da Constituição Federal, que seria necessário procedimento específico para suspensão da isenção da Cofins.

Alinho-me a essa corrente de interpretação.

Sabe-se que as hipóteses de isenção de Cofins, por exemplo, são inúmeras e dispersas na legislação o que exigiria, de antemão, a aplicação do rito ao menos similar ao previsto no art. 32 da Lei n.º 9.430/96, com expedição prévia ao lançamento de ato declaratório de suspensão de isenção/imunidade, com direito ao contraditório.

Isso porque, **para suspender benefícios desse jaez, há de se garantir ao Contribuinte o seu direito inafastável de contraditar as razões que levaram ao ato suspensivo, o que não ocorreu no caso concreto em relação à exigência de Cofins.**

Desse modo, **ato suspensivo do benefício deve ser prévio, antecedente de procedimento fiscal tendente a apurar eventuais valores devidos,** ainda mais no caso concreto em que o Contribuinte entende ser imune (entidade beneficente de assistência social, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal) e a autoridade fiscal a trata como sendo entidade isenta, matérias que seriam alvo de discussão preliminar no bojo do procedimento específico de suspensão de imunidade/isenção, procedimento não adotado pelo Fisco.

Dito isso, importa trazer ao julgamento notícia do que fora discutido em relação à suspensão da imunidade tributária. Como ressaltou o Acórdão ora recorrido, o litígio relativo à suspensão da imunidade (de IRPJ) foi travada em outro processo administrativo (18471.000221/2002-77, Acórdão n.º 9101-000.702), no qual este Colegiado, ainda que em composição absolutamente distinta da atual, assim decidiu:

Por outro lado, se este não for o entendimento desta E. Turma, volta-se a questão de mérito, qual seja, a suspensão da imunidade tributária por infringência do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, e no art. 14, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Como se depreende dos autos, a suspensão da imunidade da instituição foi procedida pelo fato de ter sido constatado as seguintes irregularidades pela fiscalização: (a) irregularidades em transações de permuta, associação e alienação de imóvel; (b) gastos não ativados com construção; (c) omissão de receitas; (d) a não consolidação dos resultados mensais de filiais; (e) empréstimos As filiais; (f) doações recebidas e efetuadas pela Interessada; (g) receitas de alugueres; (h) receitas de aplicações financeiras.

Entretanto, entendendo que de todas as irregularidades acima apontadas pela fiscalização, apenas uma pode ser levada em consideração para efeito de suspensão da imunidade tributária, qual seja, as doações efetuadas pela Interessada, eis que, nos termos do inciso II, do art. 14 do CTN e da alínea "b", do § 2º, art. 12 da Lei n.º 9.532/97, é condição essencial para o gozo da imunidade a aplicação integral de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais, sendo que as demais irregularidades apontadas pela fiscalização não são motivos suficientes para suspender a imunidade da Interessada.

[...]

Pelo acima exposto, sou pelo provimento PARCIAL do Recurso Especial da D. Procuradoria, tão somente para restabelecer a suspensão da imunidade da Interessada relativo ao ano-calendário de 1998.

Conforme se observa, este mesmo Colegiado, decidiu por restabelecer a suspensão da imunidade tributária do Contribuinte relativa ao ano-calendário 1998 por considerar que ele realizou doações que feriram preceitos normativos da matéria.

Para o acórdão recorrido, a decisão proferida por esta CSRF não o vinculou, posto que o Ato Declaratório Executivo n.º 05-G referia-se apenas ao IRPJ, nada mencionando sobre a Cofins:

Considerando os enunciados das decisões acima transcritos, em cotejo com o Ato Declaratório n.º 5G/2003, expedido em 13 de maio de 2003, podemos certificar que a suspensão da imunidade se deu em relação ao IRPJ da entidade, o que permite afirmarmos que a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais não vincula essa Colenda Turma à decidir sobre à Cofins, pois as decisões proferidas nos autos do Processo n.º 18471.000221/2002-77 não analisaram em nenhum momento a Cofins.

Compulsando os autos, constata-se que foi editado em 13/05/2003 Ato Declaratório suspensivo da imunidade com referência expressa ao IRPJ (fl. 37). Posteriormente, em 01/12/2003, foi emitido Mandado de Procedimento Fiscal Complementar para incluir o PIS e a Cofins no procedimento então em curso. O Contribuinte, por meio do processo específico, discutiu a suspensão da imunidade, culminando o julgamento no âmbito administrativo com o citado Acórdão n.º 9101-000.702 que ratificou a suspensão de imunidade somente em relação ao ano-calendário 1998.

É importante ainda fazer referência a julgamento realizado por este Colegiado em 2019, quando foi discutida a **nulidade de autos de infração de IRPJ e reflexos lançados em desfavor de entidade isenta sem qualquer Ato Declaratório que suspendesse o benefício fiscal**. Em sede de Recurso Especial, foi discutida matéria idêntica à ora analisada e a Ilustre Relatora daquele feito, Conselheira Lívia de Carli Germano, proferiu as seguintes considerações em seu voto (Acórdão n.º 9101-004.144):

Voto [...]

A segunda matéria posta para discussão no recurso voluntário refere-se à necessidade de ato de suspensão de imunidade em relação às contribuições CSLL, PIS e COFINS.

[...]

Portanto, o artigo 32 da Lei 9.430/1996 se aplica às contribuições no caso concreto, em que os autos de infração de CSLL, PIS e COFINS foram reflexos de um auto de infração de IRPJ julgado nulo.

Observo que a decisão poderia ser diferente caso o lançamento das contribuições estivesse baseado em outro dispositivo legal. Como bem ressaltou a Conselheira Cristiane Silva Costa em sua declaração de voto no acórdão embargado, em se tratando de autos de infração reflexos ao do IRPJ, torna-se imprescindível prévio Ato Declaratório de exclusão para o lançamento de todos os tributos no regime do lucro arbitrado.

Conforme se observa, o julgado em questão considerou nulos os lançamentos das Contribuições Sociais porque reflexos do IRPJ, imposto ao qual deveria ser aplicado o previsto no art. 32 da Lei n.º 9.430/1996. A decisão poderia ser diferente, ainda segundo o voto, se o lançamento das Contribuições estivesse escorado em dispositivo legal diverso (daquele que ampara o lançamento reflexo – supõe-se).

No caso concreto, contudo, a infração objeto de lançamento - embora denominada de “diferenças entre os valores escriturados e os pagos” - não se trata de valores contabilizados a título de Cofins a pagar, mas sim de rubricas que, após a suspensão de imunidade/isenção, dariam ensejo ao lançamento, ou seja, a exigência baseou-se tão somente na suspensão de imunidade levada a efeito em relação ao IRPJ, amoldando-se, pois, às circunstâncias do decidido no Acórdão n.º 9101-004.144 no sentido de que seria exigido ato declaratório de suspensão nessas hipóteses.

Portanto, nesse ponto, o recurso da PGFN não tem como prosperar.

(Acórdão nº 9101-005.857 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 10 de novembro de 2021, unanimidade, Relator Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

34. O caso aqui apreciado é diferente, pois o ADE faz expressa menção à repercussão relacionada à CSLL, ao PIS e à COFINS, com fundamento no art. 14 do CTN, portanto, não se fazia necessário promover outro ato administrativo. O ADE cumpriu sua função para declarar a suspensão da imunidade e isenção de todos os tributos nele indicados.

35. A análise de mérito dirá se os fundamentos do ADE são ou não adequados, mas isso não gera nenhum tipo de nulidade.

36. Destaque-se que a linha argumentativa trazida pela parte busca fortalecer um formalismo imoderado e exagerado, inaplicável no âmbito do processo administrativo tributário. Esta Relatoria tem o firme entendimento de que o julgador deve admitir a construção de solução jurídica que permita alcançar a verdade material, mediante critérios e instrumentos de moderação, seja para impedir a desconstituição desnecessária de créditos tributários cuja validade seja atestável, seja para garantir o livre exercício do direito de defesa.

37. O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita “*que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial*” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322/323).

38. Por outro lado, a busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental, a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dele decorrentes.

39. Porém, se nada disso autoriza convalidar ato administrativo materialmente nulo, não permite transformar em nulo o que de fato não é.

40. Leandro Paulsen tem razão ao afirmar que “*não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus **efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte** já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo*”¹ (grifou-se).

41. Por todas essas razões, afastado a nulidade suscitada pela recorrente.

¹ PAULSEN, Leandro. CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOCTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

MÉRITO

42. A análise de mérito demanda investigar se a contribuinte, ao incorrer em despesa para custear tratamento médico de seu Presidente, que à época se convalescia de tratamento contra o câncer, incorreu em infração tributária que ensejasse a suspensão da imunidade (em relação ao IRPJ) e isenção de contribuições sociais (relacionadas à CSLL, PIS e COFINS).

43. Com efeito, a administração tributária parte de algumas premissas fáticas que precisam ser analisadas individualmente, conforme indica o TVF, a partir do item 5, às fls. 2146 dos autos:

44. 1ª PREMISA: DISTRIBUIÇÃO INDEVIDA DO PATRIMÔNIO. Segundo o TVF, a contribuinte, na condição de entidade beneficente de assistência social da área de educação, teria distribuído indevidamente *parcelas do seu patrimônio ao contratar e pagar despesas médicas do Sr. Airton José Vidal Queiroz, na época dos fatos, dirigente máximo da fundação.*

45. 2ª PREMISA: APLICAÇÃO INDEVIDA DE RECURSOS. O relato fiscal consigna que a pessoa jurídica teria deixado *de aplicar parcela significativa de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais*, sob o argumento de que, *como parte de uma política deliberada, esses recursos não destinados a seus objetivos, foram, ao contrário, utilizados em vultosas aplicações no mercado de renda fixa e de renda variável, bem como na aquisição de obras de arte. Tudo com vistas a enriquecer o próprio patrimônio social da fundação com a geração de expressivos e seguidos superávits.*

46. 3ª PREMISA: ESCRITURAÇÃO INCORRETA. Em razão das premissas anteriores, o agente autuante concluiu que a contribuinte *apresentou suas escriturações como se entidade imune fosse e, por consequência, não recolheu os tributos devidos.*

47. Cada uma das premissas deve ser isoladamente analisada, como forma de verificar se houve o alegado descumprimento do art. 14 do CTN, que assim dispõe:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 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.

48. Os incisos estão relacionados às premissas acima indicadas e a solução do caso em apreço perpassada pela análise dos fatos citados no Termo de Verificação Fiscal.

49. Passa-se, então, às suas respectivas conclusões.

1ª PREMISA: DISTRIBUIÇÃO INDEVIDA DO PATRIMÔNIO²

50. Importa registrar que a cronologia dos fatos não é questionada no presente julgamento. Sem dúvidas, é incontroverso que a contribuinte incorreu em pagamentos para custeio de despesas médicas de seu Presidente no ano-calendário em comento.

51. A parte justificou os pagamentos em razão do acometimento de câncer do Sr. Airton José Vidal Queiroz, fato esse que foi tratado pela administração tributária como distribuição indevida de patrimônio da fundação ora autuada, o que ensejaria a suspensão da imunidade e isenção tributárias naquele período, com fundamento no art. 14, I, do Código Tributário Nacional.

52. Importa esclarecer que todas as operações da fundação foram devidamente escrituradas, conforme o próprio TVF registra ao informar a ECD *é regular e contém o registro de suas receitas e despesas, bem como as aplicações em gratuidade de forma segregada, estando em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade. Demais, a Fundação Edson Queiroz (FEQ) possui suas demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade. Todos os fatos acima, inclusive, estão em consonância com o previsto no Art. 6º, § 3º, do próprio Estatuto Social da FEQ (consolidação de 12/09/2016, fls. 221 a 228 do PAF 11234.720082/2020-37). Assim sendo, nos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017 os registros contábeis da FEQ foram feitos segundo as normas contidas na Interpretação ITG 2002 (R1), aprovada pela Resolução CFC N.º 1.409/12 e alterada pela NBC – ITG 2002 (R1), de 21 de agosto de 2015.*

53. É incontroverso, portanto, que não há irregularidade contábil de natureza alguma, fato devidamente esclarecido pela própria administração tributária, que consigna, ainda, que as demonstrações financeiras da contribuinte foram auditadas pela Ernest & Young, inclusive sua Demonstração do Valor Adicionado (DVA), auditoria esta que só é exigível das companhias abertas (art. 176, inciso V, da Lei N.º 6.404/76), mas que a fundação recorrente realizou.

54. Conclui-se, em primeira análise, que a entidade educacional teve controle fiscal e contábil de todos os seus haveres e instrumentalizou *compliance* tributário incompatível com qualquer forma de ocultação de sua escrita fiscal. Seus resultados foram regularmente escriturados e a própria administração tributária registra a incoerência de tentativas de impedir o conhecimento dos fatos trazidos à colação, inclusive, anota o fato da fundação auditar sua contabilidade como forma de tornar transparente suas atividades.

55. Não obstante, o agente autuante entendeu que o pagamento do tratamento médico em questão foi decisivo para considerar ter existido a distribuição indevida do patrimônio da

² Segundo o TVF, a contribuinte, na condição de entidade beneficente de assistência social da área de educação, teria distribuído indevidamente parcelas do seu patrimônio ao contratar e pagar despesas médicas do Sr. Airton José Vidal Queiroz, na época dos fatos, dirigente máximo da fundação.

fundação. A questão é que o art. 14, I do CTN, contempla um *comando aberto* e não informa de maneira clara em que consiste a proibição das entidades imunes de *não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título*.

56. Assim, o contexto dos fatos é que pode revelar o eventual ilícito perpetrado, razão pela a análise desta Relatoria, seguindo a proposta acadêmica de Lênio Streck, é que *levemos o texto a sério e deixemos que nos diga algo*³.

57. Verifica-se do enunciado normativo que o bem jurídico a ser tutelado é o adequado direcionamento de parcela das receitas públicas, a fim de que não sejam maculadas com a manutenção de imunidades que desatendam suas reais finalidades. A norma exige que as entidades que gozem de imunidade tributária não utilizem tal benefício em favor de terceiros, uma vez que ela representa uma escolha do legislador para que as ações do Estado possam ser realizadas diretamente por entidades que integram a própria sociedade, valendo-se da redução de carga tributária para atuarem em áreas sensíveis de proteção social, como saúde, educação, cultura, assistência social, proteção do meio ambiente, etc.

58. Assim, para verificar se a norma jurídica em questão foi ou não desatendida, há de se cotejar se o pagamento para custear despesa médica de diretor enfermo representa, por si só, desvio de finalidade das receitas auferidas pela fundação educacional ora recorrente. Mas há de se analisar de tal dispêndio, isoladamente considerado, é capaz de descortinar o alegado desatendimento da norma, no sentido de ruir a imunidade e isenção a que fazia jus a recorrente.

59. Faz-se esse alerta inaugural para que a interpretação não se prenda em análises descontextualizadas do todo, fulcradas em *frases sem texto*, muito bem explicadas pela lúcida lição de Mantovanni Colares Cavalcante, com críticas deveras relevantes, a saber:

*Esse é o perigo da frase sem texto. Ela se torna autônoma, desligada de um possível contexto, ou seja, é um elemento abstrato da linguística, a gerar inúmeras leituras, sem o devido cuidado, atenção, reflexão, que brota da leitura silenciosa de todo o texto. Essa enunciação aforizante secundária (a que destaca uma frase de um texto) resulta numa amplificação soberana. A frase circula sozinha a partir do seu destacamento, torna-se um produto ou, no dizer de Maingueneau, um enunciado autossuficiente.*⁴

60. A fim de contextualizar o assunto, a recorrente controverte o fato de que a despesa médica em questão representou 0,16% do faturamento do período, conforme se vê do comparativo entre o valor das despesas médicas em 2015 (R\$ 699.234,35)⁵ e o valor do faturamento global daquele ano (R\$ 413.177.614,04)⁶.

61. Com efeito, analisando-se apenas a comparação entre o valor despendido para tratamento médico e o faturamento global da pessoa jurídica, pode-se afirmar que a despesa em questão não afetou o cumprimento das finalidades educacionais da fundação e nem desatendeu o interesse público que lhe assegurava a imunidade e a isenção dos tributos ora discutidos.

³ STRECK, Lenio Luiz. Verdade e método: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. Da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 159.

⁴ CAVALCANTE, Mantovanni Colares. Frases sem texto: a utilização de precedentes a partir de ementas. In: ____ (coord.) CARVALHO, Paulo de Barros. Texto e contexto no direito brasileiro – XVII Congresso Nacional de Direito Tributário. São Paulo, Noesis/IBET, 2020, p. 889.

⁵ Conforme planilha indicada às fls. 8.

⁶ Faturamento apurado pela administração tributária, indicado às fls. 2149.

62. Não aparenta guardar qualquer parâmetro de proporcionalidade admitir que o pagamento de uma despesa médica, direcionada a tratamento emergencial de câncer – do qual resultou o falecimento do diretor presidente da instituição após três anos –, possa ser considerado *distribuição indevida de patrimônio*.

63. A realização da referida despesa, ao contrário, demonstrava como necessária à própria continuidade das iniciativas da fundação educacional recorrente, porquanto seu Presidente ter sido o entusiasta que encampava, desde 1982 – portanto, há mais de 30 anos já naquele ano de 2015 –, a iniciativa em transformá-la em uma Universidade com destaque nacional.

64. Não se está aqui a questionar se a despesa era *necessária* para fins de dedução do IRPJ e CSLL, ou seja, se era uma despesa operacional, conforme previsão do art. 299 do RIR/99, à época vigente. O que se discute é se tal dispêndio, conforme defende a administração tributária, representou algo tão arbiloso para desviar patrimônio da fundação para favorecer seu presidente.

65. A solução interpretativa para solucionar tal divergência conclama pela observância do princípio da proporcionalidade, que é condição do próprio Estado Democrático de Direito, mesmo que não esteja – e nem precisaria estar – positivado diretamente na Constituição Federal, mas exsurge em razão na necessidade de *preservar a ideia de justiça material diante do princípio da segurança jurídica*, conforme leciona Gilmar Ferreira Mendes⁷, sendo confirmado, ainda, por autores como Paulo Bonavides, que contempla a existência do princípio mediante cotejo das demais normas garantidoras de direitos fundamentais, a saber:

Embora não haja sido ainda formulado como “norma jurídica global”, flui do espírito que anima em toda sua extensão e profundidade o § 2º do art. 5º, o qual abrange a parte não-escrita ou não-expressa dos direitos e garantias, a saber, aqueles direitos e garantias cujo fundamento decorre da natureza do regime, da essência imposterável do Estado de Direito e dos princípios que este consagra e que fazem inviolável a unidade de Constituição.⁸

66. Exige-se a aplicação de tal princípio sempre que a controvérsia jurídica analisada demandar a verificação da razoabilidade da medida proposta – nela consideradas a *necessidade e adequação* que são partes do princípio da razoabilidade – e a realização da justiça – considerada como *proporcionalidade em sentido estrito*.

67. Ao se aplicar a proporcionalidade, considerando-se seu valor jurídico como princípio constitucional, o intérprete deve lhe conferir posição de destaque, a fim de que esteja no ápice da pirâmide normativa proposta por Kelsen e possa sublimar seus efeitos sob as situações jurídicas postas à análise interpretativa. Segue-se aqui à proposta doutrinária de Willis Santiago Guerra Filho, para quem *o princípio da proporcionalidade é capaz de dar um ‘salto hierárquico’ (hierarchical loop) ao ser extraído do ponto mais alto da ‘pirâmide’ normativa para ir até a sua ‘base’, onde se verificam os conflitos concretos, validando as normas individuais ali produzidas, na forma de decisões administrativas, judiciais, etc.*⁹

⁷ MENDES, Gilmar. Jurisdição constitucional. São Paulo: Saraiva, 1996.

⁸ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 11ª ed. São Paulo, Malheiros, 2001.

⁹ GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da Proporcionalidade e teoria do direito. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago. (Coord.). Direito Constitucional – estudos em homenagem a Paulo Bonavides. São Paulo: Malheiros, 2001, p.275.

68. E como alcançar os elementos da proporcionalidade? Como responder ao que é necessário, adequado e justo? O caso concreto dirá, mas há considerações gerais que podem responder a essas perguntas.

69. Este relator já teve oportunidade de manifestar seu posicionamento em artigo publicado que tratou sobre *a proporcionalidade e os limites ao poder sancionador tributário*, cujas razões ali apontam para a solução da presente demanda. Eis o resumo do que importa à presente análise (grifou-se):

Deverá o intérprete, assim, verificar se a norma infracional é alcançada pelo elemento da **adequação ou idoneidade, que consiste na condição de que o meio utilizado pelo legislador é apropriado e oportuno à finalidade pretendida**. Indaga-se a pertinência da norma ao objetivo pleiteado, considerando todos os parâmetros que o ordenamento jurídico determina, devendo ser afastada a norma quando o resultado pretendido pela sua aplicação demonstre inadequação com as garantias constitucionais e com os direitos da parte contra quem a norma infracional é dirigida ou que seja impertinente à obtenção de uma finalidade de interesse público.

...

Outrossim, além de adequado, **o ato normativo deve ser o menos gravoso à obtenção da finalidade lícita a que se destina, devendo-se perquirir se é possível alcançar a pretensão estatal de forma alternativa menos prejudicial, que leve a resultado semelhante, para que se tenha cumprido o segundo requisito: a necessidade ou exigibilidade**. Note-se que caberá ao intérprete analisar a existência de outros meios possíveis para o atendimento da finalidade pública perquirida.

Por fim, ainda que determinada circunstância passe pelo desafio do crivo da adequação e da necessidade, tem-se que **o ato normativo deverá atender à proporcionalidade em sentido estrito, a qual demanda que a medida escolhida entre duas possíveis seja a que menor dano cause àquela que se afaste, servindo à ponderação e ao balanceamento dos preceitos existentes no ordenamento jurídico**. Assim, “De um lado da balança, devem ser postos os interesses protegidos com a medida, e, do outro, os bens jurídicos que serão restringidos ou sacrificados por ela” (SARMENTO, 1996)¹⁰.

70. Traçados os parâmetros, observa-se que a atribuição de distribuição indevida do patrimônio da fundação através da realização de despesas médicas do presidente da instituição não se amolda em nenhum fator do princípio da proporcionalidade, pois caberia à administração tributária demonstrar que tais dispêndios foram desnecessários, inadequados e injustos.

71. Em primeira abordagem, a necessidade da despesa mostrou-se evidente, pois direcionada a tratamento de câncer de pessoa que há décadas comandava a fundação, além de presidente, mas como curador e *chanceler*¹¹ de suas múltiplas iniciativas. Não há qualquer desvio de finalidade institucional em reverter receitas da pessoa jurídica para custeio de tratamento de saúde de seus funcionários ou diretores. Ao contrário, ao realizar medidas de proteção aos personagens que dão suporte à existência da própria iniciativa educacional, tem-se como atendidas suas finalidades, pois o cuidado com as pessoas não pode representar ato infracional à realização de seus fins.

¹⁰ ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. A Proporcionalidade e os Limites ao Poder Sancionador Tributário. In: Novos Tempos do Direito Tributário, Coords.: VIANA FILHO, Jefferson de Paula; CESTINO JÚNIOR, José Osmar; FILGUEIRAS, Ingrid Baltazar Ribeiro; GOMES, Pryscilla Régia de Oliveira. Curitiba: Editora Íthala, 2020, p. 74-76.

¹¹ Fls. 10.

72. Hipoteticamente falando, não representaria desvio de patrimônio da fundação o fato da mesma custear tratamento de câncer de professores, pois o ato de salvar suas vidas ou lhes conferir dignidade de tratamento na busca da cura de enfermidade não traz benefício patrimonial aos destinatários do tratamento médico. É um equívoco interpretativa acreditar que o tratamento contra o câncer custeado pela pessoa jurídica representa distribuição ilegal de seu patrimônio.

73. Entendo que despesas dessa natureza não são apenas formalmente necessárias, mas expressam materialmente a necessidade em sentido máximo, inclusive, para os membros da diretoria da fundação, no caso, para seu presidente, sobretudo quando se analisa a longevidade de décadas com que se dedicava à função.

74. Ressalte-se, ainda, que a atuação do Sr. Airton José Vidal Queiroz como presidente da fundação, desde 1982, ocorreu sempre sem nenhum tipo de benefício financeiro, conforme suscitado pela defesa e não controvertido pela Fazenda Nacional. O próprio relatório fiscal do qual resultou o ADE identificou que o exame de suas declarações de imposto de renda *“revela que o valor das despesas para tratamento de saúde que foram contratadas e/ou pagas pela Fundação Edson Queiroz é insignificante se comparado ao somatório dos seus rendimentos tributáveis, isentos ou não-tributáveis ou sujeitos à tributação exclusiva/definitiva, em cada um desses anos-calendário”* (fls. 9).

75. A necessidade da despesa não se mede pela riqueza do destinatário, mas pela pertinência em sua realização para alcançar o valor jurídico pretendido. No caso concreto, o custeio de tratamento médico é válido, dos professores aos gestores, sendo verdadeiramente necessário quando sua finalidade for lutar pela vida de quem faz a instituição.

76. Quanto ao segundo requisito da proporcionalidade, a adequação também foi devidamente demonstrada, porquanto a despesa incorrida ter afetado apenas 0,16% do faturamento da fundação naquele ano-calendário. Seria inadequada se colocasse em risco suas atividades ou se a impedisse de alcançar seus objetivos estatutários, no caso, se inviabilizasse a promoção da educação em nível universitário.

77. Tal ponto sequer foi controvertido no TVF, que se limitou a considerar a despesa médica como um suposto proveito ilícito do beneficiário mediante custeio do tratamento contra o câncer. Vê-se que a despesa não impediu nem limitou a regular continuação das atividades da fundação, ao contrário, permitiu que seu presidente pudesse continuar à frente da iniciativa, durante o tempo em que se manteve vivo.

78. Ao fim, há de se investigar se o quesito da proporcionalidade em sentido estrito foi atendido, ou seja, se o pagamento da despesa médica foi justo, considerando a escolha (possível) de não custear o tratamento ou a escolha assumida (também possível) de custear a despesa pela pessoa jurídica.

79. Para escolher o caminho certo a seguir – e aqui me valho de critério de sopesamento que não inflija direitos da contribuinte e também do próprio Fisco –, colho de antiquíssima lição de Aristóteles que propugna que *a justiça realiza “um certo tipo de proporção.(...) E o justo assim entendido é um meio com relação aos extremos, que prejudicam a proporção (o proporcional é de fato meio; e o justo, por outro lado, é proporcional).(…) Tudo isto nos possibilita concluir que o justo – em sentido em que aqui o entendemos – é o*

*proporcional, e que o injusto, ao contrário, é o que nega a proporção. Na injustiça, um dos termos torna-se, então, muito grande e o outro, muito pequeno”.*¹²

80. Penso ser inteiramente desproporcional em seu sentido estrito, norteadado pelo fator justiça, considerar a proteção do ser humano como algo desnecessário ou inadequado, sobretudo quando tal proteção é realizada através de pagamento de despesa para tratamento médico de membro da instituição onde a mesma é incorrida. A proteção à vida é incompatível com a pecha da ilicitude, tanto quanto o paládio da dignidade do ser humano não pode ser arranhado pela pretensão fazendária tendente a escamotear a verdade para transformá-la em distribuição ilegítima de patrimônio da pessoa jurídica.

81. O tratamento médico em questão não representou benefício ilegítimo do patrimônio da fundação recorrente, que jamais foi ameaçado em razão dos fatos trazidos à colação. Também não houve nenhum tipo de artimanha nem prática de qualquer ato ilícito doloso, por fraude, simulação ou conluio, que justifique concluir que o art. 14, I, do CTN foi desatendido, pois inexistiu qualquer tentativa de distribuição indevida do patrimônio ou das rendas da entidade educacional ora recorrente.

82. Ressalte-se complementarmente – apenas como *obter dictum*, pois as razões acima já convencem este Relator de que não houve irregularidade no pagamento – que a despesa incorrida é compatível como possível remuneração a gestores de instituições de educação que gozam de imunidade, razão pela qual inexistente contrariedade ao que disciplina a Lei 9.532/97, que permite a remuneração de dirigentes pelos serviços prestados, a saber:

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

...

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

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, **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, respeitadas 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.

83. Assim, seja porque o pagamento da despesa não representou distribuição do patrimônio da fundação, seja porque os montantes envolvidos poderiam ser tratados como regular remuneração a seu diretor, afasto os fundamentos do TVF relacionados à primeira premissa apontada, porquanto não configurada a hipótese do art. 14, I, do CTN.

¹² ARISTÓTELES. Obra jurídica. Livro I. São Paulo: Ícone Editora, 1997.

2ª PREMISA: APLICAÇÃO INDEVIDA DE RECURSOS

84. A administração tributária partiu do pressuposto de que a fundação *deixou de aplicar parcela significativa de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais*. O fundamento para chegar a essa conclusão consiste no argumento de que, *como parte de uma política deliberada, esses recursos não destinados a seus objetivos, foram, ao contrário, utilizados em vultosas aplicações no mercado de renda fixa e de renda variável, bem como na aquisição de obras de arte. Tudo com vistas a enriquecer o próprio patrimônio social da fundação com a geração de expressivos e seguidos superávits*.

85. Assim, a contribuinte teria infringido o inciso II do art. 14 do CTN, que exige a integral aplicação dos recursos na manutenção dos objetos institucionais da entidade imune.

86. Pelo relato do TVF, *o patrimônio e os recursos da Fundação Edson Queiroz têm funcionado como uma espécie de reserva de valor para os membros do Grupo Edson Queiroz (GEQ) e suas empresas. Esses, por sua vez, têm acessado os recursos da fundação reiterada e constantemente, mas sempre de modo oblíquo, obscuro ou sorrateiro*.

87. E complementa: *Veja-se, ainda, que o GEQ (<https://grupoedsonqueiroz.com.br/>) é um dos maiores grupos empresariais do Brasil, composto atualmente por 15 empresas e atuação sólida nos ramos de GLP, eletrodomésticos, bebidas, comunicação, incorporação imobiliária e agronegócio. Ainda assim, como acima visto, a Fundação Edson Queiroz, em diversos anos-calendário, inclusive, em cada um dos anos objeto da presente auditoria, distribuiu parcelas de seu patrimônio, seja para pessoas físicas proprietárias últimas das empresas componentes do GEQ, seja para algumas das empresas componentes do desse grupo. Fatos que evidenciam a prática reiterada e constante de infrações à legislação tributária*.

88. Os fatos narrados não encontram respaldo em elementos de prova, pois não há no TVF (fls. 2143/2148) nenhuma indicação de onde a fundação estaria distribuindo parcelas de seu patrimônio para pessoas físicas proprietárias ou para outras empresas do grupo econômico.

89. Com efeito, o único ponto controvertido no TVF que correlacione pretensa distribuição irregular do patrimônio da contribuinte diz respeito unicamente às despesas médicas acima apontadas, argumento que já foi afastado nesse voto.

90. Não há nos autos indicação alguma de distribuição irregular do patrimônio da fundação. O TVF não controverte nenhuma linha a esse respeito e parte de presunção genérica que não demonstra onde os sócios teriam se beneficiado nem onde estariam as distribuições de patrimônio para outras empresas.

91. Ressalte-se, porquanto muito importante: *nada, rigorosamente nada*, é objetivamente indicado, salvo o tratamento médico que não representou ilegalidade suscetível a dúvida.

92. O cerne da premissa trazida pela fiscalização consiste na suposta aplicação indevida de reservas da fundação no mercado financeiro e na aquisição de obras de arte, fato que levou à conclusão de que a mesma não cumpriu seus objetivos institucionais.

93. Este Colegiado já apreciou matéria idêntica que também tratava de entidade educacional constituída como fundação, chegando à conclusão de julgamento segundo a qual *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*¹³.

94. Transcreve-se a ementa e parte do voto do Redator Designado, que condensou parte dos debates da Turma de Julgamento, na parte que interessa ao presente julgamento, a saber (grifou-se):

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.**

VOTO VENCEDOR

...

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.

¹³ Acórdão nº 1201-005.581 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de setembro de 2022, maioria, Redator Designado Conselheiro Jeferson Teodorovicz.

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 vênias 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.

95. A administração tributária pretende impedir a fundação recorrente de utilizar saldos positivos de seus 50 anos de história em aplicações financeiras e aquisição de obras de arte que compõem o acervo cultural da instituição.

96. No relatório que deu ensejo ao ADE em análise (fls. 2/31), o agente autuante consigna que *a Fundação Edson Queiroz (FEQ) adota uma política consistente e deliberada de elevação contínua de seu patrimônio social (fato claramente demonstrado pelos dados acima e, em parte, admitido pela própria fiscalizada quando se refere à formação de um fundo patrimonial próprio) via acúmulo de seus constantes e significativos superávits, em detrimento da sua aplicação nos seus objetivos institucionais, atuando, nesse caso, como pessoa jurídica com fins lucrativos.*

97. Note-se que o relatório fiscal condena o fato da fundação reservar uma parte de seu superávit para fortalecer seu patrimônio e multiplicá-lo através de investimentos financeiros e aquisição de bens para compor seu ativo, que se valoriza a cada ano.

98. Mas resta indagar: onde e em que medida essa prática importaria em prejuízo às iniciativas educacionais da instituição? A formação de patrimônio vertido exclusivamente para a fundação a prejudica em que? Qual o dispositivo legal que impede uma fundação a fortalecer sua saúde financeira e ter disponibilidade para novos investimentos futuros?

99. Entendo que as conclusões a que chegou a administração tributária para afastar a imunidade e a isenção dos tributos em comento não encontram fundamento na legislação, pois não há impedimento legal para entidades imunes ou isentas, em sendo superavitárias, destinem os excedentes para manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais, na atualidade ou em futuros projetos.

100. Aliás, essa é a regra expressa do §3º do art. 12 da Lei 9.532, que assim disciplina o tema:

§ 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.**

101. A questão é definir o que exatamente significa destinar o resulta para *manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais*.

102. A resposta não pode ser curta, alheia à realidade dos demais fatores que expressam a melhor solução para evitar que uma entidade faça mal uso de sua imunidade ou isenção.

103. O critério definidor da adequação ou inadequação da destinação do recurso consiste no retorno, ainda que futuro, do investimento exclusivamente para manutenção ou desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade imune ou isenta. Qualquer medida tomada que subverta esse retorno ou que destine os resultados a beneficiário diverso ensejará a perda do benefício, porquanto desatendida a finalidade da norma de imunidade e isenção.

104. Assim, a entidade imune ou isenta pode aplicar recursos oriundos de superávit para gerar ganhos financeiros, bem como pode investir em bens de ativos (como obras de arte) que se valorizem ao longo do tempo, desde que não haja comprometimento de suas atividades regulares e não haja qualquer desvio de finalidades dos aportes destinados a investimentos diversos.

105. Ademais, constitui faculdade estratégica da administração preservar o patrimônio fundacional, a fim de ser revertido no futuro para fortalecimento das atividades, manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais da pessoa jurídica. Tratando-se de fundação educacional, com significativos aportes no desenvolvimento de campus universitário, a geração de reservas financeiras é medida mandatória, para abertura de cursos e aumento de estrutura física.

106. Chama a atenção o fato da própria administração tributária consignar no relatório fiscal que deu ensejo ao ADE o fato da fundação recorrente desenvolver atividade universitária de grande porte operacional, em área de 720 mil metros quadrados de campus, certamente exigindo investimentos de grande monta para manter seu crescimento. Eis o que consta do relato fiscal às fls. 27:

Na verdade, a Fundação Edson Queiroz (FEQ) é a mantenedora da Universidade de Fortaleza (Unifor), a maior universidade particular do Ceará e uma das maiores do Norte/Nordeste do país. A Unifor, segundo seu sítio eletrônico, “está instalada em um campus de 720 mil metros quadrados, onde se encontra uma megaestrutura com cerca de 300 salas de aula e mais de 400 laboratórios especializados”. Além disso, entre graduação, pós-graduação e educação continuada, a Unifor oferece dezenas de cursos.

Deste modo, ao longo de sua existência, praticamente a totalidade da receita auferida pela FEQ decorre da contraprestação pelos serviços educacionais prestados, abstraindo-se, é claro, a receita decorrente das aplicações financeiras.

107. Quanto às obras de arte que fazem parte do acervo cultural da Universidade, o relatório fiscal assim complementa (fls. 27):

Assim sendo, as obras de arte componentes do acervo da FEQ que usualmente ficam expostas no campus da Unifor possuem, predominante e essencialmente, a característica de investimento permanente, conforme assim classificado nos seus registros contábeis. Além disso, é público e notório que obras de arte certificadas se valorizam mais e mais com o passar do tempo, além de não sofrerem depreciação. Ou seja, na realidade, o patrimônio social da fundação se valorizou substancialmente pela aquisição desses ativos.

108. A fim de atender o princípio da verdade material, importa registrar que, no que tange às obras de arte, o *website* da Universidade indica que a fundação realiza permanentes exposições de arte do espaço denominado “*Espaço Cultural Unifor*”¹⁴, com a informação de que foi criado em 1988 e reconhecido pelo Município de Fortaleza, desde 2016, como *Patrimônio Turístico de Fortaleza*, em uma área total de 1.200 m², a saber (com grifos):

O Espaço Cultural Unifor se constitui um dos mais importantes instrumentos de disseminação da arte no Brasil. Ele promove, por meio do **acesso gratuito às exposições**, a renovação e democratização do conhecimento das **identidades artísticas, históricas e culturais do país**, antes acessível somente a parcelas eruditas da população.

Inaugurado em 1988, o espaço já abrigou exposições exclusivas, nacionais e internacionais, como **Rembrandt, Candido Portinari, Miró, Beatriz Milhazes, Antonio Bandeira, Vik Muniz e Burle Marx, além do destaque à arte regional, como a Arte Brasileira nas Coleções Públicas e Privadas do Ceará, Unifor Plástica, História do Ceará em Obras Sacras e Decorativas.**

Por ser referência em grandes mostras de arte e de exposições de caráter histórico, o espaço tem sido, ao longo dos anos, importante destino cultural de quem visita o Ceará. **Em 2016 foi reconhecido pela Prefeitura como Patrimônio Turístico de Fortaleza.**

¹⁴ <https://www.unifor.br/espaco-cultural-unifor/apresentacao#tabs>

Um espaço de padrão internacional

Quem visita o Espaço Cultural Unifor desfruta de instalações e equipamentos que se encontram dentro das normas museológicas do Conselho Internacional de Museus (ICOM). Com **área total de 1.200m²**, o ambiente segue padrões internacionais compatíveis com as melhores galerias de arte existentes no mundo, com estrutura dotada de sistemas de climatização do ambiente, controle rigoroso dos índices internos de umidade e de iluminação, toaletes com instalações específicas para portadores de necessidades especiais, proteção contra incêndios e saídas de emergência de fácil identificação.

Situado no 2º piso da Reitoria da Universidade de Fortaleza, o local passou por reforma física em 2004, tendo sido reaberto com a Mostra Raimundo Cela, uma homenagem ao cinquentenário de morte do artista cearense. **Em 2008, ganhou espaço anexo**, inaugurado com a mostra Barão de Mauá – O empreendedor.

Alunos de diversos cursos da Unifor atuam como monitores no espaço. Eles são treinados para receber os visitantes e fornecer informações especializadas, na contextualização das exposições e mostras culturais.

Ao atrair a atenção de milhares de visitantes, o Espaço Cultural Unifor acolhe e integra a essência da cultura cearense e brasileira, valorizando toda sua riqueza e diversidade.

109. A promoção cultura também faz parte dos objetivos sociais da fundação recorrente – conforme indicado no relato fiscal –, razão pela qual parece totalmente desproporcional considerar ilegítima a formação de acervo cultural que beneficia unicamente a instituição, seus alunos e os visitantes, que têm acesso gratuito à visitação.

110. Sob os dois ângulos, a valorização dos ativos físicos e financeiros não representa desvirtuamento das iniciativas educacionais da fundação, porque o próprio relato fiscal apresenta os significativos resultados educacionais e culturais. Os dados são suficientes a comprovar que a estratégia da contribuinte não trouxe prejuízo a seus objetivos institucionais.

111. Tem-se a observar, ainda, a necessária promoção da segurança jurídica, uma vez que a medida perpetrada pelo Fisco para desconstituir a imunidade e a isenção, a pretexto de impedir que a contribuinte forme acervo financeiro e cultural, impacta nos seus elementos essenciais.

112. A solução proposta há de promover, em maior escala possível, o princípio constitucional da segurança jurídica, sob a égide da cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade das normas jurídicas postas. No caso concreto, deve-se perquirir se a aplicação do comando normativo do art. 14 do CTN:

- a) Indica ao destinatário plena e indubitosa *cognição* da extensão dos efetivos possíveis, de forma a exigir da contribuinte realizar auto impedimento na aplicação de saldos de superávit na formação e fortalecimento de patrimônio útil às iniciativas da pessoa jurídica;
- b) Autoriza de forma *confiável* que o sujeito passivo opte pelo caminho escolhido;
- c) Permite *calcular* os efeitos jurídicos das opções lícitas realizadas através de atos jurídicos autorizados pela norma.

113. Sobre o assunto, cite-se a notória contribuição acadêmica de Humberto Ávila, para quem “*Só se pode planejar e agir quando há segurança para planejar e para agir.*”

Segurança é, deste modo, um meio à realização das liberdades individuais, uma espécie de princípio funcional relativamente àquelas. Afinal, quem não pode confiar nas condições jurídicas para a realização de seus atos guardará distância das grandes realizações, já que a liberdade significa, justamente, a possibilidade plasmar a própria via de acordo com os próprios projetos”¹⁵.

114. O autor ainda controverte a necessidade de realização da segurança com foco nos três problemas interpretativos centrais:

O primeiro problema refere-se à falta de inteligibilidade do ordenamento jurídico. O cidadão não sabe exatamente qual é a regra válida. Se aquele sabe qual é esta última, não conhece bem o que ela determina, proíbe ou permite. As regras não são acessíveis, abrangentes, compreensíveis ou inclusive suficientemente determinadas. Elas não são, enfim, orientadas para o usuário, já que deixam de prever as informações relevantes para o comportamento que aquele deve adotar. Com isso, o Direito perde a sua função orientadora. O direito, para usar aqui uma expressão enfática, deixa de ser sério. O cidadão torna-se dominado por leis que desconhece, relevando o princípio de que a ignorância das leis não escusa o seu cumprimento quase um sarcasmo.

A segunda questão diz respeito à carência de confiabilidade do ordenamento jurídico. O cidadão não sabe se a regra, que era e é válida, ainda continuará válida. E, quando ele sabe disso, não está segundo se essa regra, embora válida, será efetivamente aplicada ao seu caso. Regras e decisões são, pois, inconstantes. O Direito não é sério – e também deixa de ser levado a sério.

O terceiro entrave diz com a falta de calculabilidade do ordenamento jurídico. Em outras palavras, o cidadão não sabe bem qual norma irá valer. As possibilidades de apreensão de informações sobre futuras decisões são muito pequenas. O Direito, por conseguinte, não é previsível nem calculável. O cidadão, assim, não sabe se o Direito, que já não é sério nem é levado a sério no presente, serão também levado a sério no futuro.

A ausência ou pouca intensidade dos ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do Direito instalam a incerteza, a descrença, a indecisão no meio social, fazendo com que se coloquem dúvida até mesmo princípios tradicionais, como a segurança jurídica, a capacidade contributiva, a igualdade e a legalidade.

115. Penso que se faz necessário assegurar previsibilidade às relações jurídicas e, nesse contexto, não identifique problemas jurídicos em admitir que entidades imunes e isentas possam destinar parcela de seu superávit para formar fundos patrimoniais, de natureza financeira ou não, desde que componham seu ativo e não sejam desviados a terceiros.

116. Pretender aplicar o art. 14 do CTN para o caso dos autos, como fundamento para suspender a imunidade e isenção dos tributos em discussão, vai de encontro à promoção da segurança jurídica, pois exige do sujeito passivo uma *cognição* bastante controvertida – tanto que aqui afastada – dos efetivos possíveis, não lhe permite uma concepção *confiável* sobre o caminho a percorrer e o impede de *calcular* os efeitos jurídicos das opções lícitas realizadas através de atos jurídicos autorizados pela norma.

117. A segurança jurídica não é apenas um vetor ordenador do sistema jurídico, pois sua escolha não é opcional. Afinal, conforme leciona Bobbio, ela não é um mito nem uma ilusão,

¹⁵ ÁVILA, Humbert. Teoria do Ordenamento Jurídico. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 80.

como entende parte da doutrina, mas é *algo necessário (um elemento intrínseco) para a existência do Direito*¹⁶.

118. Na aplicação do Direito, a segurança jurídica exsurge da necessidade mandatória do intérprete de lhe conferir máxima efetividade, razão pela qual não é possível castrar direitos com base em presunções que não reproduzam fielmente a realidade.

119. O caso dos autos não reproduz essa realidade. As razões até que indicadas confirmam essa conclusão.

120. Os objetivos a serem alcançados com a busca da segurança jurídica se revelam nos atributos da *previsibilidade de comportamentos e controle de expectativas*, conforme notável ensinamento de Heleno Taveira Torres, a saber:

A previsibilidade de comportamentos e o controle de expectativas é a marca e o sentido do direito na sociedade. Por isso a *certeza do direito* é uma garantia contra o arbítrio dos intérpretes, mas também um meio de garantir a “orientação” das condutas, para que todos saibam previamente quais são os seus direitos e deveres e os cumpram na maior medida possível. [...]

[...]

A certeza do direito, conseqüentemente, é um conteúdo expressivo do princípio da segurança jurídica, certamente sua porção mais significativa e que, em termos objetivos, corresponde à prévia determinação de todos os elementos necessários à qualificação dos elementos fáticos e subjetivos necessários para a constituição de qualquer obrigação tributária, ademais dos critérios para determinação da dívida tributária, procedimentos de arrecadação, fiscalização e cobrança e todas as demais conseqüências, como garantias, obrigações acessórias ou deveres formais e eventuais sanções pelo descumprimento de quaisquer desses deveres. Quanto menor o espaço para o arbítrio (*princípio da interdição da arbitrariedade*), ao reduzir o campo de indeterminação dos conceitos (*lex certa, stricta e completa*), maior a garantia da segurança jurídica”.¹⁷

121. Assim, a segurança jurídica não é um princípio abstrato, mas comando constitucional mandatório. Cabe ao intérprete conferir à norma, na análise do caso concreto, a maior realização possível da segurança jurídica, pautado nos critérios acima apontados, considerando-se a acessibilidade do conteúdo normativo, sua anterioridade, inteligibilidade, continuidade e estabilidade.

122. Promover a segurança jurídica na aplicação do Direito, afastando elementos de incerteza e imprecisão, é a forma eficaz de evitar que a mesma se torne “*um gigante com pés de argila (un colosse aux pies d’argile)*”¹⁸, conforme feliz menção de Anne-Laure Valembois. Por isso mesmo, seguindo a proposta acadêmica de Humberto Ávila, “*mais do que tentar saber ‘por que’ a segurança jurídica deve ser protegida, intentar-se-á delimitar ‘como’ ela deve ser realizada*”¹⁹.

¹⁶ BOBBIO, Norberto. La certezza del Diritto é um mito? Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto, nº 28, 1951, p. 150.

¹⁷ TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. pp. 265-266.

¹⁸ VALEMBOIS, Anne-Laure. La Constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en Droit français. Paris: LGDJ, 2005, p. 202.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 95.

123. Levando-se em consideração tais premissas, penso que a interpretação que melhor assegura a realização da segurança jurídica para os casos de aplicação de superávit de entidade imune ou isenta deve considerar como regra geral a licitude das operações, salvo as exceções onde a simulação (em sentido lato) seja comprovada.

124. Outrossim, a aplicação dos requisitos do art. 14 do CTN que limitam o gozo de imunidade ou isenção de tributos deve estar espelhada em realidade fática que objetivamente revele a subversão da finalidade da norma e do benefício nela contida.

125. Portanto, a 2ª premissa suscitada pela administração tributária deve ser afastada, porquanto não houve aplicação indevida dos recursos da pessoa jurídica. Assim, inaplicável o inciso II do art. 14 do CTN

3ª PREMISA: ESCRITURAÇÃO INCORRETA

126. Essa premissa é totalmente equivocada, porquanto a administração tributária haver considerado que a contribuinte *apresentou suas escriturações como se entidade imune fosse e, por consequência, não recolheu os tributos devidos.*

127. Toda a escrituração da contribuinte é a mesma, desde o início do gozo de sua imunidade e isenção, que ainda permanece válida, porquanto os processos administrativos que a suspendem continuam em tramitação.

128. O próprio TVF consigna a regularidade da escrituração fiscal e contábil, como se vê às fls. 2144/2145, nesses termos (grifou-se):

No curso da ação fiscal verificou-se que a FEQ transmitiu ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) sua Escrituração Contábil Digital (ECD), relativas a cada um dos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017, contendo a versão digital do livro Diário, do livro Razão e do livro de Balançetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos, devidamente assinados digitalmente.

Em consonância com as determinações legais (art. 12, § 2º da Lei nº 9.532/97 c/c art. 29, incisos IV e VIII, da Lei nº 12.101/2009), a escrituração contábil digital (ECD) transmitida pela FEQ, de cada um dos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017, é regular, e contém o registro de suas receitas e despesas, bem como as aplicações em gratuidade de forma segregada, estando em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade.

Demais, a FEQ possui suas demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Todos os fatos acima, inclusive, estão em consonância com o previsto no Art. 6º, § 3º, do próprio Estatuto Social da FEQ (consolidação de 12/09/2016, fls. 221 a 228 do PAF 11234.720082/2020-37).

Assim sendo, nos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017 os registros contábeis da FEQ foram feitos segundo as normas contidas na Interpretação ITG 2002 (R1), aprovada pela

Resolução CFC Nº 1.409/12 e alterada pela NBC – ITG 2002 (R1), de 21 de agosto de 2015.

Finalmente, viu-se que nos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017, as demonstrações financeiras da FEQ, inclusive a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), exigível apenas para as companhias abertas (Art. 176, inciso V, da Lei Nº 6.404/76), foram auditadas pela conhecida firma Ernest & Young (...).

129. Portanto, considerando que a administração tributária objetivamente registra a regularidade da escrituração da contribuinte, tem-se como insubsistente a premissa apontada, não se aplicando o inciso III do art. 14 do CTN.

DAS AUTUAÇÕES FISCAIS E QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

130. Os fundamentos trazidos neste voto desconstituem o ADE e, por consequência, todos os lançamentos dele decorrentes.

131. Não obstante, caso fosse mantida alguma parcela das autuações, impende registrar que a administração tributária limitou-se a tratar da qualificação da multa de ofício nos seguintes termos, sem outras considerações (fls. 2148 – grifou-se):

Em resumo, a Fundação Edson Queiroz tem usado o manto da imunidade tributária para, ano após ano, mediante uma política deliberada e de forma constante e reiterada acrescer indefinidamente seu próprio patrimônio social; bem como para **distribuir, sempre de forma oblíqua, obscura ou sorrateira, recursos a seus dirigentes, parentes ou afins destes; ou para empresas do Grupo Edson Queiroz**, tudo em detrimento do recolhimento dos impostos e contribuições a que está sujeita.

Uma vez que a conduta, contínua e reiterada, acima relatada, caracteriza o intuito doloso de lesar o fisco federal na forma prevista nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964, aplicou-se, em todas as infrações apuradas no presente lançamento de ofício, o percentual de multa previsto no § 1º, do art. 44, da Lei Nº 9.430/1996 (multa qualificada).

132. Os fundamentos trazidos neste voto relevam o contrário do que anotou o agente autuante. Nunca houve distribuição de patrimônio nem para dirigentes, parentes ou afins, muito menos para empresas do grupo. O TVF não aponta onde supostamente terceiros teriam se beneficiado do patrimônio da contribuinte.

133. Ademais, o TVF aponta a existência de simulação, fraude e conluio, previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, mas não indica em nenhuma linha quais as condutas individualmente praticadas para justificar essa conclusão. Trata-se de conclusão genérica, sem qualquer fundamento baseado em fatos, razão pela qual não é possível manter a pretensão fazendária de qualificar a multa de ofício.

134. Apontar ilegalidade inexistente é tão deletério quanto a praticar!

135. Conhecer os senões que estão além da fria relação tributária demanda interesse pela investigação da realidade que cerca o intérprete e o aplicador do direito, que deve estar atento ao conteúdo interdisciplinar com áreas afins ao Direito Tributário, historicamente

encaixotado no conforto de repetições apriorísticas. Seja porque, no mundo real, o direito mais se cumpre do que se descumpre, o propósito negocial mais existe do que se simula, mas conceber isso como uma realidade demanda escolha interpretativa que exige do ourives jurídico lapidar os porquês e os “praquês” da fenomenologia jurídica a par da realidade econômica, nem sempre transparente às lentes de quem a investiga.

136. Cotejar a interdisciplinaridade destes senões, conforme notável lição do Professor – e também i. Conselheiro deste Colegiado – Jeferson Teodorovicz, *“Trata-se, portanto, de uma atitude de abertura epistemológica ou ‘abertura de pensamento’. O diálogo (recíproco) entre disciplinas é essencial para a efetivação da interdisciplinaridade. O cientista avança sobre o campo de interesse comum de outros ramos do conhecimento, permitindo-se receber contribuições de outras áreas”*²⁰.

137. Assim, considerando a forma genérica que indica a prática de conduta dolosa que jamais existiu, caso mantida alguma parte das autuações, afasto a multa qualificada, pela inexistência de dolo.

138. Os demais elementos indicados na defesa da Recorrente não demandam análise, por perda de objeto em razão das conclusões do voto.

DISPOSITIVO

139. Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para desconstituir o Ato Declaratório Executivo nº 91/2000 e, em consequência, exonerar os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dele decorrentes.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque

Acompanhei o voto do ilustre relator no presente julgamento, voto esse que conduziu a decisão do Colegiado. Contudo, solicitei a oportunidade de apresentar declaração de

²⁰ TEODOROVICZ, Jeferson. O Direito Tributário Brasileiro e a Interdisciplinaridade: Perspectivas, Possibilidades e Desafios. In RDTA Revista Direito Tributário Atual. vol. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 578.

voto para salientar os fatos trazidos aos autos que fundamentam o meu posicionamento, dentre tantos argumentos trazidos ao debate.

A fiscalização laborou a suspensão da imunidade e da isenção da entidade e, como consequência, lavrou os correspondentes autos de infração. A suspensão da imunidade/isenção está fundamentada no entendimento de que a entidade distribuiu parcela de seu patrimônio ou renda, o que estaria configurado em três fatos: a utilização de recursos da entidade para custear tratamento médico do seu presidente; a utilização de recursos da entidade para fazer aplicações financeiras vultosas e a utilização de recursos da entidade para adquirir obras de arte de valores vultosos.

A decisão ora recorrida afastou os dois últimos fatos do fundamento da suspensão da imunidade/isenção, por entender que não caracterizam distribuição do patrimônio da entidade. Entendo que, nessa quadra, a decisão recorrida não merece reparos. Contudo, a decisão recorrida entendeu que o primeiro fato é suficiente para caracterizar a distribuição do patrimônio da entidade e corroborou a acusação fiscal. É sobre esse ponto que devo discorrer.

Não há dúvida de que a entidade custeou o tratamento médico do seu presidente nos três últimos anos da doença terminal que o levou ao óbito. Contudo, esse fato não pode ser apreciado de forma isolada, destacado de outros fatos igualmente relevantes e que formam o real cenário fático a que deve ser aplicado o Direito.

Atendendo ao mister de melhor caracterizar as circunstâncias do ato da entidade, destaco o incontroverso fato de que a entidade, antes mesmo do início da ação fiscal, reconheceu o seu erro e adotou medida tendente a repará-lo, conforme narrado no Termo de Intimação Fiscal de fls. 2, cujo trecho relevante segue transcrito (fls. 4):

7. Em sua resposta, a contribuinte também afirma que:

4. Os referidos registros se referem a custos com prestação de serviços médicos hospitalares de Airton José Vidal Queiroz, pertinentes ao interregno de internação clínica.

5. Necessário esclarecer que tais despesas foram arcadas por total equívoco administrativo da Fundação Edson Queiroz, durante a gestão de contas e compromissos, em razão do extenso volume de faturas envolvendo os diversos serviços em curso contratados pela instituição.

6. Nada obstante, tão logo constatada a incorreção, a Fundação, por meio de seu setor jurídico, iniciou as providências cabíveis para reaver as quantias expendidas, por meio de notificação de cobrança remetida ao Espólio de Airton José Vidal de Queiroz.

7. O Espólio, por meio de inventariante designada, respondeu à Fundação reconhecendo o débito e aquiescendo com a cobrança. (...)"

Também destaco o igualmente relevante e incontroverso fato de que a totalidade dos recursos utilizados para custear o referido tratamento médico foi devolvida à entidade antes mesmo da efetivação da suspensão da imunidade/isenção laborada pela fiscalização, conforme o relato da própria fiscalização no já referido Termo de Intimação Fiscal, cujo trecho relevante também segue transcrito (fls. 9):

16. Por meio do Termo de Intimação Fiscal No. 02/2019 (TIF No. 02/2019), intimou-se a fiscalizada a apresentar a documentação relativa ao inventário do Sr. Airton José Vidal de Queiroz e sua competente escritura pública, onde constem a devolução dos valores pagos pela Fundação Edson Queiroz, bem como os registros contábeis da recuperação desse dispêndio; tendo em vista que em sua resposta a Termo anterior, a FEQ também informou que o espólio do Sr. Airton José Vidal Queiroz procederá ao ressarcimento das despesas sob exame e que tal se daria após a expedição de formal de partilha (s/c) no âmbito de inventário extrajudicial.

17. Em uma primeira resposta a FEQ informa que foi notificada pelo espólio de Airton José Vidal Queiroz acerca da conclusão dos procedimentos cartonais, bem como o ressarcimento das despesas sob exame. Apresenta, ainda, dois comprovantes de transferências bancárias efetuadas por Patrícia Queiroz de Castro e por Edson Queiroz Neto, herdeiros do Sr. Airton José Vidal Queiroz, que somam o valor total discriminado na tabela acima.

Em síntese, a entidade reconheceu o erro no procedimento de custear as referidas despesas médicas e adotou providência eficaz para reparar esse erro ainda antes do início da fiscalização, ou seja, em espontaneidade fiscal. Ademais, todo o recurso da entidade retornou ao seu patrimônio antes mesmo da suspensão da sua imunidade/isenção.

Diante desse cenário, entendo que não houve a alegada distribuição do patrimônio da entidade, conduta que levaria à suspensão da imunidade/isenção laborada pela fiscalização ao aplicar o disposto no artigo 14, I, do CTN, *verbis*:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 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;

Entendo que o fato de os recursos terem retornado ao patrimônio da entidade antes mesmo da suspensão da imunidade/isenção e em razão de procedimento espontâneo da entidade afasta a característica de distribuição de patrimônio, hipótese legal da norma aplicada.

Quando muito, conforme o meu entendimento, essa ocorrência poderia ser considerada como um desvio de finalidade na aplicação dos recursos da entidade, que perdurou durante certo tempo. Contudo, considerando que todo o recurso retornou espontaneamente ao patrimônio da entidade, entendo que esse desvio temporário não é justa causa para a suspensão da imunidade/isenção da entidade, pois restaria ferida a proporcionalidade entre o efeito mitigado do desvio e a sua grave consequência financeira, consistente na presente exigência tributária, na ordem das centenas de milhões de reais, pondo em risco a continuidade da atividade fim da entidade, contra a qual não há reparos apontados nos autos.

Com esses destaques na fundamentação, o meu voto foi no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, acompanhando o voto condutor da decisão adotada, da lavra do ilustre relator.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

