



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11234.720082/2020-37
ACÓRDÃO	9101-007.462 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	FUNDACAO EDSON QUEIROZ

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. FUNDAÇÃO EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. DESCUMPRIMENTO DO ART. 14, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. AUSÊNCIA DE PROVA DE DISTRIBUIÇÃO INDEVIDA DE PATRIMÔNIO MEDIANTE CONTRATAÇÃO E PAGAMENTO DE DESPESAS MÉDICAS DE DIRIGENTE.

As evidências de procedimento espontâneo para conversão dos pagamentos de serviços médico em favor do dirigente em direito de crédito contra seu espólio, promovido antes do início da ação fiscal e imediatamente depois de seu falecimento, operam em favor da existência de erro na anterior contabilização dos valores como despesas, e não como empréstimos. À míngua de outros elementos de acusação, para além da demonstração dos contratos e pagamentos formalizados pela Entidade, não é possível, frente às demais circunstâncias, afirmar a intenção de distribuir parcela de seu patrimônio em benefício do dirigente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca (relator) e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por dar provimento parcial ao recurso, com retorno ao Colegiado *a quo*. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em face do Acórdão nº 1201-006.327, de 10.04.2024, via do qual se decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário.

2.O litígio versa sobre a suspensão da imunidade tributária da FUNDACAO EDSON QUEIROZ (FEQ) e os consequentes lançamentos de créditos tributários de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, todos referentes ao ano-calendário de 2015.

3.O processo se originou com o Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 91, de 2020, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza-CE, que declarou suspensa a imunidade tributária da FEQ em virtude da inobservância do disposto nos artigos 9º, §1º, e 14, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, com base em dois pontos principais:

- **Distribuição de parcela do patrimônio ou de rendas**, sob o fundamento de que a FEQ teria descumprido o art. 14, inciso I do CTN ao custear despesas médicas de seu presidente durante os anos de 2015 a 2017, no valor total de R\$ 1.164.181,88.
- **Aplicação de recursos em finalidades diversas dos objetivos institucionais**, sob o fundamento de que a FEQ violou o art. 14, inciso II do CTN ao realizar aplicações no mercado financeiro e adquirir obras de arte para seu acervo.

4.Apreciando as impugnações apresentadas tanto contra o ADE nº 91, de 2020, quanto contra os autos de infração dele decorrentes, a DRJ decidiu, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, manter a suspensão da imunidade tributária com base na ofensa ao disposto no art. 14, inciso I do CTN (pagamento de despesas médicas do presidente) e afastar a suspensão da imunidade tributária com suporte na alegada aplicação de

recursos no mercado financeiro/bolsa de valores/obras de arte; bem como manter integralmente os lançamentos de óficio de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.

5.Ato contínuo, o sujeito passivo ofereceu o Recurso Voluntário de fls. 4255/4280, contrarrazoado às fls. 4318/4345, provido pelo colegiado *a quo* em aresto assim ementado:

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 LHES 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.

6. Cientificada da decisão, a PGFN interpôs o Recurso Especial de fls. 4401/4427 em relação à matéria “**“caracterização do descumprimento do requisito de imunidade/isenção previsto no art. 14, I, do CTN”** (paradigma 2201-011.408), tendo o apelo sido admitido, *ex vi* do despacho de fls. 4431/4443, conforme denotam os seguintes excertos:

(...)

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, verifica-se que esta restou devidamente demonstrada pela Fazenda Nacional.

O acórdão recorrido, ao analisar a acusação fiscal de que os pagamentos, pela contribuinte, de despesas médicas do seu diretor-presidente, ocorridos entre os anos de 2015 e 2017, caracterizariam distribuição indevida de patrimônio da fundação (em descumprimento do requisito de imunidade/isenção previsto no inciso I do art. 14 do CTN), discordou da autoridade tributária com base em uma série de argumentos, entre os quais se destacam: i) “*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*”; ii) a despesa em questão não afetou o cumprimento das finalidades educacionais da fundação e não desatendeu o interesse público que lhe assegurava a imunidade/isenção dos tributos, já que representou apenas 0,16% do faturamento global da contribuinte no período; iii) a referida despesa se mostrou necessária à própria continuidade das iniciativas da fundação educacional, “*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*”, o que demonstra o atendimento das finalidades da contribuinte; iv) a despesa incorrida é compatível com a possível remuneração de gestores de instituições de educação que gozam de imunidade, razão pela qual não há afronta ao que dispõe a Lei nº 9.532/1997, que permite a remuneração de dirigentes pelos serviços prestados; v) 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.

O Acórdão nº 2201-011.408, único paradigma indicado pela recorrente, de fato trata exatamente do mesmo caso concreto analisado nos presentes autos, com a diferença de que aquele processo cuida de contribuições previdenciárias lançadas em decorrência do mesmo suposto descumprimento, pela FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ, dos requisitos encontrados nos incisos do art. 14 do CTN. O acórdão paradigma traz, inclusive, expressa referência ao presente processo (nº 11234.720082/2020-37), mencionando o Ato Declaratório Executivo nº 91, de 09/12/2020 (suspensão da imunidade/isenção da contribuinte) e os lançamentos aqui tratados, de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Apesar de se debruçar sobre os mesmos fatos e a mesma controvérsia, o acórdão paradigma chegou a conclusão diversa da alcançada pela decisão recorrida, no que diz respeito à caracterização de distribuição indevida de patrimônio da fundação (descumprimento do inciso I do art. 14 do CTN, imputado pela Fiscalização à contribuinte).

Adotando os fundamentos do acórdão da DRJ proferido naqueles autos, o acórdão paradigma considerou que os pagamentos feitos pela contribuinte para a cobertura de despesas médicas em favor do seu dirigente Sr. Airton José Vidal Queiroz “*representam injustificado favorecimento ao Presidente da Entidade e se caracterizam em verdadeiros salários indiretos pagos com recursos da Fundação Edson Queiroz*”.

Dessa forma, conclui a decisão, teria havido claro descumprimento “*do requisito previsto no Inciso I, art. 14 do CTN (Lei nº 5.172/1966), o qual expressamente proíbe a distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas das entidades benfeitoras, a qualquer título*”, razão que justificaria a suspensão da imunidade/isenção de que gozava a contribuinte.

Assim, constata-se que os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito de os pagamentos feitos pela contribuinte FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ para custear despesas médicas de seu diretor presidente, entre 2015 e 2017, caracterizarem ou não a distribuição indevida do patrimônio da entidade vedada pelo inciso I do art. 14 do CTN.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 118 do RICARF/2023, inclusive a comprovação da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria "**caracterização do descumprimento do requisito de imunidade/isenção previsto no art. 14, I, do CTN**".

(...)

7.A Recorrida ofereceu contrarrazões às fls. 4457/4475, combatendo exclusivamente o mérito recursal.

8.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

9.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade de fls. 4431/4443, tendo sido admitido em relação à matéria "**caracterização do descumprimento do requisito de imunidade/isenção previsto no art. 14, I, do CTN**", em face do paradigma nº 2201-011.408.

10.A dissidência interpretativa que consubstancia o objeto do recurso fazendário refere-se à interpretação conflitante do 14, I do CTN, do art. 195, § 7º e do art. 150, IV, "c" da Constituição Federal, além do art. 9º, IV, "c", do CTN, do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 32 da Lei nº 12.101, de 2009, conforme se infere dos seguintes trechos das razões recursais:

Patente, portanto, a divergência jurisprudencial no que toca à interpretação do art. 14, I, do CTN, do art. 195, § 7º e do art. 150, IV, "c" da Constituição Federal, além do art. 9º, IV, "c", da Lei nº 5.172/66 (CTN), do art. 32 da Lei nº 9.430/1996 e do art. 32 da Lei nº 12.101/2009.

O Colegiado *a quo* concluiu que o pagamento realizado pela FUNDAÇÃO EDSON DE QUEIROZ para custear despesas médicas de seu diretor-presidente, Sr. Airton José Vidal Queiroz, não caracteriza distribuição indevida do patrimônio da fundação, não havendo que se falar em desrespeito ao art. 14, I, do CTN, razão pela qual considerou que não havia razão para suspender a imunidade e, consequentemente, cancelou o lançamento.

Em sentido diametralmente oposto, a Primeira Turma da Segunda Câmara da Segunda Seção do CARF, examinando exatamente a mesma situação fático-jurídica, concluiu que o pagamento, pela FUNDAÇÃO EDSON DE QUEIROZ, de despesas médicas de seu diretor-presidente, Sr. Airton José Vidal Queiroz, representa distribuição indevida do patrimônio da fundação. Constitui, pois, violação ao art. 14, I, do CTN, o que justifica a suspensão da imunidade, bem como o lançamento dos tributos devidos.

11. A decisão recorrida, consoante se depreende do voto condutor de lavra do Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, deu provimento ao Recurso Voluntário para desconstituir o Ato Declaratório Executivo nº 91, de 2000 e, em consequência, exonerar os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dele decorrentes, com lastro nos seguintes fundamentos:

Primeira premissa: alegada distribuição indevida do patrimônio:

- **Contextualização dos fatos:** Reconheceu como incontrovertido que a FEQ custeou despesas médicas de seu presidente para tratamento de câncer, representando aproximadamente 0,16% do faturamento anual da entidade. Destacou que todas as operações foram devidamente escrituradas e auditadas, sem qualquer tentativa de ocultação.
- **Análise jurídica interpretativa:** Entendeu que o artigo 14, inciso I, do CTN contempla comando aberto que visa proteger o adequado direcionamento das receitas públicas beneficiadas por imunidade. O bem jurídico tutelado consiste em evitar que entidades imunes utilizem tal benefício para favorecer terceiros, desvirtuando as finalidades institucionais.
- **Aplicação do princípio da proporcionalidade:** O voto desenvolveu extensamente a aplicação do princípio da proporcionalidade, examinando seus três elementos:
 - **Necessidade:** Considerou evidente a necessidade da despesa, direcionada ao tratamento de pessoa que comandava a FEQ há décadas, argumentando que não há desvio de finalidade institucional em custear tratamento de saúde de funcionários ou diretores.
 - **Adequação:** Demonstrou que a despesa afetou apenas 0,16% do faturamento, não colocando em risco as atividades da FEQ nem impedindo o cumprimento de seus objetivos estatutários.
 - **Proporcionalidade em sentido estrito:** Considerou desproporcional classificar como distribuição indevida o custeio de tratamento médico emergencial, invocando conceitos aristotélicos de justiça para fundamentar que a proteção à vida é incompatível com a pecha da ilicitude.
- **Argumento subsidiário sobre remuneração:** Apresentou argumento alternativo, sustentando que os valores poderiam ser tratados como remuneração regular ao diretor, conforme permite a Lei 9.532, de 1997, especialmente considerando que o presidente exercia suas funções há décadas sem qualquer remuneração.

Segunda premissa: alegada aplicação indevida de recursos:

- **Ausência de provas de distribuição irregular:** Destacou que o Termo de Verificação Fiscal não apresentou nenhuma indicação concreta de distribuição

irregular do patrimônio para pessoas físicas ou outras empresas do grupo, limitando-se a presunções genéricas sem demonstração objetiva.

- **Legitimidade das aplicações financeiras e aquisição de obras de arte:** Com base em precedente do próprio CARF, o relator sustentou que a preservação do patrimônio fundacional constitui compromisso dos administradores e que a inexistência de fins lucrativos não implica necessariamente em ter receitas limitadas aos custos operacionais. Entidades devem ter sobras financeiras bem geridas para evoluir e se modernizar.
- **Critério de adequação das destinações:** O voto estabeleceu que o critério definidor da adequação consiste no retorno, ainda que futuro, do investimento exclusivamente para manutenção ou desenvolvimento dos objetivos sociais da entidade. Qualquer medida que subverta esse retorno ensejará a perda do benefício.
- **Finalidade cultural das obras de arte:** Demonstrou que as obras de arte integram o acervo cultural da universidade, sendo expostas gratuitamente no "Espaço Cultural Unifor", reconhecido como Patrimônio Turístico de Fortaleza, atendendo diretamente aos objetivos institucionais de promoção cultural.
- **Aplicação do princípio da segurança jurídica:** Desenvolveu extensamente a necessidade de observância da segurança jurídica, citando Humberto Ávila para destacar os três problemas interpretativos centrais: falta de inteligibilidade, carência de confiabilidade e falta de calculabilidade do ordenamento jurídico. Argumentou que a interpretação restritiva proposta pela fiscalização compromete a previsibilidade das relações jurídicas.

Terceira Premissa: alegada escrituração incorreta: Considerou esta premissa totalmente equivocada, destacando que o próprio Termo de Verificação Fiscal reconheceu expressamente a regularidade da escrituração contábil e fiscal da contribuinte, inclusive elogiando a auditoria independente realizada.

12.A declaração de voto do Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque acompanhou o voto do relator, mas destacou fatos específicos que orientaram o seu posicionamento, dentre os diversos argumentos que foram objeto de debate, agregando novos fundamentos ao quanto decidido, assim resumidos:

Análise dos fundamentos da fiscalização: Identificou que a fiscalização baseou a suspensão da imunidade e isenção em três fatos principais: o custeio de tratamento médico do presidente da entidade, a realização de aplicações financeiras vultosas e a aquisição de obras de arte de valores elevados.

Reconheceu que a decisão de primeira instância afastou adequadamente os dois últimos fundamentos por não caracterizarem distribuição de patrimônio, mas

manteve o primeiro como suficiente para justificar a suspensão. Foi especificamente sobre este ponto que desenvolveu sua fundamentação.

Análise contextual dos fatos: Enfatizou que o custeio do tratamento médico não pode ser analisado de forma isolada, devendo ser considerado dentro do contexto fático completo. Destacou dois fatos fundamentais que caracterizam adequadamente as circunstâncias do caso:

- **Primeiro fato relevante - reconhecimento espontâneo do erro:** Transcreveu trechos do Termo de Intimação Fiscal que demonstram que a entidade, antes mesmo do início da ação fiscal, reconheceu espontaneamente o equívoco administrativo no custeio das despesas médicas. A FEQ admitiu que tal pagamento ocorreu por erro durante a gestão de contas, em razão do extenso volume de faturas dos diversos serviços contratados pela instituição.
Destacou que, tão logo constatada a incorreção, a FEQ iniciou providências para reaver as quantias através de notificação de cobrança remetida ao espólio do beneficiário, sendo que o espólio reconheceu o débito e aquiesceu com a cobrança.
- **Segundo fato relevante - devolução integral dos recursos:** Ressaltou que a totalidade dos recursos utilizados para custear o tratamento médico foi devolvida à entidade antes mesmo da efetivação da suspensão da imunidade pela fiscalização. Citou o próprio relato da fiscalização que confirma o resarcimento integral através de transferências bancárias realizadas pelos herdeiros do presidente falecido.

Conclusão sobre a distribuição de patrimônio: Com base nestes dois fatos fundamentais, concluiu que não houve a alegada distribuição de patrimônio prevista no artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional. Sustentou que o fato de os recursos terem retornado ao patrimônio da entidade antes da suspensão da imunidade, em razão de procedimento espontâneo, afasta a característica de distribuição de patrimônio.

Análise alternativa sobre desvio temporário de finalidade: Considerou que, no máximo, a ocorrência poderia ser classificada como desvio temporário de finalidade na aplicação dos recursos da entidade. Contudo, argumentou que tal desvio não constitui justa causa para suspensão da imunidade, especialmente considerando que todo o recurso retornou espontaneamente ao patrimônio da FEQ.

Aplicação do princípio da proporcionalidade: Asseverou que a manutenção da suspensão feriria o princípio da proporcionalidade, considerando a desproporção entre o efeito mitigado do alegado desvio temporário e sua grave consequência

financeira. Destacou que a exigência tributária na ordem de centenas de milhões de reais colocaria em risco a continuidade da atividade fim da entidade, contra a qual não há reparos apontados nos autos.

13. De outra parte, o Acórdão paradigma 2201-011.408 cuidou se examinar contribuições previdenciárias lançadas em decorrência do mesmo suposto descumprimento, pela FEQ, dos requisitos encontrados nos incisos do art. 14 do CTN, confirmando a suspensão da imunidade tributária para o período fiscalizado, mas com exclusão da qualificação da multa de ofício. Os fundamentos adotados pelo voto condutor do Conselheiro Francisco Nogueira Guarita podem ser assim sintetizados:

Do fato novo alegado: Analisou a alegação da Recorrente sobre a existência de "fato novo" consistente no Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) firmado com o Ministério Público do Ceará em 08.07.2021. A FEQ argumentou que o MPCE havia reconsiderado sua posição inicial e aprovado as atividades desenvolvidas pela entidade.

O relator reconheceu que, embora o Ministério Público tenha competência para velar pelo cumprimento das obrigações fundacionais, a relação tributária independe do entendimento de outros órgãos. Cada instituição possui sua esfera de competência delimitada pela Constituição Federal. Se a administração tributária verificar a ocorrência do fato gerador do tributo, cabe a ela proceder à autuação dentro dos preceitos legais.

Descumprimento do inciso II do art. 14 do CTN: Quanto aos investimentos no mercado financeiro e aquisição de obras de arte:

- **Investimentos financeiros:** O relator entendeu que os investimentos no mercado financeiro constituem forma legítima de angariar recursos para manutenção das atividades essenciais da entidade, não restando comprovado o desvio destes recursos para outros fins.
- **Obras de arte:** Considerou que as aquisições de obras de arte representam forma de promover o desenvolvimento da educação e cultura, objetivos basilares da FEQ através da Universidade de Fortaleza. Reconheceu o caráter educacional, cultural e assistencial da FEQ, com atuação voltada ao acesso à educação, arte e cultura.

Distribuição de patrimônio (art. 14, I, do CTN):

- **Fatos reconhecidos:** Confirmou que foi ponto pacífico tanto para a fiscalização quanto para a Recorrente o pagamento de despesas médicas para o então diretor-presidente da instituição, bem como a posterior devolução desses valores após o início da ação fiscal.

- **Fundamento da decisão:** Aplicou a Súmula CARF nº 33, que estabelece que "*a declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício*". Considerou que, reconhecida a falha pela Recorrente com respectiva devolução dos valores, mas apenas após o início do procedimento fiscal, a fiscalização agiu corretamente ao autuar a contribuinte pelo não cumprimento dos requisitos legais.
- **Adoção dos fundamentos de primeira instância:** O relator adotou integralmente os fundamentos da decisão de primeira instância, que concluiu pela caracterização de distribuição de patrimônio através do pagamento de despesas médicas pessoais do dirigente, configurando injustificado favorecimento e verdadeiros salários indiretos.

Classificação contábil das obras de arte: Analisou os argumentos da Recorrente sobre a classificação contábil adequada das obras de arte, reconhecendo que, considerando os objetivos da FEQ, as aquisições de obras de arte norteiam o atingimento dos objetivos institucionais de promover a disseminação do conhecimento e da cultura, desde que não demonstrada a sua venda com lucro.

Contingenciamento de recursos: Concordou com os argumentos da Recorrente, reconhecendo que, apesar da obrigação de aplicar todo o resultado nas atividades institucionais, a entidade deve fazer contingenciamento para suprir necessidades futuras de recursos, garantindo assim a perpetuação da entidade.

Multa qualificada: Concluiu pela desqualificação da multa de ofício, fundamentando que:

- As atividades desenvolvidas pela entidade que ensejaram a exclusão da imunidade tributária não eram suficientes para caracterizar as circunstâncias dolosas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964.
- Todas as ocorrências foram regularmente contabilizadas.
- A fiscalização baseou-se em parecer monocrático do Ministério Público.
- Houve espírito de cooperação da entidade com a fiscalização.
- Os argumentos sobre reiteração de práticas evasivas não são suficientes para comprovação do evidente intuito de fraude.
- Aplicação da Súmula CARF 14.

Decadência: O relator aplicou o entendimento consolidado no REsp nº 973.733/SC do STJ e na Súmula CARF nº 99, distinguindo entre pagamentos de contribuições patronais (art. 22 da Lei 8.212, de 1991) e retenções de contribuições dos segurados (art. 20 da mesma lei). Rejeitou a alegação de decadência, por entender

que os pagamentos realizados com base no art. 20 da Lei 8.212, de 1991 (contribuições dos segurados), não se aproveitam para aplicação do art. 150, §4º do CTN, uma vez que o lançamento visa cobrança da contribuição prevista no art. 22 da mesma lei.

Juros de mora: Rejeitou os argumentos da Recorrente sobre alteração do termo inicial de incidência dos juros, aplicando o entendimento de que, mesmo com a declaração de constitucionalidade do §1º do art. 32 da Lei 12.101, de 2009, o *caput* do artigo permanece válido, determinando a lavratura de auto de infração. Aplicou a Súmula CARF nº 4 sobre juros moratórios à taxa SELIC a partir da data da ocorrência da infração.

14. Pois bem, resta clara a similitude fático-jurídica entre as decisões cotejadas, que se debruçaram sobre acusações fiscais de pagamentos, pela mesma contribuinte, de despesas médicas do seu diretor-presidente, que teriam caracterizado distribuição indevida de patrimônio da FEQ (em descumprimento do requisito de imunidade/isenção previsto no inciso I do art. 14 do CTN).

15. Destaque-se que a situação do paradigma também se assemelha à tratada pelo Acórdão recorrido em relação ao momento da devolução dos valores das despesas médicas indevidamente pagas, na medida em que, naquele, constituiu elemento determinante para a formação da convicção do colegiado o fato de ter sido efetivada apenas após o início do procedimento fiscal. Confiram-se os seguintes trechos:

É ponto pacífico pela fiscalização e pela recorrente o pagamento das despesas médicas para o então diretor presidente da instituição e também a devolução das referidas despesas médicas após o início da ação fiscal, conforme os trechos do relatório fiscal, a seguir apresentados:

6.22. Como acima demonstrado, a FEQ por vontade livre e consciente contratou e/ou pagou despesas pessoais de tratamento de saúde do seu dirigente máximo, ao longo de três anos consecutivos (2015, 2016 e 2017), ainda que este possuísse em cada um desses anos-calendário rendimentos infinitamente superiores a esses dispêndios. Ou seja, tratou-se de pura liberalidade praticada pela Fundação Edson Queiroz que, de modo algum, redunda em dívida do espólio do Sr. Airton José Vidal Queiroz.

6.23. Do mesmo modo, as transferências bancárias efetuadas à FEQ pelos herdeiros do seu ex-presidente, efetuadas somente depois da partilha dos bens e, ainda, somente após o Início das auditorias fiscais da RFB (previdenciária datada de 21/12/2018 e tributos internos datada de 13/05/2019) e da lavratura de intimação específica pelo fisco federal (TIF 01/2019, datado de 30/07/2019) questionando as despesas em tela, igualmente se configuram em mera liberalidade daqueles herdeiros, e não tem o condão de modificar a situação irregular pretérita verificada pelas auditorias fiscais em relação aos três anos fiscalizados (2015, 2016 e 2017).

6.24. O que pretendem os herdeiros do Sr. Airton José Vidal Queiroz com os pagamentos efetuados, lembrando que o Sr. Edson Queiroz Neto se tomou membro vitalício do Conselho Curador da Fundação Edson Queiroz após o falecimento do seu pai, e exerce atualmente o cargo de Chanceler da UNIFOR, conforme ATA da Assembleia Geral Extraordinária datada de 01/08/2017

(doc.anexo), é afastar a suspensão das imunidades tributárias previstas nos Art.195, § 7º e Art.150, inciso IV, alínea c, ambos da Constituição Federal e no Art.9º, inciso IV, alínea c, da Lei nº 5.172/66 (CTN), posto que os pagamentos das despesas sob exame; durante três anos-calendário consecutivos, 2015, 2016 e 2017, configuram de maneira clara e inequívoca o descumprimento do requisito previsto no art.14, inciso I, da Lei 5.172/66 (CTN), vital para o gozo do benefício das imunidades tributárias pleiteadas pela FEQ. Conforme aduz o inciso I do art.14 do CTN, não pode haver distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou da renda, a qualquer título, como foi claramente o caso em questão.

Sobre o tema, tem-se a súmula CARF nº 33, que reza:

Súmula CARF nº 33 A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Portanto, considerando o reconhecimento da falha pela recorrente, com a respectiva devolução dos valores devidos, porém, após o início do procedimento fiscal, entendo que agiu certa a fiscalização ao autuar a contribuinte pelo não cumprimento dos requisitos legais para a obtenção do benefício fiscal da exclusão das contribuições previdenciárias devidas.

16. Nesse ponto, a declaração de voto do Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque foi enfática ao abordar os mesmos fatos, apesar de, diferentemente da decisão *a quo*, entender que a devolução seria eficaz por ter sido efetivada antes mesmo da suspensão da imunidade/isenção. Confira-se:

Atendendo ao mister de melhor caracterizar as circunstâncias do ato da entidade, destaco o incontrovertido 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 transscrito (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 incontrovertido 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 transscrito (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 dispêndios; tendo em vista que em sua resposta a Termo anterior, a FEQ também informou que o espólio do Sr. Airton José Vidal Queiroz procederia 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 cartoriais, 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.

17. Ressalte-se que, apesar de a referida declaração de voto ter mencionado 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 transscrito (fls. 4)*” (original sem grifo), não é isto o que se apreende do trecho transcrito, que claramente indica que se tratava de “resposta” do contribuinte, o que pressupõe atividade de fiscalização anterior. Confiram-se outras passagens da Notificação Fiscal de fls. 02/31, que confirmam que houve prévia intimação fiscal antes do reconhecimento do erro:

5. Mediante o Termo de Intimação Fiscal No. 01/2019 (TIF No. 01/2019) requereu-se que a fiscalizada apresentasse toda a documentação comprobatória referente às operações de Prestação de Serviços e/ou aquisição de mercadorias verificadas entre a Fundação Edson Queiroz (FEQ) — contratante; e as sociedades

empresárias (contratadas) ali indicadas. Nesse termo foi esclarecido à fiscalizada que a documentação a ser apresentada deveria conter: os contratos firmados entre as partes, as respectivas Notas Fiscais, os comprovantes de pagamentos efetuados pela contratante e outros documentos comprobatórios dos serviços prestados e/ou da aquisição de mercadorias.

6. Após solicitação de prazo a fiscalizada apresentou, junto a sua resposta, as notas fiscais de prestação de serviços e os respectivos comprovantes de pagamento. De todo o acima exposto, conclui-se que a Fundação Edson Queiroz contratou e pagou despesas referentes a serviços de saúde para atendimento único e exclusivo de seu dirigente máximo, o Sr. Airton José Vidal Queiroz, ao longo de três anos consecutivos, 2015, 2016 e 2017, tendo sido interrompidos esses pagamentos em virtude do falecimento deste.

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. (...)"

(...)

14. Por outro lado, o exame das declarações de imposto de renda pessoa física do Sr. Airton José Vidal Queiroz, referentes aos três anos-calendário de 2015, 2016 e 2017, 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.

15. Ou seja, o Sr. Airton José Vidal Queiroz, conhecido empresário cearense, sequer carecia de recursos para suportar o pagamento das despesas médicas contratadas e/ou pagas, ao longo de três anos pela fundação de que era o dirigente máximo.

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 procederia ao resarcimento das despesas sob exame e que tal se daria após a expedição de formal de partilha (sic) 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 cartoriais, bem como o resarcimento 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.

18. Posteriormente, em complemento à resposta acima, a Fundação Edson Queiroz, relativamente à apresentação da escritura pública do espólio de seu ex-presidente, alegou que "por não ser da relação jurídica na qual se desdobra a apuração de bens e direitos do Sr. Airton José Vidal Queiroz, não possui legitimidade para acessar documentos pertinentes ao seu inventário, restando prejudicado o atendimento à solicitação". A fundação apresentou, ainda, os lançamentos contábeis que registraram o resarcimento das despesas sob exame.

19. Ocorre que, como acima demonstrado, a Fundação Edson Queiroz por vontade livre e consciente contratou e/ou pagou despesas para tratamento de saúde do seu dirigente máximo, ao longo dos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017, ainda que este possuísse em cada um desses anos-calendário rendimentos infinitamente superiores a esses dispêndios. Ou seja, tratou-se de liberalidade praticada pela fundação que, de modo algum, redundaria em dívida do espólio do Sr. Airton José Vidal Queiroz.

20. Do mesmo modo, as transferências bancárias efetuadas à FEQ pelos herdeiros do seu ex-presidente, efetuadas somente depois da partilha dos bens do espólio do Sr. Airton José Vidal Queiroz e, ainda, após intimação específica do fisco questionando as despesas em tela, igualmente se configuram em mera liberalidade daqueles herdeiros.

18. Os casos são, portanto, materialmente idênticos, tendo apenas desfechos diferentes em razão de entendimentos divergentes entre os colegiados sobre a mesma questão jurídica.

19. A propósito, registre-se que o Acórdão aqui recorrido foi admitido como paradigma pela 2ª Turma da CSRF no julgamento do Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 2201-011.408 (paradigma nos presentes autos), de acordo com os seguintes trechos do voto condutor do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros (Acórdão nº 9202-011.662):

(...)

O recurso especial de divergência do Contribuinte, para reforma do Acórdão CARF nº 2201-011.408, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com o seu respectivo paradigma:

(i) Matéria: “Descumprimento dos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN)”

(ii) Paradigma (1): Acórdão 1201-006.327

(...)

Em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de fiscalização envolvendo entidade alegada imune e isenta que não pode distribuir patrimônio, nem suas receitas ou rendas e que deve aplicar seus recursos em seus objetivos institucionais no país, sob pena de descumprimento do artigo 14 do CTN, enquanto requisito formal para o gozo do benefício.

Particularmente, nestes autos, tem-se lançamento de contribuições previdenciárias, porque a entidade teve sua imunidade de entidade beneficiante de assistência social na área de educação afastada (*CF, art. 195, § 7º; Lei nº 12.101; ADI 4480*), bem como se lançou contribuições de Terceiros (*Outras Entidades e Fundos*), considerando que em perdendo a imunidade das contribuições previdenciárias também deve ter igual resultado em relação a isenção para as contribuições devidas para Terceiros (*Lei nº 11.457, art. 3º, § 3º*). Ademais, se lançou as obrigações acessórias correlatas. Relatou-se descumprimento do art. 14 do CTN.

No acórdão paradigma, apesar de tratar de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, com debate sobre a qualificação quanto ao ser instituição de educação “sem fins lucrativos” (*CF, art. 150, VI, alínea “c”; CTN, art. 9º, IV, alínea “c”, do CTN; Lei nº 9.532, art. 12*), nem, por isso, deixa-se de tratar do descumprimento do art. 14 do CTN, que é o ponto primordial no acórdão recorrido para o lançamento das contribuições previdenciárias e de Terceiros (Outras Entidades e Fundos).

Além do mais, os autos de infração do acórdão paradigma e do acórdão recorrido são lavrados a partir do mesmo procedimento fiscal e com fatos relatados idênticos.

Os fatos em ambos os processos reportam que foram custeadas, pela entidade autuada, despesas com o Presidente da instituição, Sr. Airton José Vidal Queiroz. Especificamente, no acórdão paradigma fala-se na despesa médica de 2015 (R\$ 699.234,35), enquanto no acórdão recorrido se comenta sobre despesas médicas de 2015 a 2017 (R\$ 1.164.181,88) na qual está computada a despesa de 2015 (*mencionada no acórdão recorrido*).

O relatório do acórdão recorrido é expresso em mencionar o processo que gera o acórdão paradigma como um lançamento derivado do mesmo trabalho de auditoria fiscal relacionado com o descumprimento do art. 14 do CTN nos dois processos.

Logo, é de se reconhecer a divergência.

Ora, no acórdão recorrido, entendeu-se que a despesa de saúde paga pela entidade em proveito do seu diretor Presidente é fato que comprova o atropelo ao art. 14 do CTN, ao passo que, no acórdão paradigma, o mesmo fato não foi tratado como desatendimento à citada norma, pois não teria representado distribuição do patrimônio da fundação e os montantes envolvidos poderiam ser tratados como regular remuneração a seu diretor e, adicionalmente, a declaração de voto do paradigma informa que houve a restituição para a entidade, de modo a entender que não restou configurada a violação ao art. 14 do CTN, diversamente do acórdão recorrido que entendeu que a devolução do valor era uma clara confissão da falta cometida e exaurida, de sorte que a reparação posterior não afastaria a conclusão do descumprimento do art. 14 do CTN nos anos de ocorrência dos fatos geradores.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

20.Tendo isso em vista e por concordar com o juízo prévio de admissibilidade, reconheço a dissidência jurisprudencial.

CONCLUSÃO

21.Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial.

MÉRITO

22.Sustenta a PGFN que o descumprimento do artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional baseia-se na constatação de que a Recorrida contratou e pagou despesas médicas de forma exclusiva para seu diretor presidente, Sr. Airton José Vidal Queiroz, durante o período de três anos consecutivos, compreendendo os exercícios de 2015, 2016 e 2017. A Procuradoria apresenta evidências detalhadas dessa conduta através da identificação de quatro empresas especificamente contratadas para prestação de serviços de saúde ao dirigente máximo da FEQ.

23.A primeira empresa, Saúde Residence – Atendimento Médico Ltda, celebrou contrato particular de prestação de serviços de internação ou assistência domiciliar (*home care*) em 14.01.2015. A segunda, Vida e Família Serviços Ltda, firmou contrato de prestação de serviços de cuidadores de pessoas em 23.01.2015, incluindo aditivos contratuais posteriores. A terceira, Sênior Assistência Médica Ltda, prestou serviços médicos pagos nos dias 29.12.2014 e 20.01.2015, documentados através de relatórios específicos. Por fim, a quarta empresa, SMTA Médicos Associados Ltda, forneceu serviços de avaliação e acompanhamento médico conforme notas fiscais emitidas em 25.02.2105. O montante total despendido pela FEQ com esses serviços alcançou a cifra de R\$ 1.164.181,88, conforme tabela minuciosa elaborada pela autoridade fiscal.

24.A Recorrente destaca a inconsistência fundamental entre as duas principais teses do contribuinte: o alegado "ato de nobreza" e o suposto "equívoco administrativo". Estes argumentos, na sua concepção, revelam-se mutuamente excludentes, uma vez que o primeiro pressupõe intenção deliberada de auxiliar o presidente enfermo, enquanto o segundo sugere erro involuntário no processamento dos pagamentos. A coexistência dessas justificativas evidencia a fragilidade da argumentação defensiva.

25.Quanto ao argumento do "ato de nobreza", sustenta sua inadequação jurídica, ressaltando que o artigo 14, inciso I, do CTN estabelece vedação absoluta à distribuição de patrimônio ou renda "a qualquer título", formulação legal que não comporta exceções baseadas em motivações humanitárias ou altruísticas, sendo irrelevante para fins tributários a nobreza das intenções que motivaram a conduta. A norma tributária visa proteger o adequado direcionamento dos recursos beneficiados pela imunidade, impedindo qualquer forma de distribuição que desvirtue os objetivos institucionais da entidade.

26.As razões do recurso fazendário também evidenciam a confusão patrimonial na conduta da FEQ. O fato de o Sr. Airton José Vidal Queiroz possuir recursos financeiros suficientes para custear suas próprias despesas médicas, conforme reconhecido pela própria fiscalização, torna desnecessário e injustificável o alegado "empréstimo" realizado pela entidade. Esta circunstância demonstra que a FEQ optou deliberadamente por utilizar recursos próprios para beneficiar exclusivamente seu dirigente máximo, configurando típica distribuição indevida de patrimônio.

27.Afirma que a tese do "equívoco administrativo" também se revela insustentável diante das evidências fáticas. A Procuradoria demonstra que os contratos foram celebrados em datas diversas, incluindo diversos aditivos contratuais, com pagamentos realizados sistematicamente durante três exercícios consecutivos em valores substanciais. Esta continuidade temporal e a magnitude dos valores envolvidos afastariam completamente a hipótese de erro pontual ou descuido administrativo. Ademais, a própria entidade confirmou sua ciência sobre os gastos ao apresentar como justificativa principal a necessidade de auxiliar o presidente em momento difícil.

28.Segundo a Fazenda, o argumento relacionado à proporcionalidade dos valores também merece refutação específica. Embora a FEQ alegue que os gastos representaram apenas 0,16% do faturamento do período, a norma legal estabelece como condição absoluta para a fruição da imunidade a inexistência de qualquer distribuição de renda ou patrimônio. O critério legal não é quantitativo, mas qualitativo, vedando toda e qualquer forma de distribuição, independentemente do montante envolvido. A interpretação contrária esvaziaria o comando normativo e abriria precedente temerário para outros casos similares.

29.A impossibilidade de caracterização dos pagamentos como remuneração legítima constitui outro pilar da argumentação. A Procuradoria aponta não havia previsão estatutária para remuneração de diretores na FEQ, circunstância que, por si só, inviabiliza juridicamente a pretensão defensiva. Mesmo que houvesse tal previsão, os requisitos estabelecidos no artigo 12, §2º, alínea "a", da Lei nº 9.532, de 1997 não foram observados. Estes requisitos compreendem a fixação de limite máximo baseado em valores praticados pelo mercado regional, a deliberação pelo órgão superior da entidade com registro em ata, e a comunicação ao Ministério Público. Nenhuma dessas exigências foi cumprida no caso concreto.

30.A característica aleatória e exclusiva dos pagamentos reforça a impossibilidade de sua caracterização como remuneração. Os valores foram direcionados especificamente ao Sr. Airton José Vidal Queiroz apenas em razão de sua condição de enfermo, não havendo qualquer sistematização ou previsibilidade que permitisse considerar tais dispêndios como contraprestação pelos serviços prestados à entidade. Esta aleatoriedade contrasta frontalmente com os requisitos legais para remuneração de dirigentes de entidades imunes.

31.Invoca o artigo 111 do Código Tributário Nacional, que determina interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção. Consequentemente, não cabe interpretação elastecida ou extensiva da regra clara estabelecida no artigo 14, inciso I, do CTN. A tentativa de relativizar o comando normativo através de considerações sobre proporcionalidade ou motivações humanitárias contraria frontalmente este princípio hermenêutico específico do direito tributário.

32.Prossegue abordando a irrelevância do ressarcimento posterior. O fato de os herdeiros do Sr. Airton José Vidal Queiroz terem ressarcido a FEQ aproximadamente cinco anos após os primeiros gastos indevidos, e somente após o início da ação fiscal, não altera a configuração da infração tributária. O direcionamento de recursos da FEQ para seu diretor presidente durante três exercícios consecutivos demonstra o não cumprimento do disposto no artigo 14, inciso I, do CTN. A eventual devolução posterior, embora possa ter relevância em outros âmbitos jurídicos, não possuiria o condão de apagar o desvirtuamento que se perpetrou durante anos consecutivos.

33.Em contraposição, a Recorrida argumenta que o Sr. Airton Queiroz, que assumiu a presidência da FEQ em 1982 e conduziu gestão reconhecidamente exitosa, enfrentou nos últimos anos de vida verdadeiro calvário pessoal, com a perda da mãe e da esposa, além do

acometimento por câncer. Durante este período, a FEQ prestou suporte logístico e operacional para as contratações de serviços médicos necessários ao tratamento.

34. Enfatiza que é incontrovertido que o Sr. Airton detinha plena capacidade financeira para custear o próprio tratamento, sendo os valores pouquíssimo representativos para a FEQ, correspondendo a apenas 0,16% do faturamento do exercício de 2015. Além disso, não houve qualquer articulação para descharacterizar o papel da FEQ, com todos os pagamentos corretamente contabilizados e efetiva cooperação com a fiscalização.

35. Destaca que, após o falecimento do presidente em 2017, imediatamente notificou o espólio para resarcimento dos valores em agosto do mesmo ano. A inventariante reconheceu prontamente a dívida, informando que realizaria o pagamento após a finalização do inventário. A fiscalização foi iniciada em maio de 2019, e os herdeiros realizaram a devolução integral em setembro do mesmo ano, apenas quatro dias após a conclusão da sobrepartilha. Significativamente, esta devolução ocorreu antes da suspensão da imunidade, que somente veio a ocorrer em dezembro de 2020.

36. Com base nestes elementos, sustenta que não houve distribuição do patrimônio, pois este foi integralmente recomposto pelos herdeiros. O bem jurídico protegido pelo artigo 14, inciso I, do CTN consiste precisamente no patrimônio da entidade imune, que no caso concreto não foi afetado, justificando a manutenção da decisão recorrida.

37. Subsidiariamente, desenvolve tese alternativa segundo a qual, mesmo que não se aceite a recomposição patrimonial como excludente da infração, os valores devem ser classificados como remuneração indireta ao presidente pelo exercício do cargo, não configurando distribuição indevida de patrimônio, conclusão que encontra respaldo em precedentes administrativos e jurisprudenciais que qualificam pagamentos de despesas médicas a dirigentes como remuneração indireta. Paradoxalmente, o próprio acórdão paradigma invocado pela Fazenda Nacional reconhece este caráter ao se referir aos pagamentos como "salários indiretos".

38. Invoca a doutrina de Roque Antonio Carrazza, que estabelece que entidades imunes podem legitimamente remunerar seus dirigentes, desde que os valores sejam equivalentes aos serviços prestados e compatíveis com os padrões de mercado. O que a norma veda é a remuneração exorbitante ou sem causa, que mal consegue esconder a distribuição indevida do patrimônio.

39. Segundo a Recorrida, a análise de proporcionalidade dos valores assume relevância técnica especial. O custeio do tratamento durante três anos constituiu remuneração média mensal de aproximadamente R\$ 32.338,38. Considerando que a UNIFOR é uma das maiores instituições de ensino do país, com infraestrutura de 627 mil metros quadrados, trezentas salas de aula, quatrocentos laboratórios especializados e folha de pagamento na ordem de milhões de reais, tal remuneração revela-se razoável e compatível com a função de presidir uma das principais instituições privadas de ensino do país.

40. Sustenta que é descabida a exigência de cumprimento dos requisitos estabelecidos no artigo 12 da Lei 9.532, de 1997, invocando o entendimento doutrinário e jurisprudencial consolidado de que as condições materiais para usufruto da imunidade somente podem ser estabelecidas por lei complementar, tese respaldada pelo decisão do Supremo Tribunal Federal no Tema 32 da Repercussão Geral, que estabeleceu que "*a lei complementar é forma exigível para a definição do modo benficiente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF*". Como o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988 com *status* de lei complementar, apenas seus requisitos são exigíveis para a fruição da imunidade, não sendo aplicáveis os requisitos estabelecidos em lei ordinária posterior.

41. Desenvolve fundamento principiológico, segundo o qual todo ato administrativo, inclusive o lançamento tributário, deve observar os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, conforme estabelecido no artigo 2º da Lei 9.784, de 1999. Aduz que o artigo 14, inciso I, do CTN contempla vedação dotada de certo grau de abstração, que naturalmente requer análise aprofundada das nuances da situação para que se chegue à solução jurídica mais adequada. Critica a interpretação "fria e seca" do dispositivo, que poderia conduzir ao entendimento de que qualquer pagamento a funcionário constituiria distribuição de patrimônio, o que não corresponde ao escopo da norma. A observância da proporcionalidade e razoabilidade constitui, portanto, requisito para aplicação adequada do referido dispositivo.

42. A desproporcionalidade da penalidade assume dimensão especialmente relevante na argumentação. A defesa enfatiza o evidente descompasso entre a conduta questionada (gastos de R\$ 699.232,35, representando 0,16% do faturamento) e a penalidade aplicada (superior a R\$ 500 milhões), que pode ocasionar danos irreparáveis a instituição cinquentenária de reconhecido prestígio que desempenha com excelência seu papel educacional.

43. Desenvolve argumentação hermenêutica fundamentada na finalidade social das imunidades tributárias. Defende que a legislação pertinente deve ser interpretada de forma expansiva, não limitante, priorizando a maximização dos efeitos que a Constituição buscou propiciar com a instituição do benefício, tese que encontra respaldo em precedente do Supremo Tribunal Federal (ADI 5816), que estabelece tradição jurisprudencial de interpretação teleológica das imunidades tributárias, "*de modo a maximizar-lhe o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos princípios constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar*".

44. Propaga que a imunidade visa beneficiar entidades que desempenham atividade típica de Estado, promovendo iniciativas de interesse público. A interpretação defendida pela Fazenda Nacional subverte esta finalidade, prejudicando entidade educacional de reconhecida excelência sem que exista justificativa suficientemente contundente, especialmente considerando que não houve efetivo prejuízo patrimonial nem enriquecimento indevido de terceiros.

45. As contrarrazões desafiam crítica ao Acórdão paradigma, sustentando que tal decisão realiza interpretação excessivamente literal do artigo 14, inciso I, do CTN, ignorando

elementos fundamentais do caso concreto: a devolução integral dos valores, a evidente desproporcionalidade da suspensão da imunidade, a justificativa fática para o lapso temporal da devolução (necessidade de finalização da partilha sucessória) e os princípios da proporcionalidade e razoabilidade que devem orientar a aplicação da norma tributária.

46.Pois bem, o artigo 2º dos estatutos sociais de fls. 221/228 definem com clareza a ausência de fins lucrativos e os objetivos sociais da Recorrente, *litteris*:

Art. 2º - A FUNDAÇÃO terá como objetivos: a) Criar, instalar e manter estabelecimentos de ensino de ensino de graus superior, médio, primário, pré-primário, técnico e operacional, sem finalidade lucrativa, de forma a elevar o nível cultural e educacional na área em que a Instituição venha a exercitar as suas atividades; b) Financiar diretamente, ou através de Instituições e Serviços públicos ou privados de reconhecida competência e qualificação, a execução de planos, programas e projetos de pesquisa, investigação e experimentação científicas; c) Celebrar acordos, convênios, contratos com Instituições e Serviços nacionais e internacionais, em matéria de seus objetivos e competência; d) Manter estreito intercâmbio com Instituições e Serviços de objetivos afins e com aqueles cujas relações possam resultar em benefícios mútuos; e) Atuar nas áreas social, assistencial, cultural e desportiva; f) Elaborar planos, programas e projetos de pesquisa que se enquadrem em seus objetivos.

47.Desse modo, *a priori*, a atividade desempenhada pela Recorrente goza da imunidade de que trata a alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da *Lex Maxima*, assim redigido:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos 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;

(...)

48.Contudo, a dicção do indigitado preceito constitucional é de meridiana clareza ao indicar que a imunidade dependerá do atendimento de requisitos previstos em lei.

49.Nesse passo, os artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional assim dispõem:

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

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

50. Na órbita da legislação ordinária, a matéria é regida pelo artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, que ostenta a seguinte redação:

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.

§ 1º (vide ADIN nº 1802)

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

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (*redação vigente até 27.07.2015*)

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015, *em vigor a partir de 28.07.2015 e até 14.12.2015*)

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015, *em vigor a partir de 15.12.2015*)

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

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

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

(...)

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

f) (vide ADIN nº 1802)

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

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

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

51.Já na esfera regulamentar, o tema era veiculado pelo artigo 170 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), *in verbis*:

Art. 170. Não estão sujeitas ao imposto as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c").

§ 1º. Para os efeitos deste artigo, 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12).

§ 2º. Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10).

§ 3º. Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 12, § 2º):

I - não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

II - aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

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

IV - 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;

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

VI - recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

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

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

52.Por via de consequência, em relação ao período em questão (2015), é indene de dúvidas que tanto a efetivação da imunidade dependia do atendimento dos requisitos estampados nos acima reproduzidos dispositivos.

53.A imunidade tributária constitui limitação constitucional ao poder de tributar, representando uma incompetência absoluta dos entes federativos para instituir determinados

tributos sobre pessoas, bens ou situações específicas. Não depende de deferimento do Poder Público, mas decorre do cumprimento dos requisitos legais estabelecidos.

54. Como visto anteriormente, no tocante às instituições de educação e assistência social, a Constituição Federal estabelece em seu artigo 150, inciso VI, alínea "c", a vedação à instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dessas entidades, desde que sem fins lucrativos e atendidos os requisitos da lei.

55. A jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que os requisitos para concessão da imunidade eram exclusivamente aqueles constantes do Código Tributário Nacional, na medida em que não existia no ordenamento jurídico lei complementar específica para regulamentar o instituto, mantendo-se o CTN como único diploma legal materialmente complementar aplicável à matéria¹.

56. O CTN estabelece ônus para que a entidade possa gozar da imunidade tributária, de modo que a autoridade competente pode suspender o benefício quando constatado o não atendimento dos requisitos legais, na forma prevista pelo § 1º de seu artigo 14.

57. Requisito essencial para fruição da imunidade consiste na vedação absoluta à distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas da entidade, **a qualquer título**. Tal disposição visa assegurar que os recursos da entidade sejam integralmente preservados para o cumprimento de suas finalidades institucionais.

58. O artigo 111 do Código Tributário Nacional determina expressamente que se interprete literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, bem como sobre outorga de isenção. Esta norma hermenêutica especial estabelece regime interpretativo restritivo que se sobrepõe a considerações de natureza principiológica quando se trata da aplicação de benefícios fiscais. A *ratio legis* deste dispositivo reside na necessidade de preservar a segurança jurídica e a isonomia tributária, impedindo que interpretações extensivas ou flexibilizadoras comprometam a arrecadação pública e criem privilégios não contemplados expressamente pelo legislador.

59. Por outro lado, a imunidade tributária, que por seu caráter constitucional, diferentemente da isenção, não pode ser interpretada restritivamente, também não admite interpretação extensiva, passível de mitigar preceito constitucional e legal claramente enunciado. Nesse sentido, a regra estatuída pelo inciso I do art. 14 do CTN é peremptória ao dispor que, "*a qualquer título*", não se admite a distribuição de patrimônio da entidade imune. Isto é, o enunciado legal é categórico ao estabelecer que entidades imunes não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas. A expressão "*a qualquer título*" demonstra inequivocamente a amplitude da proibição, não comportando exceções baseadas em motivações humanitárias, circunstâncias pessoais dos beneficiários ou considerações sobre proporcionalidade

¹ Recurso Extraordinário 566.622 (Tema 32), onde o STF fixou a tese de que "*a lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social*".

dos valores envolvidos. O legislador complementar, ao utilizar tal formulação, pretendeu estabelecer vedação absoluta que não admite relativizações casuísticas.

60.A alegação de que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal estabeleceu tradição de interpretação teleológica das imunidades tributárias, visando maximizar sua efetividade, demanda análise contextualizada que considere os diferentes momentos interpretativos e as distintas situações jurídicas envolvidas. A interpretação teleológica das imunidades diz respeito precípuamente à delimitação do âmbito material de incidência das imunidades, ou seja, à definição de quais situações, pessoas ou bens estão abrangidos pela limitação constitucional ao poder de tributar.

61.Diversa é a situação quando se trata da interpretação dos requisitos legais estabelecidos pelo próprio texto constitucional para fruição da imunidade. O artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, expressamente condiciona a imunidade das instituições de educação e assistência social ao "*atendimento dos requisitos da lei*". Esta ressalva constitucional remete à legislação complementar a definição das condições materiais para fruição do benefício, estabelecendo que a imunidade não é absoluta, mas condicionada ao cumprimento de parâmetros objetivos.

62.Neste contexto, a interpretação teleológica não pode ser invocada para flexibilizar requisitos expressamente estabelecidos pela legislação complementar, sob pena de subversão da própria estrutura normativa delineada pelo constituinte. A finalidade das imunidades tributárias é promover atividades de interesse público desenvolvidas por entidades privadas sem fins lucrativos, mas esta finalidade somente se concretiza quando observados rigorosamente os requisitos legais que asseguram a ausência de desvio de recursos para fins não institucionais.

63.A evocação do princípio da proporcionalidade para relativizar o cumprimento dos requisitos estabelecidos no artigo 14 do Código Tributário Nacional configura equívoco metodológico que compromete a segurança jurídica e a isonomia tributária. O princípio da proporcionalidade aplica-se primordialmente ao controle de atos administrativos discricionários e à ponderação entre direitos fundamentais em situações de conflito, não constituindo instrumento hermenêutico adequado para afastar requisitos legais expressamente estabelecidos.

64.A estrutura normativa das imunidades tributárias estabelece sistema binário de aplicação: verificados os requisitos legais, a entidade faz jus ao benefício; não verificados os requisitos, a imunidade não se aplica. Não há espaço para graduações ou ponderações baseadas em circunstâncias específicas do caso concreto, pois tal abordagem comprometeria a objetividade e a previsibilidade da aplicação da norma.

65.A alegação de desproporcionalidade entre a conduta praticada e suas consequências tributárias ignora que a suspensão da imunidade constitui consequência automática do descumprimento dos requisitos legais, não sanção sujeita a dosimetria. O sistema tributário brasileiro adota critério objetivo para aplicação de benefícios fiscais, não comportando

análises subjetivas sobre adequação ou proporcionalidade das consequências. A proporcionalidade já foi considerada pelo legislador complementar ao estabelecer os requisitos para fruição da imunidade, não cabendo ao intérprete reavaliar tais critérios mediante considerações casuísticas.

66. Outrossim, a suposta desproporção entre o valor distribuído e o montante da exigência tributária decorre da própria natureza do benefício da imunidade, que alcança a totalidade dos tributos incidentes sobre a atividade da entidade. A magnitude da consequência tributária do descumprimento dos requisitos legais constitui elemento inerente ao sistema de imunidades, servindo como incentivo ao cumprimento rigoroso das condições estabelecidas em lei.

67. No caso dos autos, restou comprovado que a Recorrida destinou parcela de seu patrimônio para o pagamento de despesas médicas particulares em favor de seu presidente, Sr. Airton José Vidal Queiroz, no período de 2015 a 2017, totalizando R\$ 1.164.181,88. Tal conduta configura inequívoca distribuição disfarçada de dividendos, caracterizando-se como remuneração indireta, em favor do dirigente da entidade, efetivada à revelia de seus estatutos sociais e de qualquer contrapartida previamente ajustada. O fato de o presidente possuir recursos próprios suficientes para arcar com as despesas médicas, conforme constatado pela fiscalização, evidencia que o pagamento não decorreu de necessidade assistencial, mas de mera liberalidade da FEQ.

68. A Recorrida sustenta que o Termo de Ajustamento de Conduta firmado com o Ministério Público do Ceará legitimaria suas condutas, afastando as acusações de descumprimento dos requisitos legais. Tal argumento não merece prosperar. A competência para fiscalização do cumprimento dos requisitos da imunidade tributária é exclusiva da administração tributária federal, nos termos do artigo 194 do CTN². O fato de outro órgão público manifestar-se favoravelmente às atividades da entidade não afasta a competência fiscalizatória da Receita Federal, nem tampouco sana as irregularidades constatadas no procedimento administrativo fiscal.

69. Para mais, o TAC firmado com o Ministério Público constitui mero acordo administrativo sem força normativa para alterar os requisitos legais estabelecidos pelo Código Tributário Nacional. A imunidade tributária submete-se exclusivamente aos critérios definidos em lei complementar, não podendo ser modificada por instrumentos infralegais.

70. É certo que o ordenamento jurídico, a partir da Lei nº 13.151, de 2015, que alterou a redação da alínea “a” do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, passou a não vedar, de forma absoluta, a remuneração de dirigentes de entidades imunes, de maneira que dirigentes de fundações sem fins lucrativos possam ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão

² CTN: “Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.”

executiva, respeitados os limites máximos dos valores praticados pelo mercado na região correspondente, com fixação pelo órgão de deliberação superior e comunicação ao Ministério Público.

71. Contudo, além de vários pagamentos de despesas médicas terem sido realizados antes da vigência da Lei nº 13.151, de 2015 (28.07.2015), a possibilidade de remuneração não constitui autorização para distribuição disfarçada de benefícios patrimoniais. A remuneração lícita deve observar critérios objetivos de razoabilidade, proporcionalidade e transparência, além de formalização adequada pelos órgãos competentes da entidade. *In casu*, verifica-se que os pagamentos efetuados pela Recorrida não atenderam aos requisitos mínimos para sua caracterização como remuneração legítima pelo exercício do cargo presidencial. Isso porque, inexistiu qualquer deliberação formal dos órgãos competentes da FEQ autorizando o pagamento de despesas médicas como parte da remuneração do presidente.

72. Ademais, os próprios estatutos da FEQ, no §4º do artigo 6º e no artigo 11, expressamente vedam a distribuição de resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do patrimônio sob qualquer forma ou pretexto, inclusive aos dirigentes e membros da administração, assim como o pagamento de **vencimentos ou remuneração de qualquer espécie pelo desempenho dos seus encargos** (fls. 221/228). A concessão de benefícios médicos não previstos estatutariamente viola frontalmente essas disposições. Confira-se:

Art. 6º - Os bens e direitos da Fundação poderão ser utilizados somente para realizar os objetivos previstos no Art. 2º deste Estatuto, permitida, todavia, a conversão de uns e outros para obtenção de rendas destinadas aos mesmos fins, mas sempre sem a finalidade lucrativa.

(...)

§ 4º - A Fundação não distribui resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto, inclusive aos instituidores, mantenedores, dirigentes e membros integrantes de sua administração

(...)

Art. 11 - Os membros dos Conselhos Curador e Diretor, os vogais deste último e o Presidente, não receberão vencimentos ou remuneração de qualquer espécie pelo desempenho dos seus encargos junto à Fundação. § 1º - A exigência a que se refere o caput não impede, na forma da legislação aplicável, a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; nem que estes, pessoalmente ou por intermédio de empresas ou entidades que façam parte, celebrem contratos civis com a FUNDAÇÃO. § 2º - A hipótese de remuneração dos dirigentes estatutários por um segundo vínculo, empregatício ou decorrente de contratação civil deste ou de empresa ou entidade que faça parte, referida no §1º, deverá obedecer às seguintes condições: I - O vínculo será formal e com registros na CTPS ou em Cartório, em caso de vínculo empregatício ou decorrente de contrato civil, respectivamente; II - Os valores da remuneração do empregado ou dos contratos civis tratados nesse dispositivo atenderá aos preços de mercado, devendo estes constar do registro do processo de contratação; III - O empregado, prestador de serviço, integrante de empresa ou entidade aqui tratadas devem ter qualificação profissional e técnica comprovada para o serviço para o qual foram contratados, devendo tais circunstâncias constar do registro do processo de contratação; § 30 - O Presidente, os membros dos Conselhos Curador e Diretor, bem como seus funcionários não respondem, individual ou subsidiariamente, com os seus bens particulares pelas obrigações contraídas pela FUNDAÇÃO.

73.A natureza das despesas pagas - serviços médicos particulares - não guarda correlação direta com o exercício das funções presidenciais da entidade educacional. Diferentemente de remuneração pecuniária que remunera o trabalho executivo, o custeio de despesas médicas constitui benefício pessoal desvinculado das atividades institucionais.

74.A caracterização de pagamentos como remuneração legítima exigiria transparência e submissão aos mecanismos de controle institucional. No presente caso, verifica-se que os pagamentos foram realizados de forma camouflada, sem a devida publicidade e controle pelos órgãos competentes. A FEQ não incluiu os valores pagos como despesas médicas na remuneração declarada do presidente para fins fiscais e previdenciários, o que sugere o reconhecimento tácito de que não se tratava de remuneração regular pelo exercício do cargo, mas de benefício patrimonial irregular, conclusão corroborada pelo posterior reconhecimento da irregularidade pela entidade, com o respectivo resarcimento.

75.Do ponto de vista formal, a remuneração de dirigentes de entidades imunes exige previsão estatutária expressa, deliberação formal pelos órgãos competentes da entidade, fixação prévia de valores dentro de parâmetros de mercado, registro em ata das decisões pertinentes e, no caso de fundações, comunicação ao Ministério Público. Estes requisitos, estabelecidos pela legislação específica, têm por finalidade assegurar transparência, controle e adequação dos valores pagos, impedindo que a remuneração se transforme em instrumento de distribuição disfarçada de patrimônio.

76.O que se depreende dos autos é a ausência completa de formalização dos supostos pagamentos remuneratórios. Não houve previsão estatutária para remuneração de dirigentes, não houve deliberação dos órgãos competentes da entidade, não houve fixação prévia de critérios ou valores, e não houve qualquer comunicação aos órgãos de controle. A ausência destes requisitos formais impede categoricamente a caracterização dos pagamentos como remuneração, configurando-os inequivocamente como distribuição irregular de patrimônio.

77.Do ponto de vista material, a remuneração caracteriza-se pela contraprestação regular e sistemática pelos serviços prestados, observando critérios objetivos de proporcionalidade e adequação. Os pagamentos realizados apresentam natureza aleatória, condicionada exclusivamente à ocorrência de despesas médicas do dirigente, sem qualquer correlação com os serviços prestados à entidade ou com padrões remuneratórios estabelecidos. Esta aleatoriedade afasta completamente a possibilidade de caracterização como remuneração, evidenciando tratar-se de benefício patrimonial concedido em razão de circunstâncias pessoais do dirigente.

78.A exclusividade dos pagamentos constitui elemento adicional que compromete a tese remuneratória. A verdadeira remuneração de dirigentes observa critérios isonômicos e objetivos, aplicáveis a todos os ocupantes de cargos equivalentes. Os pagamentos realizados beneficiaram exclusivamente um dirigente específico, em razão de suas necessidades pessoais de

saúde, caracterizando flagrante favorecimento individual incompatível com a natureza institucional da entidade.

79.A ausência de formalização estatutária, a falta de transparência nos procedimentos e o reconhecimento posterior da irregularidade pela própria entidade convergem para demonstrar que se tratou de benefício patrimonial indevido, de modo que os pagamentos efetuados a título de despesas médicas do presidente não podem ser caracterizados como remuneração indireta pelo exercício do cargo, configurando manifesta distribuição de parcela do patrimônio da entidade em violação ao artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional e justificando plenamente a suspensão da imunidade tributária.

80.A contextualização apresentada quanto às circunstâncias pessoais do dirigente beneficiário, embora possa despertar considerações de ordem humanitária, revela-se juridicamente irrelevante para configuração da violação ao indigitado artigo 14 do CTN. O direito tributário caracteriza-se pela objetividade na aplicação de suas normas, não comportando avaliações subjetivas sobre motivações ou circunstâncias específicas que cercaram a prática dos atos analisados.

81.A vedação à distribuição de patrimônio ou rendas por entidades imunes constitui norma de ordem pública destinada a preservar a destinação institucional dos recursos beneficiados pela imunidade tributária. Esta norma protege interesse coletivo representado pela adequada aplicação de recursos que deixaram de ser arrecadados em favor do erário, não admitindo exceções baseadas em situações particulares dos beneficiários.

82.A alegação de que os pagamentos constituíram "ato de nobreza" ou "assistência humanitária" ignora que pessoas jurídicas não praticam atos de natureza sentimental ou altruística, mas atos institucionais dirigidos ao cumprimento de seus objetivos estatutários. A distribuição de recursos em favor de pessoas específicas, ainda que motivada por circunstâncias excepcionais, configura desvio de finalidade que compromete a legitimidade da imunidade tributária.

83.Além do mais, a capacidade financeira do beneficiário para custear suas próprias despesas médicas evidencia que os pagamentos não decorreram de necessidade assistencial institucional, mas de opção da entidade em favorecer seu dirigente com recursos que deveriam ser aplicados exclusivamente em atividades educacionais. Esta constatação reforça a caracterização dos pagamentos como distribuição indevida de patrimônio, afastando qualquer justificativa baseada em finalidade assistencial.

84.No caso *sub examine*, é incontroverso o fato de que a Recorrida destinou, durante o período de 29.12.2014 a 24.07.2017, valores no montante de R\$ 1.164.181,88 para o custeamento das despesas de com serviços de saúde para atendimento único e exclusivo de seu presidente, Sr. Airton José Vidal Queiroz. A continuidade dos pagamentos ao longo de três exercícios consecutivos, mediante contratos formais com diversas empresas prestadoras de serviços médicos, demonstra que não se tratou de situação emergencial pontual, mas de política

deliberada de custeio de despesas pessoais do dirigente. Esta sistematicidade afasta a alegação de erro administrativo e evidencia a intencionalidade na concessão do benefício patrimonial

85. Igualmente, é incontrovertido o fato de que, após o início do procedimento fiscal e mediante notificação fiscal específica, os herdeiros do ex-presidente procederam, em 06.09.2019 (somente depois da partilha dos bens do espólio), a devolução dos respectivos valores, circunstância que afasta o caráter espontâneo da conduta. A declaração ou correção posterior ao início do procedimento fiscal não produz efeitos sobre o lançamento de ofício, nos termos do art. 138, parágrafo único, do CTN, e da Súmula CARF nº 33:

CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se fôr o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

SÚMULA CARF Nº 33:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

86. Dessa forma, a restituição dos valores pelos herdeiros do dirigente falecido não possui eficácia para sanear a violação aos requisitos legais para fruição da imunidade tributária ocorrida nos exercícios anteriores. O posterior resarcimento não possui o condão de sanar a irregularidade pretérita. A distribuição indevida de patrimônio configura-se no momento da realização dos pagamentos, independentemente de eventual restituição posterior. Durante os exercícios de 2015, 2016 e 2017, a entidade não observou o requisito estabelecido no artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional, razão pela qual não fazia jus à imunidade tributária nestes períodos. A posterior devolução dos valores não tem o condão de alterar retroativamente a situação jurídica verificada nos exercícios fiscalizados.

87. Alerta-se que é irrelevante a eventual troca de correspondência entre a Recorrida e os herdeiros ocorrida antes do procedimento fiscal (fls. 201), quando a efetivação da devolução se deu apenas posteriormente ao início da fiscalização. Uma vez identificado pelos envolvidos como “equívoco administrativo” os gastos com “diversos custos e despesas médicas”, a devolução, para ser eficaz, deveria ser imediata e integralmente realizada, independentemente da conclusão do inventário. Mister apontar que, ao contrário do que alega a Recorrente, não era necessário aguardar o encerramento do processo de inventário para esse fim e que nenhuma providência foi tomada pelo inventariante para pagar a dívida, incontroversa, assim que esta foi detectada, atribuição que lhe competia nos termos do art. 619, III do CPC:

Art. 619. Incumbe ainda ao inventariante, ouvidos os interessados e com autorização do juiz:

(...)

II - pagar dívidas do espólio;

(...)

88.Por derradeiro, anote-se que os créditos tributários foram constituídos com base exclusivamente no descumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN, norma recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 4.480³, não declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos que estabelecem condições previstas expressamente pela legislação complementar, especificamente o artigo 14 do Código Tributário Nacional. Portanto, os lançamentos encontram-se plenamente respaldados na ordem jurídica constitucional.

CONCLUSÃO

89.Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Especial, determinando o retorno dos autos ao colegiado *a quo* para a apreciação dos demais pontos suscitados no recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em sua conclusão favorável ao provimento parcial do recurso fazendário. A maioria do Colegiado compreendeu que o recurso especial da Fazenda Nacional não poderia ser provido.

A divergência jurisprudencial reside nos efeitos da conduta da Fundação de pagar serviços de saúde prestados a Airton José Vidal Queiroz. Embora a suspensão da imunidade e da isenção, bem como o lançamento decorrente, se refira apenas ao ano-calendário 2015, a PGFN também descreve pagamentos feitos a Saúde Residence – Atendimento Médico Ltda ao longo dos anos-calendário 2016 e 2017, que compõem o total de R\$ 1.164.181,88. Consoante referido na

³ Ementa: “Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Direito Tributário. 3. Artigos 1º; 13, parágrafos e incisos; 14, §§ 1º e 2º; 18, §§ 1º, 2º e 3º; 29 e seus incisos; 30; 31 e 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013, que dispõe sobre a certificação das entidades benéficas de assistência social e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a segurança social. 4. Revogação do § 2º do art. 13 por legislação superveniente. Perda de objeto. 5. Regulamentação do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. 6. Entidades benéficas de assistência social. Modo de atuação. Necessidade de lei complementar. Aspectos meramente procedimentais. Regramento por lei ordinária. 7. Precedentes. ADIs 2.028, 2.036, 2.621 e 2.228, bem como o RE-RG 566.622 (tema 32 da repercussão geral). 8. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 13, III, § 1º, I e II, § 3º, § 4º, I e II, e §§ 5º, 6º e 7º; art. 14, §§ 1º e 2º; art. 18, caput; art. 31; e art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009, com a nova redação dada pela Lei 12.868/2013.”

declaração de voto, o voto condutor do acórdão recorrido indica que as despesas médicas em 2015 totalizaram R\$ 699.234,35.

Não merece qualquer reparo a interpretação da legislação tributária profundamente desenvolvida pelo I. Relator. A entidade imune não pode distribuir parcela de seu patrimônio ou renda, a qualquer título. Nesta seara, não podem ser admitidas interpretações extensivas que ampliem o benefício fiscal concedido sob aquela condição. Inadmissível, assim, erigir exceções com base em *motivações humanitárias, circunstâncias pessoais dos beneficiários ou considerações sobre proporcionalidade dos valores envolvidos*. Por tais razões, o voto condutor do acórdão recorrido mereceria reparos, em especial no ponto em que, subsidiariamente, afirma a compatibilidade das despesas pagas com eventual remuneração que poderia ser, mas não foi, instituída estatutariamente em favor do dirigente.

Contudo, se de um lado não há qualquer *formalização dos supostos pagamentos remuneratórios*, não se pode afirmar que o pagamento das despesas médicas tenha ensejado distribuição do patrimônio ou renda da entidade a seu dirigente. As despesas médicas foram pagas até 24/07/2017 – segundo a Fiscalização os pagamentos foram interrompidos em razão do falecimento de Airton José Vidal Queiroz –, e a autoridade fiscal nada disse contra a afirmação, pela Fundação, de que em 23/08/2017 promoveu a cobrança dos valores pagos do espólio:



Ao Espólio de Airton José Vidal Queiroz

Ref: Comunicado de cobrança

Prezado(a) Senhor(a),

É com extremo pesar que a Fundação Edson Queiroz se reporta ao Espólio de seu chanceler Airton Queiroz, que por décadas exerceu seu mister com afinco, intensa dedicação e louvor. Lamentamos profundamente e transmitimos as mais sinceras condolências aos familiares, amigos e colegas, por esta inestimável perda.

Apesar deste momento de luto, nos vemos na obrigação de resguardar os interesses desta Entidade, conforme passamos a expor.

Por absoluto equívoco administrativo de nossa parte, durante os períodos de internação clínica de Dr. Airton Queiroz, findamos por arcar com diversos custos e despesas médicas referentes a alguns dos tratamentos realizados pelo Dr. Airton Queiroz.

Desta forma, solicitamos a Vossas Senhorias que, tão logo possível, entrem em contato com a Fundação para que possamos apresentar a documentação pertinente e pactuarmos termos de resarcimento destas despesas, como melhor forma de preservar os interesses desta Entidade.

Enfatizamos que, no caso de eventual indiligência de vossa parte, estaremos compelidos a invocar os instrumentos previstos na Legislação, conforme artigos 642 e seguintes, da Lei 13.105/2015, o Código de Processo Civil.

Atenciosamente,

Fortaleza, 23 de agosto de 2017.

FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
Procuradores

A autoridade fiscal também não contraditou a informação de que a inventariante respondeu a esta cobrança, declarando-se ciente dos valores devidos e concordando em incluir o débito na partilha em curso:

Remetente:
Espólio de Ailton José Vidal de Queiroz
Rua Dalva Rodrigues, 150, casa 1. Bairro de Lourdes.
Fortaleza-Ce. CEP: 60.177-335

Destinatário:
Fundação Edson Queiroz
Departamento Jurídico
Av. Washington Soares, 1321, Fortaleza/CE, Brasil. CEP 60.811-905

Fortaleza/CE, 12 de setembro de 2017.

Prezados(as),

Na qualidade de inventariante do Espólio de AIRTON JOSÉ VIDAL DE QUEIROZ, devidamente constituída nos termos da Lei 11.441/2007 e registrada em Inventário e Partilha protocolado perante Tabelionato desta cidade (doc. anexo), portanto, investida dos poderes previstos nos artigos 618 e seguintes do Código de processo Civil de 2015, dirijo-me a vossas senhorias para esclarecimentos sobre Comunicado de Cobrança recebido pelo Espólio representado, enviado por Fundação Edson Queiroz e datado de 23/08/2017.

Conforme relata a referida correspondência, demandase o comparecimento deste Espólio para esclarecimentos e pactuação de resarcimento de valores despendidos pela Fundação com despesas médicas realizadas pelo Dr. Ailton Queiroz.

Isto posto, o Espólio tem a informar que, no presente momento, existe pedido administrativo de inventário e ..

partilha por escritura pública, que demanda a apresentação de extensa documentação, concordância de vontade de todos os herdeiros e demais particularidades.

Assim, considerando que o procedimento está em fase inaugural, cientes dos valores devidos, iremos incluir o débito no procedimento cartorário antes para honrar esse compromisso em momento oportuno, isto é, após a lavratura do formal de partilha, procedendo ao pleito da Fundação.

Ciente de sua compreensão e cordialmente,

Patrícia Queiroz
PATRÍCIA QUEIROZ DE CASTRO

Inventariante eleita do Espólio de Ailton José Vidal Queiroz

Ainda que, a princípio, a Fundação possa ter cogitado de assumir estas despesas como próprias, resta evidente que ao final das contratações foram adotadas as providências cabíveis para converter tais pagamentos em empréstimos, desconstituindo a possível redução patrimonial, que a autoridade lançadora também não demonstrou cabalmente, na medida em que não provou a dedução destes valores na apuração do superávit de 2015 a 2017.

A autoridade lançadora bem demonstra, por meio dos contratos firmados com as empresas prestadoras de serviços, que a Fundação Edson Queiroz, por vontade própria, livre e consciente, decidiu contratar e pagar por serviços que foram prestados de forma individualizada e exclusiva ao seu diretor-presidente, ao longo de três anos consecutivos: 2015, 2016 e 2017. A acusação fiscal está instruída com os contratos e com os comprovantes de pagamento, e traz referências à insignificância das despesas médicas frente aos rendimentos do beneficiário informado em suas declarações de imposto de renda pessoa física. No mais, há informações acerca do resarcimento dos valores pagos, indicando terem sido apresentados os *lançamentos contábeis que registraram o resarcimento das despesas sob exame*. Resposta prestada pela Fundação a este respeito está juntada às e-fls. 1864/1865.

Embora tenha juntado aos autos os documentos acima reproduzidos, a autoridade fiscal nada disse acerca da cobrança promovida logo depois do óbito do dirigente, nem relata como as despesas foram originalmente contabilizadas, ou qual registro foi promovido por ocasião do resarcimento. A este respeito, limitou-se a juntar aos autos: i) uma folha do “Livro Diário Geral – Fiscal” que aponta registro a crédito da conta 71010101 – Recuperação de Despesas, no

valor de R\$ 1.155.181,88, em 06/09/2019 (e-fl. 210/211); ii) Demonstrações de Resultado para evidenciação do resultado financeiro que integrou questionamentos fundados na *participação expressiva dos rendimentos das aplicações financeiras no superávit (ou na redução do déficit) dos anos-calendário sob exame* (e-fl. 213/215), iii) Folhas do Livro Razão indicando o registro das despesas na conta 62030102999 Outros Serviços – P. Jurídica/Desp. Gerais (e-fls. 254/261); e iv) Demonstrações de resultado nas quais se vê acumulados anuais em Prestação de Serviços por Pessoas Jurídicas nos valores de R\$ 32.313.464,10 em 2015, R\$ 47.706.863,59 em 2016 e R\$ 54.452.895,33 em 2017, associadas a Balanços Patrimoniais que não trazem detalhamento para se aferir se o valor cobrado dos herdeiros foi escriturado como créditos a receber (e-fls. 262/267).

Sem nada contrapor à cobrança e consequente constituição de direito de crédito em face do espólio do dirigente, a autoridade lançadora nega qualquer efeito àquelas providências, mencionando apenas *transferências bancárias efetuadas à FEQ pelos herdeiros do seu ex-presidente, efetuadas somente depois da partilha dos bens do espólio do Sr. Airton José Vidal Queiroz e, ainda, após intimação específica do fisco questionando as despesas em tela*, e concluindo que tal proceder configura *mera liberalidade daqueles herdeiros*, que buscariam, apenas, *afastar a suspensão da imunidade tributária*.

Subsistem, portanto, as evidências de que houve procedimento espontâneo da Fundação, antes do início da ação fiscal e logo depois do falecimento de seu dirigente, para converter os pagamentos dos serviços médicos em direito de crédito contra seu espólio. Ausente qualquer contradita fiscal a tais ocorrências, resta fragilizada a acusação fiscal de distribuição indevida do patrimônio da entidade, razão pela qual não se pode afirmar que houve descumprimento do requisito do art. 14, inciso I do CTN.

De fato, os elementos reunidos pela autoridade lançadora não permitem afirmar que a entidade agiu com a intenção de favorecer patrimonialmente seu dirigente, subsistindo a possibilidade de que tenha havido, apenas, erro no registro de tais despesas, que deveriam ter sido escrituradas em contrapartida a dívida. Sob esta ótica, inclusive, não se está aqui a dizer que houve arrependimento eficaz. Antes disso, não há prova da intenção de distribuir parcela do patrimônio da entidade. Há, apenas, evidências de que as contratações foram realizadas em benefício do dirigente, mas a cobrança dirigida ao espólio imediatamente depois da morte opera em favor da existência de erro na contabilização anterior dos valores como despesas, e não como empréstimos.

O presente voto, portanto, é por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Os casos comparados são praticamente idênticos no que importa para interpretação da legislação de regência: o recorrido – Acórdão nº 1201-006.327 - foi editado em face de suspensão da imunidade no âmbito do IRPJ e de isenção em relação à CSLL, à Contribuição ao PIS e à Cofins, bem como de exigência destes tributos no ano-calendário 2015, e o paradigma – Acórdão nº 2201-011.408 - diante exigência de contribuições previdenciárias, nos períodos de 03/2015 a 12/2017, motivada pelo descumprimento dos requisitos para gozo de isenção pelo mesmo sujeito passivo.

Os Colegiados do CARF concordaram em afastar as demais razões para suspensão da imunidade/isenção e divergiram apenas com respeito à *distribuição de parcela do patrimônio da Fundação, por intermédio de pagamento de despesas médicas em favor do seu Presidente, Sr. Airton José Vidal Queiroz, [...], contrariando determinação expressa do próprio Estatuto*. No paradigma teve-se em conta as despesas escrituradas entre 2015 e 2017 (*no valor total de R\$ 1.164.181,88*), enquanto no recorrido somente são referidas as despesas de 2015, no valor de R\$ 699.234,35.

O Colegiado *a quo* decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário da Fundação. 5 (cinco), dos 6 (seis) integrantes do Colegiado, acompanharam o relator, Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque. O Presidente Neudson Cavalcante Albuquerque declarou voto, mas não fez ressalvas aos fundamentos do relator. Por tais razões, não se pode afirmar que as circunstâncias específicas declaradas neste voto tenham sido determinantes para a decisão adotada no acórdão recorrido.

No voto condutor do acórdão recorrido firmou-se que tais as despesas pagas não representam, *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*. Em declaração de voto, o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque destacou 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, mediante notificação de cobrança citada na fl. 04 do termo juntado à e-fl. 2*. Tal documento, apesar de entregue à Fiscalização depois de intimação dirigida à Fundação, como bem aponta o I. Relator, data de 23/08/2017 e consta à e-fl. 201, seguido da resposta da inventariante do espólio em 12/09/2017, que, *ciente dos valores devidos, informou que o débito seria incluído no procedimento cartorário antes para honrar esse compromisso em momento oportuno, isto é, após a lavratura do formal de partilha, procedendo ao pleito da Fundação* (e-fl. 202).

No paradigma há indícios de também estar presente a alegação de que a Fundação iniciara, antes do procedimento fiscal, *as providências cabíveis para reaver as quantias expendidas, por meio de notificação de cobrança remetida ao Espólio de Airton José Vidal de Queiroz*. Mas lá se concordou com a acusação fiscal de que a conduta do fiscalizado representava reconhecimento da falta depois do início do procedimento fiscal, inclusive transcrevendo-se os seguintes itens do Relatório Fiscal daqueles autos:

6.22. Como acima demostrado, a FEQ por vontade livre e consciente contratou e/ou pagou despesas pessoais de tratamento de saúde do seu dirigente máximo, ao longo de três anos consecutivos (2015, 2016 e 2017), ainda que este possuisse em cada um desses anos-calendário rendimentos infinitamente superiores a esses dispêndios. **Ou seja, tratou-se de pura liberalidade praticada pela Fundação Edson Queiroz que, de modo algum, redundava em dívida do espólio do Sr. Airton José Vidal Queiroz.**

6.23. Do mesmo modo, as transferências bancárias efetuadas à FEQ pelos herdeiros do seu ex-presidente, efetuadas somente depois da partilha dos bens e, ainda, somente após o Início das auditorias fiscais da RFB (previdenciária datada de 21/12/2018 e tributos internos datada de 13/05/2019) e da lavratura de intimação específica pelo fisco federal (TIF 01/2019, datado de 30/07/2019) questionando as despesas em tela, igualmente se configuram em mera liberalidade daqueles herdeiros, e não tem o condão de modificar a situação Irregular pretérita verificada pelas auditorias fiscais em relação aos três anos fiscalizados (2015, 2016 e 2017). (*destacou-se*)

Com vistas a confirmar se os Colegiados tiveram em conta procedimentos fiscais iniciados proximamente, como indicado na transcrição acima, cabe registrar que há notícia nos autos de exigências semelhantes formalizadas para os anos-calendário 2005, 2006, 2008, 2009 e 2010, sendo os débitos correspondentes incluídos em 2017 no Programa Especial de Regularização Tributária – PERT. Para fins de qualificação da penalidade, além de consignar que a autuada reiteradamente *vem se portando como pessoa jurídica com finalidade lucrativa*, a autoridade fiscal adicionou que:

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 desse grupo. Fatos que evidenciam a prática reiterada e constante de infrações à legislação tributária.

Todavia, os dois julgados noticiam que o Ministério Público do Ceará rejeitou as contas da Fundação no ano de 2016, e comunicou tal fato à Receita Federal. Assim, é neste novo contexto que são desenvolvidos os procedimentos fiscais tratados nos acórdãos comparados,

sendo que, segundo consta no paradigma, o início das auditorias fiscais *previdenciária* data de 21/12/2018 e *tributos internos* data de 13/05/2019.

Assim, a divergência jurisprudencial se situa na interpretação do requisito expresso no art. 14, inciso I do CTN, frente a conduta da Fundação de pagar despesas médicas de seu dirigente, mostrando-se irrelevante para os dois Colegiados do CARF se a Fundação iniciara, antes do procedimento fiscal, *as providências cabíveis para reaver as quantias expendidas, por meio de notificação de cobrança remetida ao Espólio de Airton José Vidal de Queiroz*.

A confirmar a suficiente similitude entre os casos comparados, vale ter em conta que o paradigma foi confrontado por recurso especial do sujeito passivo que apresentou a divergência jurisprudencial com base no recorrido, destacando o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, no voto de conhecimento condutor do Acórdão nº 9202-011.662, que:

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de fiscalização envolvendo entidade alegada imune e isenta que não pode distribuir patrimônio, nem suas receitas ou rendas e que deve aplicar seus recursos em seus objetivos institucionais no país, sob pena de descumprimento do artigo 14 do CTN, enquanto requisito formal para o gozo do benefício.

Particularmente, nestes autos, tem-se lançamento de contribuições previdenciárias, porque a entidade teve sua imunidade de entidade beneficiante de assistência social na área de educação afastada (CF, art. 195, § 7º; Lei nº 12.101; ADI 4480), bem como se lançou contribuições de Terceiros (Outras Entidades e Fundos), considerando que em perdendo a imunidade das contribuições previdenciárias também deve ter igual resultado em relação a isenção para as contribuições devidas para Terceiros (Lei nº 11.457, art. 3º, § 3º). Ademais, se lançou as obrigações acessórias correlatas. Relatou-se descumprimento do art. 14 do CTN.

No acórdão paradigma, apesar de tratar de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, com debate sobre a qualificação quanto ao ser instituição de educação “sem fins lucrativos” (CF, art. 150, VI, alínea “c”; CTN, art. 9º, IV, alínea “c”, do CTN; Lei nº 9.532, art. 12), nem, por isso, deixa-se de tratar do descumprimento do art. 14 do CTN, que é o ponto primordial no acórdão recorrido para o lançamento das contribuições previdenciárias e de Terceiros (Outras Entidades e Fundos).

Além do mais, os autos de infração do acórdão paradigma e do acórdão recorrido são lavrados a partir do mesmo procedimento fiscal e com fatos relatados idênticos.

Os fatos em ambos os processos reportam que foram custeadas, pela entidade autuada, despesas com o Presidente da instituição, Sr. Airton José Vidal Queiroz. Especificamente, no acórdão paradigma fala-se na despesa médica de 2015 (R\$ 699.234,35), enquanto no acórdão recorrido se comenta sobre despesas médicas de 2015 a 2017 (R\$ 1.164.181,88) na qual está computada a despesa de 2015 (mencionada no acórdão recorrido).

O relatório do acórdão recorrido é expresso em mencionar o processo que gera o acórdão paradigma como um lançamento derivado do mesmo trabalho de auditoria fiscal relacionado com o descumprimento do art. 14 do CTN nos dois processos.

Logo, é de se reconhecer a divergência.

Ora, no acórdão recorrido, entendeu-se que a despesa de saúde paga pela entidade em proveito do seu diretor Presidente é fato que comprova o atropelo ao art. 14 do CTN, ao passo que, no acórdão paradigma, o mesmo fato não foi tratado como desatendimento à citada norma, pois não teria representado distribuição do patrimônio da fundação e os montantes envolvidos poderiam ser tratados como regular remuneração a seu diretor e, adicionalmente, a declaração de voto do paradigma informa que houve a restituição para a entidade, de modo a entender que não restou configurada a violação ao art. 14 do CTN, diversamente do acórdão recorrido que entendeu que a devolução do valor era uma clara confissão da falta cometida e exaurida, de sorte que a reparação posterior não afastaria a conclusão do descumprimento do art. 14 do CTN nos anos de ocorrência dos fatos geradores.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência. (*destacou-se*)

Nota-se neste excerto que os fundamentos da declaração de voto consignada no recorrido foram tomados apenas como *restituição para a entidade* das despesas médicas, sem observar o apontamento de que a Fundação, *antes mesmo do início da ação fiscal, reconheceu o seu erro e adotou medida tendente a repará-lo*. Ao final, no mérito, a 2ª Turma da CSRF confirmou o acórdão lá recorrido, e, quanto àquele aspecto, entendeu que a *devolução do valor era uma clara confissão da falta cometida e exaurida, de sorte que a reparação posterior não afastaria a conclusão do descumprimento do art. 14 do CTN nos anos de ocorrência dos fatos geradores*. O voto condutor do Acórdão nº 9202-011.662 consigna que:

O recorrente vinda, ainda, reconhecimento de proporcionalidade e razoabilidade, inclusive porque os valores foram devolvidos para a entidade, antes que ocorresse o lançamento. Parece pretender uma espécie de denúncia espontânea. Ocorre que, a devolução se efetivou quando já iniciado o procedimento fiscal, o que afastaria a tese (CTN, parágrafo único do art. 138). O procedimento teve início em 21/12/2018 (e-fls. 2.200/2.205), enquanto o resarcimento vai se efetivar em 06/09/2019, ademais vai ser realizado pelos herdeiros Patrícia Queiroz de Castro e Edson Queiroz Neto (não foi realizado pelo Presidente beneficiado Airton José Vidal Queiroz). Portanto, é correta a decisão recorrida também neste particular.

De mais a mais, o ressarcimento teria necessariamente que ocorrer, como consequência natural (ainda que em algum momento, voluntariamente ou não), pois, queira ou não, houve um dispêndio de caixa injustificado por parte da Fundação em proveito de terceiro, o que obrigava a reparação ao caixa da entidade. A reparação acaba sendo uma confissão da falta.

Essa reparação obrigatória não tem qualquer dependência com os procedimentos fiscais e administrativos que tratem do cancelamento da imunidade e dos aspectos tributários correlatos. Serve mais como uma confissão e como argumento para afastar a qualificação da multa. Como ponderado, o Código Civil (art. 66) prescreve que o Ministério Público velará pelo Patrimônio das Fundações e danos ocorridos obrigam a reparação.

Se a entidade corrige sua falta, então para o momento da correção em diante fará jus a novo benefício, uma vez comprovado os requisitos, mas o fará a partir do momento em que ateste atender as exigências e dali em diante. Para a época em que não atendeu as exigências, não fará jus. Acaba sendo uma consequência lógica que é empregada em certa medida na Súmula STJ nº 612 ao disciplinar sobre o CEBAS assentando que: *“O certificado de entidade beneficiante de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade”*

Considerando, como antes mencionado, que os fundamentos da declaração de voto juntada ao recorrido não foram determinantes para a decisão adotada pelo Colegiado *a quo*, o fato de o paradigma não ter dado maior relevo às providências da Fundação antes do início da ação fiscal não se presta a dessemelhar os casos comparados. Evidenciado está que os fundamentos do paradigma são suficientes para reformar os fundamentos expressos no voto condutor do acórdão recorrido.

Por tais razões, e ausentes questionamentos deduzidos em contrarrazões contra o conhecimento, esta Conselheira acompanha o I. Relator em sua conclusão de CONHECER do recurso especial.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa