



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11234.720253/2020-28
ACÓRDÃO	9202-011.662 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	FUNDACAO EDSON QUEIROZ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/12/2017

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS – OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DE EDUCAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. SUSPENSÃO DOS BENEFÍCIOS. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Sendo constatado que a entidade beneficiante de assistência social na área de educação deixou de cumprir requisitos do art. 14 do CTN, exigidos para o gozo da imunidade/isenção, considera-se suspenso o benefício e lavra-se auto de infração de obrigação principal para exigência das contribuições previdenciárias devidas no período, que deixam de ser imunes, bem como para exigência de contribuições para Terceiros (Outras Entidades e Fundos), que deixam de ser isentas, além de se lavrar os reflexos relacionados com autos de infração de obrigação acessória.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo Conselheiro Marco Aurelio de Oliveira Barbosa.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Contribuinte Fundação Edson Queiroz** (e-fls. 6.916/6.936, páginas 2.228/2.248 do Volume 2 do pdf) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 7.015/7.019, páginas 2.327/2.331 do Volume 2 do pdf) — interposto pelo sujeito passivo, devidamente qualificado nos fólios processuais, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 6/2/2024, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, consubstanciada no **Acórdão nº 2201-011.408** (e-fls. 6.856/6.892, páginas 2.168/2.204 do Volume 2 do pdf), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria **(i) “descumprimento dos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN)”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: [Contribuições Sociais Previdenciárias]

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/12/2017

(...)

IMUNIDADE/ISENÇÃO. SUSPENSÃO. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.
REQUISITOS LEGAIS.

Sendo constatado que a entidade deixou de cumprir requisitos do art. 14 do CTN exigidos para o gozo da imunidade/isenção (art. 195, § 7º da CF/1988) considerar-se suspenso o benefício e lavra-se auto de infração para exigência das contribuições devidas no período.

(...)

(grifei)

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. O Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa votou pelas conclusões.

Do Acórdão Paradigma

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, consubstanciada no Acórdão nº 1201-006.327, Processo nº 11234.720082/2020-37, Contribuinte Fundação Edson Queiroz (e-fls. 6.938/6.975, páginas 2.250/2.287 do Volume 2 do pdf), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do Acórdão Paradigma (1)

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.

(...)

(grifei)

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 6.579/6.641, páginas 1.893/1.955 do Volume 2 do pdf), após notificado em 22/12/2020, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 52/101).

O lançamento se efetivou em Auto de Infração para fatos geradores de 2015 a 2017. A fiscalização, em suma, no que ainda importa ao debate, alega que a entidade descumpriu o art. 14 do CTN (*especialmente inciso I*) porque distribuiu patrimônio ou resultados ou remunerou indiretamente o diretor Presidente Airton José Vidal Queiroz nos anos de 2015 a 2017, vez que custou despesas médicas no importe de R\$ 1.164.181,88.

Por isso, a fiscalização afastou a imunidade da entidade e cancelou a isenção.

Os fatos geradores são as remunerações pagas pela entidade aos segurados empregados e contribuintes individuais, verificadas nas folhas de pagamento mensais e informadas nas GFIPs (FPAS 639 - Imune) que foram lançadas em razão do afastamento da imunidade/isenção.

Os lançamentos nestes autos, portanto, são afetos à matéria tributário-previdenciária. As bases de cálculo são remunerações pagas sendo calculadas contribuições previdenciárias e de Terceiros a partir das GFIPs, além de ter sido lançados os descumprimentos de obrigações acessórias correlatos.

O crédito tributário constituído na origem do procedimento, por meio dos Autos de Infração de Obrigação Principal e Acessória, consolidados em 21/12/2020, é detalhado como segue:

Tributo	Período	Crédito Consolidado (R\$)
Contribuição Previdenciária (Empresa + SAT/GILRAT) Sobre folha de salários	03/2015 a 12/2017	315.634.190,57
Contribuições para Outras Entidades e Fundos (Terceiros)	03/2015 a 12/2017	67.216.043,25
Contribuição Previdenciária (Empresa) Sobre pagamentos para contribuintes individuais	03/2015 a 12/2017	5.612.765,17
Multas Previdenciárias: GFIP com omissões (CFL 78) e Arquivos Digitais (MANAD da folha de salários) com omissões (CFL 22)	(Reflexo)	518.482,94
Total do Crédito Tributário		R\$ 388.981.481,93

Consta que o relatório fiscal destes autos (11234.720.253/2020-28) também serve de suporte para a Notificação Fiscal do Processo nº 11234.720082/2020-37, cuja decisão foi apresentada como paradigma e se refere ao Imposto de Renda (IRPJ) e tributos reflexos para fatos geradores em 2015.

Consta que por ordem judicial (Mandado de Segurança nº 0807338-38.2015.4.05.8100) a entidade poderia usufruir de imunidade das contribuições sociais se atendesse aos requisitos legais previstos no art. 14 do CTN, considerada lei complementar (*considerando que a Lei nº 12.101 não era lei complementar*), porém a fiscalização alega não ter sido cumprido os requisitos constantes do art. 14, especialmente incisos I e II.

A fiscalização anota que “*O Acórdão-TRF-5 (anexo), o qual determinou que a RFB se abstinha de exigir o cumprimento de requisitos previstos em lei ordinária, especialmente na Lei Nº 12.101/2009, encontra-se vigente, e na presente data está aguardando decisão definitiva por parte do STF. A título de informação, caso a referida decisão judicial (Acórdão) venha a ser modificada, ou até mesmo cassada, cabe deixar registrado que a FEQ também não teria cumprido no período fiscalizado os requisitos previstos no art. 29, incisos II e V da Lei 12.101/2009, posto que, o conteúdo normativo desses incisos são semelhantes aos dos incisos I e II do art. 14 da Lei Nº 5.172/1966 (CTN), no sentido de que proíbem expressamente a distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas da entidade, a qualquer título, assim como, determinam a aplicação integral dos recursos da entidade na manutenção dos seus objetivos institucionais. Ademais, caso haja modificação ou cassação da decisão (Acórdão), regista-se também que a Fundação não é possuidora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) para os anos de 2015 a 2017, exigências estabelecida pela Lei 12.101/2009.*” (e-fl. 88).

Em consulta pública ao site do Supremo Tribunal Federal – STF (RE 1.225.128, número único 0807338-38.2015.4.05.8100) observa-se que a decisão final do Mandado de Segurança foi: “*Ante o exposto, provejo parcialmente o extraordinário para, reformando o acórdão recorrido, determinar seja observado o decidido na ação direta de nº 4480*”.

A fiscalização, também, aduz que não teria sido atendido o conceito de instituição sem fins lucrativos (art. 9º, inciso IV, alínea “c”, do CTN), uma vez que objetivaria lucros com aplicações de recursos no mercado financeiro ou a compra de obras de arte. No particular, a entidade se sagrou vencedora no contencioso administrativo fiscal, pois foi entendido que pode adquirir obras de arte para seu acervo, dentro dos fins educacionais e se entendeu possível aplicar recursos no mercado para gerar rendimentos que sejam vertidos para a própria entidade. O tema não é mais objeto de discussão. Basicamente, afastou-se parte da alegação sobre descumprimento do art. 14 do CTN.

A fiscalização, outrossim, aduz que, ao descumprir o art. 14 do CTN (*no que remanesce em debate*), a entidade violou o seu próprio estatuto.

Consta que em razão do autoenquadramento em declaração GFIP como imune (GFIP FPAS 639 – Imune) com atividade econômica de educação (CNAE 85.32-5-00 – Educação)

não se recolheu contribuições sociais (*contribuição previdenciária Patronal/INSS, GILRAT e contribuições destinadas a outras entidades e fundos – Terceiros*) sobre as remunerações pagas (*sobre folha de salários de empregados e sobre pagamentos para contribuintes individuais; Lei nº 8.212, art. 22, incisos I, II e III*).

Consta que a entidade autuada e recorrente “Fundação Edson Queiroz”, integrante do Grupo Edson Queiroz, é mantenedora da *Universidade de Fortaleza (UNIFOR)*, entidade que gozava de imunidade autodeclarada via GFIP (FPAS 639) para entidades benéficas de assistência social na área de educação, porém teria descumprido a condição necessária ao benefício da imunidade/isenção.

Doutro lado, a entidade aduz erro administrativo nos pagamentos em favor do Presidente e que ocorreu o ressarcimento pelo espólio para a entidade, antes que fosse lavrado qualquer auto de infração.

Argumenta que o valor de R\$ 1.164.181,88 (pouco mais de um milhão de reais – R\$) é inexpressivo quando comparado com o patrimônio da Fundação Edson Queiroz (*patrimônio social em 2016, em prestação de contas ao Ministério Público, próximo de cinco bilhões de reais – R\$*) e com o patrimônio do Presidente (Airton José Vidal Queiroz), cujo espólio procedeu com o ressarcimento integral (*antes de autuado, devolvendo, por meio dos herdeiros, em 06/9/2019, devolvendo nominalmente os R\$ 1.164.181,88*), de modo a não poder configurar o descumprimento das condições de imunidade.

O recorrente em impugnação postulou o cancelamento do lançamento de ofício e a manutenção como entidade imune e isenta.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 101-009.349 – 5ª Turma da DRJ01 (e-fls. 6.678/6.709, páginas 1.992/2.023 do Volume 2 do pdf), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade lançadora.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 6.720/6.802, páginas 2.032/2.114 do Volume 2 do pdf), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Essencialmente, a decisão recorrida em segunda instância (Turma Ordinária no CARF) mantém a decisão da primeira instância (DRJ).

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria

preambularmente destacada com o paradigma preteritamente citado, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e cancelar o lançamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro no paradigma informado alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) “**descumprimento dos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN)**”.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois entende que não houve violação do art. 14 do CTN, uma vez que comprehende não ter distribuído parcela do patrimônio, nem da renda da entidade. Houve equívoco, o qual foi reparado antes do lançamento de ofício ser notificado.

Sustenta que:

- (i) um mero apoio institucional à saúde do seu Presidente, no seu melhor interesse, já que tratava do principal responsável pela sua fundação e crescimento, não caracteriza distribuição de resultados ou de patrimônio;
- (ii) a despesa era ínfima perto do faturamento ou dos tributos lançados na autuação, de modo que, por razoabilidade e proporcionalidade, não se trata de distribuição de resultados ou de patrimônio; e
- (iii) ainda que representasse um salário indireto, conforme defendido pela autuação, não representaria distribuição, já que era razoável e plenamente compatível com o mercado para a posição. Afirma que remuneração de dirigente não é distribuição de patrimônio.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 7.039/7.055, páginas 2.334/2.350 do Volume 2 do pdf) a parte interessada (Fazenda Nacional) não se manifesta quanto ao conhecimento do recurso.

No mérito, sustenta que houve violação do art. 14, I, do CTN.

Argumenta que não é escusável, não se tratando de mero erro administrativo, ter custeado serviços de saúde para o ex-diretor presidente da entidade (Sr. Airton José Vidal Queiroz), ainda mais sem previsão estatutária e sem autorização para remunerá-lo, o que se qualifica como distribuição de patrimônio e renda da entidade, por conseguinte perdendo a condição imune.

Sustenta não se modificar o quadro violador o alegado argumento de que, após o início do procedimento fiscal, já ocorrido o falecimento do ex-diretor e ultimada a realização da partilha dos bens pessoas dele, terem voluntariamente os herdeiros do ex-diretor resarcido a entidade em relação a todos os valores.

Pondera que a entidade autuada não nega os fatos, apesar de tentar justificá-los. Assevera que a justificativa da entidade autuada é contraditória, pois a instituição ora alega que fez os pagamentos dos serviços de saúde em prol do ex-diretor por erro administrativo, por descuido do setor administrativo, porém, ao mesmo tempo, em outros momentos, a entidade alega ter oferecido ajuda ao ex-presidente por ele se encontrar gravemente doente (acometido com câncer) e, portanto, precisava custear o tratamento de saúde.

Pontua que a contratação e pagamento das despesas médicas só foram assentidos pela Fundação Edson Queiroz porque se tratava de interesse de seu ex-diretor presidente, revelando um desvirtuamento do benefício fiscal ao distribuir parcela de seu patrimônio no pagamento de tais despesas, o que faz cessar o direito à imunidade.

Finaliza no sentido de que as justificativas apresentadas não são capazes de afastar a conclusão de que houve distribuição de renda/patrimônio da entidade, afrontando o disposto no art. 14, I, do CTN. Diz que não poderia ter havido distribuição de recursos a quem quer que seja, fora dos objetivos institucionais da entidade.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

Foram ofertados memoriais pelo sujeito passivo, reiterando a tese recursal.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação, primeiramente, analisando o juízo de admissibilidade para conhecer, ou não, do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

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)”

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

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto como integrativo apenas neste específico ponto (*§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiaria na forma do art. 69*), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, a despeito de ser necessário anotar que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte/sujeito passivo.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

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.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- “Descumprimento dos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN)”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força do precedente invocado.

Sustenta a inexistência de distribuição patrimonial, assim como aduz que se tratam os pagamentos destacados pela fiscalização de quitação emergencial de despesas médicas de Presidente que não desnatura a função assistencial da Fundação, que não representa enriquecimento de terceiros por meio de renúncias fiscais, que não está desvinculada dos objetivos da Fundação e que não representaria remuneração desproporcional de diretor.

Entende o recorrente não violado o art. 14 do CTN, em especial o inciso I, que é o indicado pela fiscalização, haja vista compreender não haver distribuição de patrimônio na conduta narrada pela autoridade fiscal.

O acórdão recorrido, em sentido contrário, entende que houve o descumprimento, pois, em trecho transscrito pelo recorrente como essencial ao debate, a decisão recorrida assenta que os pagamentos “*representam injustificado favorecimento ao Presidente da Entidade e se caracterizam em verdadeiros salários indiretos pagos com recursos da Fundação Edson Queiroz, impropriamente direcionados para a cobertura de despesas médicas em favor do seu dirigente Sr. Airton José Vidal Queiroz*” (e-fl. 6.928).

O recorrente alega que a interpretação do caso deve se pautar em proporcionalidade e razoabilidade.

Sustenta que não houve distribuição de patrimônio ou de resultados. Assevera que os “*valores despendidos não objetivavam oferecer vantagem econômica ao Presidente, mas sim oferecer apoio institucional e burocrático, já que os valores são ínfimos pertos do seu patrimônio*”. Argumenta que oferecer tratamento de saúde, assegurando dignidade e garantia a sobrevivência de dirigente fundamental à gestão da Fundação, não representa vantagem patrimonial para terceiro, além de convergir com os interesses institucionais da Fundação ao garantir sobrevida ao principal responsável pelo projeto fundacional de sucesso.

Colaciona trecho da fiscalização que, ao consultar a declaração de imposto de renda da pessoa física do Presidente Airton José Vidal Queiroz, afirma: “*vale registrar que 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 apesar do valor total das despesas contratadas e/ou pagas pela FEQ para tratamento de saúde do seu Presidente ser bastante elevado (R\$ 1.164.181,88), é ao mesmo tempo insignificante se comparado ao somatório dos rendimentos tributáveis, isentos ou não-tributáveis ou sujeitos à tributação exclusiva/ definitiva, declarados a RFB em cada um dos anos-calendário”.

Pondera que “o valor de R\$ 1.164.181,88 representa 0,24% dos tributos lançados somente no presente PAF e que a Fundação sempre manteve seus registros financeiros e contábeis claros”.

Sustenta cumprir o requisito da proporcionalidade, pois a adequação é demonstrada, “porquanto a despesa incorrida ter afetado apenas 0,16% do faturamento da fundação naquele ano-calendário [2015]. Seria inadequada se colocasse em risco suas atividades ou se a impedisse de alcançar seus objetivos estatutários, no caso, se inviabilizasse a promoção da educação em nível universitário”.

Subsidiariamente, caso se entenda que houve pagamento de salário indireto, a caracterizar distribuição de patrimônio ou de resultado (vedado), sustenta que, em realidade, deve se compreender que a remuneração é permitida e os valores despendidos estavam dentro de bases legítimas (uma média mensal de R\$ 32.338,38 – compatível com o mais elevado cargo de uma Universidade de reconhecido padrão de qualidade – Melhor Universidade privada do país e do Norte-Nordeste), especialmente se comparado com o total da folha de salários da Universidade (UNIFOR) no período autuado que girava em bases mensais de R\$ 14.000.000,00 (quatorze milhões).

Argumenta que a remuneração mês seria ínfima em bases comparativas, inclusive seria inferior ao salário dos CEOs das grandes empresas, conforme estudo do Valor Econômico. Assim, pondera que, sob qualquer forma, o valor total, se alocado em bases mensais, não se qualificaria como distribuição de patrimônio ou de resultado, o que afastaria a acusação fiscal.

Compreende e defende o recorrente que o pagamento de remuneração a dirigentes não necessariamente representa distribuição, se feita com razoabilidade e proporcionalidade. Adicionalmente, destaca que o acórdão paradigmou (*obiter dictum*) que a despesa incorrida seria compatível com o cargo e autorizada na legislação.

Feitos os registros inaugurais da tese recursal, torna-se importante observar alguns fatos e aspectos controversos nos autos para a posterior tomada de decisão.

O Estatuto da entidade, na época dos fatos geradores, disciplinava que:

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.

§ 1º A FUNDAÇÃO aplica suas receitas, rendas, rendimentos e o eventual resultado operacional integralmente no território nacional e na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

(...)

§ 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. (negritos apontados pela fiscalização)

O art. 11 do Estatuto da entidade, na época dos fatos geradores, disciplinava que o Presidente não receberia vencimentos ou remuneração de qualquer espécie pelo desempenho dos seus encargos junto à entidade.

Consta que os Presidentes, na época dos fatos geradores, foram: Airton José Vidal Queiroz (período de 01/03/2015 a 02/07/2017, *data do seu falecimento*) e Lenise Queiroz Rocha (01/08/2017 em diante).

Consta que a entidade autuada e recorrente “Fundação Edson Queiroz”, integra o Grupo Edson Queiroz, sendo mantenedora da *Universidade de Fortaleza (UNIFOR)*, que desempenha relevante serviço na área de educação.

Consta que houve a contratação de serviços de internação e de assistência domiciliar *home care* para o Presidente Airton José Vidal Queiroz e que os pagamentos totalizaram o importe de R\$ 1.164.181,88. Referido valor representaria 0,24% dos tributos lançados neste processo administrativo fiscal e representaria 0,16% do faturamento da fundação no ano de 2015.

É incontroverso nos autos o contexto fiscalizatório que consigna e anota (*resumo do relatório fiscal, itens 6.9 em diante, e-fls. 63 e seguintes*):

- A Fundação Edson Queiroz enviou ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) suas Escriturações Contábil Digital (ECD), referentes aos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017. A partir da ECD, a fiscalização selecionou e requereu, mediante Termos de Intimação Fiscal – TIF (06 e 07), a apresentação de toda a documentação comprobatória referente às operações de prestação de serviços e/ou aquisição de mercadorias verificadas entre a entidade (como contratante) e as seguintes sociedades empresariais contratadas (4 empresas): I) Saúde Residence – Atendimento Médico Ltda (CNPJ 02.../0001-48), II) Senior Assistência Médica Ltda (CNPJ 00.../0001-52); III) SMTA Médicos Associados Ltda (CNPJ 18.../0001-51); e IV) Vida e Família Serviços Ltda (CNPJ 14.../0001-25); bem como apresentação dos contratos de prestação de serviço e aditivos contratuais, os anexos, as notas fiscais de serviço e os recibos/comprovantes de pagamentos relativos a esses contratos firmados.

- A entidade apresentou um (1) contrato de prestação de serviços (*apenas da empresa Vida e Família Serviços Ltda*), parte das notas fiscais de prestação de serviços e parte dos comprovantes de pagamento dos serviços realizados. Em sua resposta informou: “*Os referidos registros se referem às despesas médicos hospitalares de Airton José Vidal Queiroz. Necessário esclarecer que tais despesas foram arcadas por total equívoco administrativo da Fundação, durante a gestão de contas e compromissos, envolvendo extenso volume de faturas dos diversos serviços em curso contratados pela instituição. Nada obstante, tão logo constatada a incorreção, a Fundação iniciou as providências cabíveis para reaver as quantias expendidas. À época, foi enviada cobrança por meio de correspondente ao Espólio de Airton José Vidal de Queiroz, que respondeu a Fundação, por meio de inventariante, reconhecendo o débito e esclarecendo que faria o pagamento tão logo concluídos os levantamentos de dívida e bens*”.

- Ao realizar diligência fiscal nas próprias empresas prestadoras, a fiscalização obteve acesso as notas fiscais de serviço e ao seguinte conteúdo e/ou esclarecimentos:

-- Empresa (I) Saúde Residence – Atendimento Médico Ltda apresentou contrato particular de prestação de serviços de internação ou assistência domiciliar – *home care*, firmado em 14/01/2015, entre ela e a entidade autuada, em que se estipula, entre outras coisas, o seguinte: “*a prestação de serviços de Internação ou de Assistência Domiciliar (home care)*” para o “*paciente Sr(a). AIRTON JOSE VIDAL QUEIROZ*”.

-- Empresa (II) Senior Assistência Médica Ltda encaminhou notas fiscais eletrônicas de serviço (NFS-e), em que consta como tomadora dos serviços a Fundação Edson Queiroz e os respectivos comprovantes de pagamento, também efetuados pela entidade, tendo, ainda, encaminhado relatório informando: “*O paciente Airton José Vidal Queiroz foi por mim acompanhado como médico pneumologista durante internações no Hospital Israelita Albert Einstein, nos períodos de 03 a 29 de novembro de 2014 e 04 a 10 de dezembro de 2014. Foram realizadas visitas médicas hospitalares diárias durante os períodos acima citados, períodos pelos quais recebi os honorários médicos dos serviços prestados conforme descrito nas notas fiscais de números 2436 e 2494. Os depósitos bancários relativos a estas prestações de serviço foram realizados na conta*

corrente da minha pessoa jurídica (Sênior Assistência Médica Ltda, CNPJ ...) nos dias 29 de dezembro de 2014 e 20 de janeiro de 2015."

-- Empresa (III) SMTA Médicos Associados Ltda apresentou resposta afirmando que: "A empresa, através do seu sócio doutor SANDRIGO MANGINI inscrito no CPF ... e CRM ..., prestou serviço ao Sr. Airton José Vidal Queiroz, CPF ..., nas seguintes datas e situações com as respectivas Notas Fiscais emitidas contra o próprio paciente: - Avaliação médica no PA em 29/12/2014 NF 772 emissão em 25/02/2015 valor R\$ 1.000,00 - Acompanhamento médico durante a internação período 04/01 a 11/01/2015. NF 773 emissão em 25/02/2015 valor R\$ 8.000,00 • Apresentamos anexo aqui as Notas Fiscais emitidas e impressas; A empresa recebeu o crédito em conta corrente em 20/02/2015 o valor de R\$ 9.000,00, o qual totaliza a soma de ambas as Notas Fiscais. • Apresentamos aqui cópia do extrato bancário da empresa, o qual comprova o crédito recebido. Entretanto, no ato de solicitação para emissão das Notas fiscais, não houve a informação de que o pagamento seria realizado pela Fundação Edson Queiroz, visto que a empresa não possui contrato firmado junto a Fundação." As notas fiscais foram emitidas em nome do paciente, mas os pagamentos foram realizados pela entidade autuada, que não avisou a contratada.

-- Empresa (IV) Vida e Família Serviços Ltda apresentou contrato de prestação de serviços de cuidadores PE Pessoas, firmado em 23/01/2015, e seus aditivos de 19/02/2015 e 17/03/2015, entre ela e a entidade autuada, em que se estipula, entre outras coisas, o seguinte: "*a prestação de serviços de cuidadores de pessoas em domicílio à Sr. Airton José Vidal Queiroz*".

- Os pagamentos totalizaram R\$ 1.164.181,88. O primeiro pagamento foi em 29/12/2014 e o último em 24/07/2017 (*houve faturamentos posteriores ao falecimento, embora relativos aos serviços prestados anteriormente ao passamento ocorrido em 02/07/2017*).

Consta que a entidade alegou erro administrativo nos pagamentos em favor do Presidente e que ocorreu o ressarcimento pelo espólio para a entidade, antes que fosse lavrado qualquer auto de infração.

Consta que a ação fiscal foi iniciada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 0310100-2018.00289, emitido em 17/12/2018, com Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF) lido, via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), em 21/12/2018 (e-fls. 2.200/2.205).

Consta que o ressarcimento ocorreu em 06/09/2019, sendo pago pelos herdeiros Patrícia Queiroz de Castro e Edson Queiroz Neto.

Consta que, em 06/09/2019, a entidade efetivou lançamentos contábeis no seu Livro Diário registrando o ressarcimento.

Consta que o total de R\$ 1.164.181,88 é inexpressivo em relação ao faturamento anual obtido pela entidade autuada e em face ao seu patrimônio social.

Consta que o total de R\$ 1.164.181,88 é inexpressivo em relação ao patrimônio pessoal e particular do falecido Presidente Airton José Vidal Queiroz.

Muito bem. Apresentado o contexto controverso, passo ao enfrentamento.

A legislação tributária com destaque para o art. 14 do CTN – *alegado como descumprido* –, reza que as entidades são subordinadas à observância dos requisitos:

Art. 14, 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.

No inciso I consta a necessidade de as entidades não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título. Não consta qualquer ressalva quanto a uma eventual possibilidade de distribuição de parcela de menor representatividade.

Por sua vez, a decisão terminativa do STF na medida judicial dada pelo Mandado de Segurança nº 0807338-38.2015.4.05.8100 (RE 1.225.128), que tangencia os trabalhos fiscais, anota em dispositivo que: “*Ante o exposto, provejo parcialmente o extraordinário para, reformando o acórdão recorrido [TRF-5, que ordenava aplicar exclusivamente o art. 14 do CTN, afastando a Lei nº 12.101], determinar seja observado o decidido na ação direta de nº 4480 [que assenta a constitucionalidade e aplicabilidade do art. 29 da Lei nº 12.101, exceto inciso VI, bem como a constitucionalidade da exigência do CEBAS, mas reconhecendo direito de ter efeitos retroativos]*”.

Na ADI 4480 o art. 29, exceto o inciso VI, foi declarado constitucional. O Relator, Sua Excelência Ministro Gilmar Mendes, assentou na ocasião que: “... *reitero que só deverão ser considerados inconstitucionais na hipótese de estabelecerem condições inovadoras, não previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional, ou que dela não puderem ser identificadas como consequências lógicas*”. Por isso, declarou constitucionais os incisos do art. 29, exceto o inciso VI. O CEBAS, também, é declarado constitucional (*reflexo, inclusive, do RE 566.622, mesmo que neste se refira ao inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212*).

A fiscalização anota, no relatório fiscal (*item 7.3, e-fl. 88*), que se declarado constitucional o art. 29 da Lei nº 12.101, especialmente a partir do que viesse a ser decidido em definitivo no Mandado de Segurança específico da entidade autuada, então teria adicionado o descumprimento do inciso V do art. 29 da Lei nº 12.101, o qual vai apenas refletir o inciso I do art. 14 do CTN e melhor traduzi-lo ao expressar a norma nos seguintes termos:

Art. 29, V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

Neste viés, vê-se que a entidade não teria espaço para despender valores financeiros, a qualquer título, em proveito de diretor, por mais relevante que fosse sua posição, importância e cargo e por mais altruísta que fosse a despesa contratada para lhe favorecer (*custeio de cuidados e de saúde*). A norma não cuida diretamente de imposição da entidade para se manter cumprindo suas finalidades estatutárias, tratando, sim, de proibição de pagamentos outros, como os que ocorreram, motivada na proteção do patrimônio da entidade e, neste sentido, valores que somam mais de um milhão de reais são relevantes em conceitos contábeis e econômicos.

Tem-se que pontuar que, a partir da Lei nº 13.151, de 28 de julho de 2015, a legislação passou a permitir, com ressalvas, a remuneração de dirigente, o que, até o momento anterior a nova lei, era absolutamente vedado. Conquanto, importa entender que o ato constitutivo social da entidade autuada não foi modificado e o art. 6º, §§1º e 4º, e o art. 11 do Estatuto não permitiam distribuição de 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, sendo proibido remunerar o Presidente com remuneração de qualquer espécie. Isso é claro no Estatuto.

O ato estatutário era de livre disposição da entidade e com nitidez expressava norma proibitiva, de modo a não permitir eventual verba remuneratória, a qualquer título em prejuízo de parcela do patrimônio da entidade.

Aliás, tivesse o estatuto sido alterado, o que não ocorreu, para se remunerar, em casos de Fundações, seria preciso ainda respeitar limites máximos praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, com o valor sendo fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade (*Conselho Curador*), registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público.

A entidade tenta até ponderar que os valores (*se alocados em bases mensais*) seriam valores de mercado, porém não atende os demais requisitos e não está plenamente evidente que os valores respeitam limites máximos praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, pois o comparativo trazido são salários levantados pelo Valor Econômico para CEOs de grandes empresas e não para mesma área de atuação.

Some-se a isso, o fato de não haver nada sobre autorização estatutária para remunerar, sobre fixação pelo órgão de deliberação superior da entidade (*Conselho Curador*),

sobre registro em ata e sobre comunicação ao Ministério Público informando que iria remunerar dirigente ou arcar com despesas em seu proveito.

Por conseguinte, não havia autorização, nem legal, nem estatutária, para remunerar dirigente, ainda que de modo indireto e altruístico, em prejuízo ao patrimônio social da entidade.

Adicionalmente, o recorrente sustenta teses de razoabilidade e proporcionalidade. O valor de R\$ 1.164.181,88 – *retirado do caixa da entidade durante os anos de 2015 a 2017* –, seria pouco representativo se comparado com o faturamento anual da entidade ou com o patrimônio social ou com o patrimônio do beneficiado, ademais quando comparado com o valor do auto de infração se atestaria que o lançamento seria totalmente desarrazoadado. Também, se diz que foi um erro administrativo, posteriormente corrigido.

Os argumentos retóricos do recorrente não lhe socorrem.

A uma, a retirada de mais de um milhão de reais de caixa (ativo circulante) de entidade declarada como benfeitor é relevante, ainda mais quando se trata de Fundação, velada pelo Ministério Público (Código Civil, art. 66). Além disso, não se cuida de erro administrativo, haja vista a repetição no tempo, os contratos celebrados com propósito específico e direcionado a afastar eventual erro administrativo e os próprios argumentos despendidos vão de encontro a essa tese de defesa, até porque pagar conta de terceiro por erro administrativo direcionaria o assunto para uma problemática de procedimentos e falhas de *compliance* em sentido bem delicado, pois implicaria em supor que a tesouraria trabalharia com pagamentos de contas de terceiros dentro das estruturas da entidade juntamente com o pagamento das contas e das obrigações da instituição em plena confusão patrimonial e disso não parece se cuidar. O que se extrai é o relato de uma vontade administrativa dirigida e consciente de fazer a distribuição arcando com as despesas do beneficiado, ainda que a título altruístico, porém a legislação tributária não permite tal proceder, pois veda a distribuição a qualquer título ou sob quaisquer pretextos, sendo norma expressa.

A duas, a retirada de caixa (*baixa de ativo*) não é base de comparação com o faturamento ou com o patrimônio total da entidade ou com os valores gerados pela lavratura do auto de infração ou com o total do patrimônio pessoal do beneficiado, haja vista que se cuidam de grandezas diferentes. As comparações devem ser efetivadas com grandezas de mesma natureza para não resultar em sofismas.

O lançamento tem um valor elevado porque ao ser afastada a imunidade/isenção a base de cálculo não se lastreia nos valores distribuídos em prejuízo do patrimônio da entidade, mas sim sobre a folha de salários dos empregados e nas remunerações de contribuintes individuais. Isso é uma consequência da legislação tributária, sob o manto da legalidade e de uma norma igualmente destinada para todos.

Pretendesse evitar o lançamento de ofício por consequência de afastamento da imunidade, não houvesse assumido as despesas de terceiro, por mais relevante e altruística que possa ser a justificativa para a conduta. A norma de imunidade veda a conduta praticada, a

qualquer título e sob qualquer forma ou pretexto. A legislação poderia ter dado margem e abertura para interpretações, porém não o quis fazê-lo quando emanou norma proibitiva bem fechada e delimitada utilizando expressões como: “a qualquer título” (CTN, art. 14, I) ou “sob qualquer forma ou pretexto” (*Lei nº 12.101, art. 29, V; que é mero reflexo do art. 14, I, do CTN, conforme ADI 4480*).

Uma retirada de caixa que remonta mais de um milhão de reais para custeio de despesas de terceiro (Presidente), ainda que se cuide de dispêndio altruístico, é relevante para um patrimônio de qualquer espécie, ainda mais para uma entidade que se qualifique como beneficiante, se revista da natureza jurídica de Fundação e se comprometa em não distribuir valores a qualquer título em termos estatutários.

Não se trata de valor pouco representativo ou insignificante, mas o oposto disso. Uma retira de caixa destas tem natureza de baixa patrimonial, com redução de ativo (ativo circulante). Os valores em caixa são frutos de receitas da entidade e a instituição se comprometia com a não distribuição de seu patrimônio, na forma do art. 14 do CTN e de seus estatutos, na época dos fatos geradores, de modo que só deveria ocorrer baixa patrimonial em atividade plenamente estatutária, sendo a área de atuação no ramo educacional.

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 ressarcimento 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" (grifei).

Aliás, falando-se em CEBAS, a Súmula nº 352/STJ assenta que: "A obtenção ou a renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) não exime a entidade do cumprimento dos requisitos legais supervenientes." Então, caso houvesse certificação, ainda assim, os requisitos devem ser atendidos a todo tempo.

Lado outro, é assente no CARF que questões de constitucionalidade da legislação tributária não devem ser tratadas no contencioso administrativo fiscal (*Súmula CARF nº 2*), de modo que tentar afastar norma legal expressa (*CTN, art. 14, I; Lei nº 12.101, art. 29, V*), que não faz qualquer ressalva quanto a proibição dos pagamentos que ocorreram e na forma que se efetivaram, ainda que se alegue ser para fins altruísticos – *e a norma legal vedava distribuição “a qualquer título” ou “sob qualquer forma ou pretexto”* –, com argumentos de proporcionalidade e razoabilidade, que derivam de princípios e regras constitucionais plasmadas na ótica do devido processo legal em ótica substantiva (art. 5º, *caput*, e inciso LIV, da CF/1988), não é possível em sede administrativa com o viés pretendido.

Isto porque, se bem analisado, com devido corte metodológico, o que teremos ao afastar o texto expresso da legislação será um reconhecimento de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, para o inciso I do art. 14 do CTN e para o inciso V do art. 29 da Lei nº 12.101, que reflete o primeiro e já foi declarado constitucional na ADI 4480, excluindo a aplicação dos dispositivos à hipótese dada nos autos, restringindo as expressões "*a qualquer título*" ou "*sob qualquer forma ou pretexto*" ao argumento de que no caso concreto narrado se atendeu uma finalidade altruística maior e, assim, os textos legais não poderiam ser interpretados como sendo uma distribuição de parcela do patrimônio da entidade.

Ao fim, com a interpretação de reconhecimento de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, os R\$ 1.164.181,88 não seriam distribuição de parcela do patrimônio, mas uma despesa legítima da entidade. Isto não me parece, respeitosamente, ser crível e sustentável. Os pagamentos ocorreram de forma não eventual, se prolongando no tempo, ademais a finalidade das entidades benéficas é auxiliar o Estado onde ele não alcança, atendendo os mais carentes, suprindo as insuficiências das pessoas políticas no campo da assistência social (*e no caso da entidade autuada, particularmente no campo da educação*), então também não se justifica a despesa incorrida, uma vez que é dito e afirmado que o beneficiário (ex-Presidente da entidade) possuía vasto patrimônio pessoal.

As entidades benéficas devem prestar um serviço à sociedade, realizando o que o Estado tinha obrigação de fazer e, por falta de estrutura suficiente para todos e, por vezes, pela limitação de recursos, infelizmente, não faz. A imunidade, no caso, é uma pequena compensação do muito que as entidades altruísticamente fazem, porém o altruísmo deve ser àquele voltado e em favor dos mais necessitados financeiramente.

O contencioso administrativo fiscal objetiva controlar e revisar o ato de *lançamento de ofício* lavrado pela autoridade administrativa que está obrigada a agir de forma cogente, vinculada e condicionado por normas legais, de modo que se atuou dentro dos limites e termos da lei, não há reparos a se fazer em seu trabalho.

O estatuto da entidade na época dos fatos geradores e as normas legais de clareza objetiva (CTN, art. 14, I; Lei nº 12.101, art. 29, V) expressamente vedam, por outras palavras, que dirigentes estatutários percebam remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, das funções ou das atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, não sendo distribuídos resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do patrimônio, a qualquer título, sob qualquer forma ou pretexto, aplicando suas rendas, seus recursos e eventual superávit na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais. No caso da entidade dos autos em objetivos educacionais.

Por último, precedentes judiciais respaldam o entendimento esposado, a saber:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DO ART. 195, § 7º, DA CRFB. ENTIDADE BENEFICENTE. REQUISITOS. CEBAS. ART. 14 DO CTN E ART. 29 DA LEI 12.101/2009. ADI 4.480 E RE 566.622 (TEMA 32). LC 187/2021. NÃO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS.

1. Tendo em vista a tese firmada pelo STF no RE 566.622, assim como a decisão proferida no controle concentrado de constitucionalidade na ADI 4.480, para fazer jus à imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição, a entidade deveria, na vigência da Lei 12.101/2009, ser portadora do CEBAS e atender ao disposto no art. 14 do CTN e no art. 29 da Lei 12.101/2009 (excetuado o seu inciso VI). Atualmente, deve obedecer ao que estabelece a Lei Complementar 187/2021, que manteve a exigência do CEBAS e de outros requisitos para o gozo da imunidade.

2. Não preenchidos os requisitos legais, não há direito à imunidade em relação às contribuições para a seguridade social, não bastando ser portadora do CEBAS. (TRF4, AC 5000058-59.2017.4.04.7117, 1ª Turma, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, julgado em 24/10/2023)

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 195, § 7º, DA CF. TEMA STF 32. (...). REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. AFRONTA AO DISPOSTO NO INC. I [DO ART. 29] DA LEI Nº 12.101/09.

1. O STF, no julgamento do Tema 32, firmou o entendimento de que apenas lei complementar pode estabelecer requisitos para a imunidade tributária, atualmente o art. 14 do CTN, restando afastados os requisitos instituídos por leis ordinárias (8.212/91 e 12.101/09).

(...)

4. Ainda que a Organização Social (Lei nº 9.637/98) obtenha CEBAS, o artigo 29, I, da Lei nº 12.101, de 2009 (cuja constitucionalidade formal foi reconhecida pelo STF no julgamento da ADI 4.480, rel. Min. Gilmar Mendes, 27-03-2020), exige mais do que a obtenção do CEBAS para a imunidade das contribuições previdenciárias (§ 7º, art. 195, da CF). É que, em se tratando de entidade dedicada a serviços de educação ou saúde, e sendo uma Organização Social, exige-se também que não haja remuneração de seus dirigentes. (TRF4, ApRemNec 5004462-71.2017.4.04.7112, 2ª Turma, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, julgado em 29/09/2020)

De mais a mais, *mutatis mutandis*, em sentido lógico aproximado em termos normativos, tem-se os precedentes judiciais a seguir:

TRIBUTÁRIO. PROVA PERICIAL CONTÁBIL. DESNECESSIDADE. IMUNIDADE. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO. (...). DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. TRANSFERÊNCIA DE PARCELA DO PATRIMÔNIO DA ENTIDADE AO SÓCIO. (...). PAGAMENTO DE PRESTAÇÕES PELA ENTIDADE.

1. A situação vivenciada nos autos não revela a utilidade e a indispensabilidade da prova pericial, pois os fundamentos fáticos que ampararam a desconsideração da escrita contábil estão indissociavelmente relacionados ao fundamento principal do Ato Declaratório que suspendeu a imunidade tributária da embargante. Percebe-se que o esclarecimento das irregularidades contábeis não depende de conhecimento técnico específico de contabilidade, mas sim do exame das circunstâncias fáticas que evidenciem a distribuição disfarçada de lucros e a transferência de parcela do patrimônio da entidade ao sócio.

(...)

8. Para usufruir de imunidade tributária, as entidades sem fins lucrativos não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, e devem aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

9. A aplicação de recursos da entidade para realizar obras e benfeitorias em imóvel de propriedade do sócio presidente, cedido em comodato, assim como a venda do imóvel ao sócio tesoureiro da entidade, sem qualquer indenização pelas obras realizadas e custeadas pela embargante, configuram a transferência de bens e direitos do patrimônio da entidade aos sócios.

10. Sustentando a embargante que a contrapartida pelo uso do imóvel seriam os investimentos efetuados, não convence a alegação de que haveria indenização das benfeitorias, visto que qualquer forma de compensação pelo uso do bem evidencia onerosidade e desvirtua a gratuidade ínsita ao contrato de comodato.

11. Confrontado o valor aplicado em construções com aquele pago pela aquisição do imóvel, percebe-se que a venda foi realizada por valor muito inferior ao negociado em condições normais de mercado, caracterizando a distribuição disfarçada de lucro.

12. A entidade passou a pagar aluguel sobre benfeitorias por ela efetuadas e custeadas durante a vigência do contrato de comodato, sem que tenha sido indenizada em momento algum.

13. A aquisição de apartamento pelo sócio, com o pagamento das prestações pela entidade a título de aluguel, também evidencia distribuição disfarçada de lucros. (TRF4, AC 5003943-82.2010.4.04.7002, 1ª Turma, Relator para Acórdão AMAURY CHAVES DE ATHAYDE, julgado em 05/10/2016)

TRIBUTÁRIO. ENTIDADE BENEFICIENTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CF/1988, ART. 195, § 7º. IMUNIDADE. REGULAMENTAÇÃO POR LEI COMPLEMENTAR. CTN, ART. 14. COISA JULGADA. MÉRITO DA CAUSA EXAMINADO COM BASE NO ART. 515, § 3º, DO CPC/1973. PEDIDO JULGADO IMPROCEDENTE.

1. É possível que determinada entidade que não reúna, em dado momento, os requisitos do art. 14 do CTN – necessários ao reconhecimento de sua condição de instituição de assistência social sem fins lucrativos – passe a cumprir as exigências legais em período posterior, o que modifica substancialmente sua condição jurídica e a torna, por consequência, beneficiária da imunidade tributária peculiar a tais organizações.

(...)

4. Ao julgar o RE 566.622, o STF, em nova análise do § 7º do art. 195 da CF/1988, acolheu a tese de que os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar.

5. Para enquadramento na condição de beneficiária da imunidade no que se refere à Contribuição de Financiamento da Seguridade Social – COFINS, a entidade deve demonstrar que atende os requisitos constantes do art. 14 do CTN, uma vez que não há no ordenamento jurídico lei complementar especificamente editada para regulamentar a limitação tributária do art. 195, § 7º.

6. A autora não comprovou o atendimento dos requisitos previstos no art. 14 do CTN. A existência de normas no estatuto social não demonstra, por si só, a efetiva destinação financeira em conformidade com o dispositivo legal. Tanto é que a Delegacia da Receita Federal suspendeu a imunidade da autora nos anos calendários de 2004, 2005 e 2006 justamente por desobediência aos incisos I e II do referido art. 14, uma vez que verificada a distribuição disfarçada de dividendos, por meio da transferência de recursos a empresa privada controlada por seus administradores.

7. Óbice da coisa julgada afastado. Mérito da causa examinado com arrimo no art. 515, §3º, do CPC/1973, vigente à época da sentença. Pedido improcedente. (TRF1. AC 0019890-90.2010.4.01.3400, JUIZ FEDERAL BRUNO CÉSAR BANDEIRA APOLINÁRIO – CONV., TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 16/03/2018) [Obs.: Recurso Especial não foi admitido e, uma vez agravado, o agravo foi conhecido, mas se manteve o recurso como não admitido: Conferir AREsp n. 2.249.317, Ministro Gurgel de Faria, DJEN de DJe 30/05/2023].

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. VALORES PAGOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS PARA COLABORADORES (GERENTES E EMPREGADOS). VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO INCISO I, DO ART. 14 DO CTN, E AO ESTATUTO SOCIAL DA ENTIDADE. REQUISITO DESATENDIDO. CANCELAMENTO DA IMUNIDADE A PARTIR DO DESATENDIMENTO. CONSTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SENTENÇA MANTIDA. (TRF5. PROCESSO: 0800415-95.2017.4.05.8109, APELAÇÃO CÍVEL, DESEMBARGADOR FEDERAL PAULO MACHADO CORDEIRO, 2ª TURMA, JULGAMENTO 18/04/2023)

Logo, se descumpriu as exigências do art. 14 do CTN, então não faz jus ao benefício da imunidade no período em que ocorreram os pagamentos de custeio de serviços de cuidador e de serviços médicos de saúde e de internações em favor do Presidente da entidade, eis que era vedada a conduta praticada e a proibição era a “*qualquer título*” e “*sob qualquer forma ou pretexto*”, ademais a decisão terminativa do STF na medida judicial dada pelo Mandado de Segurança nº 0807338-38.2015.4.05.8100 (RE 1.225.128), que tangencia os trabalhos fiscais, anota em dispositivo, em suma, que deve se observar o decidido na ADI 4480.

Ao fim e ao cabo, parcela do patrimônio da entidade foi vertido em favor do seu Presidente, ainda que em razões altruísticas, porém a norma vedava, repita-se, a “*qualquer título*” e “*sob qualquer forma ou pretexto*” (CTN, art. 14, I; Lei nº 12.101, art. 29, V).

Sendo assim, sem razão o recorrente (Contribuinte).

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, nego-lhe provimento. Alfin, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Pelo exposto, CONHEÇO do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros