



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.721126/2018-77
ACÓRDÃO	1302-007.209 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDAÇÃO ARTHUR BERNARDES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2013, 2014, 2015

PROVAS JUNTADAS EM SEDE RECURSAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. ADMISSÃO.

Em casos em que o contribuinte vem se desincumbindo do seu ônus probatório em diálogo com as decisões administrativas, o princípio da verdade material autoriza a flexibilização das regras preclusivas sobre a juntada de prova.

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES.

Deve haver suspensão da imunidade de instituição de educação que não atenda aos requisitos legais para fruição do benefício, máxime quando restar comprovada a concessão de vantagens e distribuição de resultados aos dirigentes. Ocorre que no presente enquanto há nos autos elementos que comprovam a realização de pesquisa acadêmicas também contemporâneas à concessão das bolsas, não há como presumir que tal verba seria uma forma maquiada de pagar uma remuneração aos dirigentes, ainda mais dentro do contexto probatório dos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer dos documentos juntados com o recurso voluntário, com base no art. 16, §4º, alínea c, do Decreto nº 70.235, de 1972, vencido o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator), que votou pelo não conhecimento dos referidos documentos. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento de ofício, nos termos do relatório e

voto do relator. Designada para redigir o voto vencedor quanto à matéria em relação à qual o relator foi vencido, a conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó. O Conselheiro Henrique Nímer Chamas não votou, pois as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator); e o conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva não votou em relação ao conhecimento dos documentos, pois a matéria já fora votada pelo conselheiro Wilson, conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Izaguirre da Silva, Rita Elisa Reis da Costa Bacchieri (convocada) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente a Conselheira Natália Uchôa Brandão, substituída pela Conselheira Rita Elisa Reis da Costa Bacchieri.

Conforme o art. 110, §12, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo se serviu das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 01/12) relativo aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015 e cuja exigência restou formalizada no montante total de R\$ 4.631.210,36, incluindo-se aí a cobrança da Contribuição (R\$ 2.151.062,81), a incidência dos juros de mora (R\$ 865.905,59) e a aplicação da multa de ofício de 75% a qual, a rigor, foi exigida no montante de R\$ 1.613.701,96.

Conforme se verifica da leitura do Relatório do Auto de Infração da COFINS de fls. 15/28, a Autoridade fiscal informou, inicialmente, que, ao emitir o Ato Declaratório Executivo nº 14, de 16/10/2017, a DRF/JFA acabou suspendendo a imunidade e as isenções tributárias da Fundação Arthur Bernardes (“FUNARBE”) relativas ao período de 01/01/2013 a 31/12/2015, de modo que, a partir de então, a Fundação submeteu-se às regras tributárias com base no Lucro Real trimestral e a COFINS com base no regime não-cumulativo.

Através dos Termos de Intimação Fiscal nº 04 e 05, a FUNARBE foi, então, intimada a apresentar os seguintes documentos: (i) Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR e Livro de Apuração da Base de Cálculo da CSLL - LACS para o ano-calendário 2013 (apuração pelo lucro real trimestral); (ii) Escrituração Contábil Fiscal (ECF) para os anos-calendário 2014 e 2015, conforme disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013, com a apuração do lucro real trimestral; e (iii) Escrituração Fiscal Digital das Contribuições (EFD - Contribuições) para os anos-calendário 2013 a 2015, conforme disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012, com a apuração da Cofins pelo sistema da não-cumulatividade.

Em atendimento às intimações, a FUNARBE efetuou a apuração do IRPJ, da CSLL e da COFINS e apresentou os livros e as escriturações fiscais tais quais haviam sido solicitados. Os recibos de entrega das ECFs dos anos de 2014 e 2015 e das EFDs – Contribuições dos meses de 01/2013 a 12/2015 foram anexados ao presente Processo. Após realizar a verificação, por amostragem, do que foi apurado pelo sujeito passivo na EFD-Contribuições, a Autoridade fiscal encontrou incorreções as quais, a propósito, serão descritas a seguir, de sorte que, por conta dessas incorreções, foram efetuados ajustes nos valores da COFINS a recolher, resultando, assim, na lavratura do Auto de Infração aqui discutido.

“RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO DA COFINS

[...]

4. Suspensão da imunidade e isenções

Com base nas apurações efetuadas na presente auditoria fiscal, o Delegado-Ajunto da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora emitiu o Ato Declaratório Executivo nº 14 de 16/10/2017, publicado no Diário Oficial da União em 17/10/2017, que suspendeu a imunidade e as isenções tributárias da Fundação Arthur Bernardes, para o período de 01/01/2013 a 31/12/2015, em relação aos seguintes tributos e com fundamento na seguinte legislação:

- Suspensão da imunidade do IRPJ, em razão de explorar negócios empresariais em concorrência com outras organizações que atuam nas mesmas atividades econômicas e que não possuem esse benefício e por remunerar de forma dissimulada seus Diretores Executivos pelo exercício de suas funções. Base legal: Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso VI, alínea “c”, e § 4º, art. 170, inc. IV, art. 173, § 4º; Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), art. 14, inc. I; e Lei nº 9.532/1997, art. 12, § 2º, alínea “a”.
- Suspensão da isenção da CSLL, pelas mesmas razões citadas para o IRPJ. Base legal: Lei nº 9.532/1997, art. 15, caput e §§ 1º a 3º c/c art. 12, § 2º, alínea “a”.
- Suspensão da isenção da Cofins sobre as atividades não próprias e que possuem natureza contraprestacional, englobando aqui as receitas provenientes

da exploração de atividades empresariais; por ser uma fundação de direito privado permanece com isenção sobre as atividades próprias, sem caráter contraprestacional direto. Além disso, não se aproveita da isenção da Cofins nos enquadramentos dos incisos III e IV, do art. 13, da MP 2.158-35/2001, por ter remunerado seus Diretores Executivos pelo exercício de suas funções. Base legal: Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 14, inc. X e art. 13, inc. III, IV e VIII c/c Lei nº 9.532/1997, art. 12, § 2º, alínea “a”, e art. 15, § 3º; Instrução Normativa SRF nº 247/2002, art. 47, inc. II, § 2º.

As justificativas detalhadas para a suspensão da imunidade e das isenções constam no Termo de Notificação Fiscal de 25/07/2017 e no Parecer Conclusivo de 16/10/2017, documentos que a Funarbe teve ciência e que compõem o processo administrativo fiscal nº 10640.721.658/2017-23, ao qual está apensado o Auto de Infração da Cofins (Processo nº 10640-721.126/2018-77).

Em consequência, para o citado período, passou a Fundação Arthur Bernardes a se submeter as regras tributárias vigentes para as pessoas jurídicas em geral, devendo apurar o IRPJ e CSLL com base no lucro real trimestral e a Cofins pelo regime não-cumulativo. Para apuração destes tributos a Funarbe foi intimada, por meio dos Termos de Intimação Fiscal nº 04 e nº 05, a apresentar:

[...]

5. Apuração da Cofins

Em relação à apuração da Cofins, até o início da ação fiscal, a Funarbe não havia entregue a EFD – Contribuições para os anos de 2013 a 2015, em razão do entendimento de que era imune do IRPJ e isenta da Cofins. Nesse caso, a dispensa desta obrigação acessória está prevista no artigo 5º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 01/03/2012. Em função de considerar que possuía isenção da Cofins sobre todas as atividades desenvolvidas, a Funarbe também não efetuou qualquer recolhimento desta contribuição.

Vale reforçar que a isenção para as fundações de direito privado é somente sobre as atividades próprias, conforme definido na Medida Provisória 2.158-35/2001, art. 13, inc. VIII, c/c art. 14, inc. X. E não se enquadram como próprias (conforme definido na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247 de 21/11/2002, em seu art. 47, § 2º), as atividades do Supermercado e do Laticínio, mesmo que no estatuto da Funarbe esteja prevista a exploração de atividades econômicas.

[...]

Depois de ter suspensa a isenção da Cofins sobre receitas auferidas na exploração das atividades empresarias, de caráter contraprestacional, e em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal nº 04 e nº 05, a Funarbe apresentou as EFD-Contribuições para os anos-calendários 2013 a 2015, apurando esta contribuição pelo sistema da não-cumulatividade. Foram declaradas nessa escrituração digital

as receitas obtidas no Supermercado (filial CNPJ 20.320.503/0011-23) e no Laticínio (filial CNPJ 20.320.503/0009-09).

5.1. Produtos do supermercado indevidamente não tributados

Na apuração da Cofins na EFD-Contribuições, diversos produtos vendidos pelo supermercado da Funarbe deixaram de ser tributados, sendo incorretamente considerados como sujeitos à alíquota zero, com tributação monofásica ou com suspensão. Os códigos de situação tributária (CST) utilizados pelo sujeito passivo, nesses casos, foram: “04 – operação tributável monofásica com revenda a alíquota zero”, “06 – operação tributável a alíquota zero” e “09 – operação com suspensão da contribuição”.

Por outro lado, na compra desses mesmos produtos a Funarbe não apropriou créditos de Cofins, tendo utilizado os seguintes CST: “70 – operação de aquisição sem direito a crédito”, “72 – operação de aquisição com suspensão” e “73 – operação de aquisição a alíquota zero”.

Os produtos estão adiante relacionados. Eles têm tributação normal e deveriam ter sido informados na EFD-Contribuições, na venda, com CST “01 – operação tributável com alíquota básica” e, na compra, com CST “50 – operação com direito a crédito vinculada exclusivamente a receita tributada no mercado interno”.

5.1.1. Produtos do Supermercado tributados entre 01/01/2013 a 07/03/2013 com alíquota zero a partir de 08/03/2013

[...]

As mercadorias em questão são as seguintes: açúcar, café, óleo de soja, óleos vegetais (posições 15.08 a 15.14 da TIPI – Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados), papel higiênico, carnes bovina, suína e de aves e produtos de origem animal (classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1, 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09 e 0210.1 e 0210.99.00), peixes e outros produtos classificados nos códigos 03.02, exceto 0302.90.00, e 03.03 e 03.04 da TIPI.

Para apurar essa diferença de Cofins, o Auditor-Fiscal selecionou, de 01/01/2013 a 07/03/2013, as notas e cupons fiscais de venda desses produtos, para calcular o débito de Cofins na saída, e as notas fiscais de compra e de devolução de vendas, para calcular o crédito na entrada. Esses documentos estão discriminados em anexos, da seguinte forma:

[...]

5.1.2. Produtos do supermercado tributáveis para todo o período de apuração

Diversos produtos do supermercado deixaram de ser tributados pela Funarbe, sendo que são normalmente tributados com a alíquota básica de 7,6% na saída e

passíveis de apropriação de crédito na entrada, para todo o período fiscalizado, que é de 01/01/2013 a 31/12/2015. De modo geral estes produtos são os seguintes (outros estão relacionados nos anexos 4, 5 e 6):

- Carne de rã;
- Peixes, crustáceos e moluscos classificados nas posições 0305, 0306 e 0307 da TIPI;
- Flores e plantas ornamentais classificadas no capítulo 6 da TIPI;
- Produtos classificados no capítulo 9 da TIPI (menos o café) como cravo, pimenta, gengibre e chá.
- Milho verde classificado na NCM 1005.90.90 da TIPI
- Óleo de milho e outros óleos classificados nas posições 1515 e 1517 da TIPI
- Produtos do capítulo 16 da TIPI (preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos), tais como carnes cozidas, grelhadas, fritas ou assadas (por exemplo: torresmo e bacon), revestidas de pasta ou de farinha de pão (panados), as trufadas ou temperadas (com sal, pimenta ou outros temperos), enchidos e produtos semelhantes, de carne, de miudezas ou de sangue (linguiça) e preparações alimentícias à base de tais produtos, preparações e conservas de peixes, crustáceos e moluscos.
- Mercadorias do capítulo 17 da TIPI (menos o açúcar), tais como balas, doces, marshmallow e rapadura.
- Tapioca (NCM 1903.00.00);
- Frutas e cascas de frutas cristalizadas, água de coco, sucos naturais / integrais de frutas (capítulo 20 da TIPI)
- Produtos do capítulo 21 da TIPI (preparações alimentícias diversas), como chá de mate, molhos, pastas, temperos e vinagrete.
- Bebidas alimentares à base de soja e néctares de frutas (NCM 2202.90.00 ex 01 e ex 02)
- Revistas (NCM 4902.90.00)
- Produtos de higiene pessoal e utensílios para uso pessoal sem tributação monofásica e sem alíquota zero, tais como: fraldas, lenços de papel ou umedecidos, absorventes, aparelhos de barbear, pentes, escovas e elásticos para cabelo, tesouras, lixas e outros utensílios para unhas, pincel para maquiagem, esponjas e buchas para banho, roupas íntimas e outros. Deve ser ressaltado que os de tributação monofásica (com alíquota zero na revenda) são apenas para os produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal previstos no art. 1º da Lei 10.147/2000, que são os classificados nas posições 33.03 (perfumes e águas de colônia), 33.04 (produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele,

exceto medicamentos, incluídas as preparações anti-solares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros), 3305 (preparações capilares), 3306 (preparações para higiene bucal ou dentária – estes produtos têm tributação monofásica até 07/03/2013 e alíquota zero a partir de 08/03/2013, conforme art. 1º da Medida Provisória nº 609/2013, convertida na Lei nº 12.839/2013), 33.07 (preparações para barbear, desodorantes corporais, preparações para banhos, depilatórios, outros produtos de perfumaria ou de toucador preparados e outras preparações cosméticas, não especificados nem compreendidos em outras posições; desodorantes de ambientes), 3401.11.90 (com relação ao ex 01 - sabão, possui tributação monofásica até 07/03/2013 e alíquota zero a partir de 08/03/2013, conforme art. 1º da Medida Provisória nº 609/2013, convertida na Lei nº 12.839/2013), 3401.20.10 (de toucador) e 96.03.21.00 (escovas de dentes).

[...]

5.2. Créditos presumidos descontados indevidamente

O crédito presumido da Cofins pode ser calculado pelas pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana ou animal, nas condições previstas na Lei nº 10.925, de 23/07/2004, art. 8º.

Não há previsão legal para apropriação de crédito presumido sobre produtos adquiridos para revenda por estabelecimentos comerciais, como foi feito pela Funarbe em relação a certas mercadorias compradas pelo supermercado. A listagem das notas fiscais e dos produtos está no **Anexo 7** deste relatório, no qual pode ser verificado que as operações foram de compra para comercialização, com as seguintes características:

- todos os fornecedores são pessoas físicas;
- utilização dos CFOP (código fiscal de operações e prestações) 1102 e 1403 (compra para comercialização);
- código da situação tributária (CST) informado foi o “63 - Crédito Presumido em Operação de Aquisição Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno”;
- a natureza da base de cálculo informada foi de “aquisição de bens para revenda”;
- a alíquota utilizada para cálculo do crédito presumido foi de 2,66%.

[...]

5.3. Créditos do Laticínio descontados indevidamente

Da análise dos créditos apurados pela Funarbe em relação ao laticínio (CNPJ 20.320.503/0009- 09), foi verificado que alguns são irregulares, pois não têm amparo na legislação, e por isso foram objeto de estorno pelo Auditor-Fiscal. São eles:

- créditos sobre pagamento de contas de telefone;
- créditos sobre uniformes e equipamentos de proteção individual para empregados;
- créditos sobre o insumo açúcar, adquirido a partir de 08/03/2013, data em que passou a vigorar alíquota zero da Cofins para este produto, conforme artigo 1º, inciso XXII da Lei nº 10.925, de 23/07/2004 (redação dada pela Medida Provisória (MP) nº 609/2013, convertida na Lei nº 12.839/2013);
- créditos sobre o insumo coco em flocos (NCM 0801.1), pois para as frutas (capítulo 8 da TIPI) a Cofins tem alíquota zero, conforme previsto na Lei nº 10.865/2004, art. 28, III;

Os créditos para a Cofins são somente aqueles estabelecidos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não havendo previsão de crédito para gastos com telefonia na atividade industrial e para despesas com uniformes e equipamentos de proteção para empregados. Para uniformes fornecidos a funcionários, o inc. X, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, somente permite o crédito para pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, que não é o caso do laticínio, que desenvolve atividade industrial. Além disso, as despesas com telefonia e com uniformes e equipamentos de proteção não se enquadram no conceito de insumo aplicado ou consumido na atividade industrial (conceito estabelecido no art. 8º, § 4º, inc. I, da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12/03/2004).

Para aquisições de insumos com alíquota zero não existe possibilidade de crédito, como é o caso de açúcar e coco. De acordo com o previsto na Lei nº 10.833/2003, art. 3º, §2º, inc. II, não dá direito a crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

[...]

5.4. Créditos sobre transporte na aquisição de produtos

Os gastos com transporte na aquisição de mercadorias podem compor a base de cálculo dos créditos não cumulativos, uma vez que consoante a boa técnica contábil e a legislação fiscal (art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/1999), o frete integra o custo de aquisição das mercadorias adquiridas, quando pago pela pessoa jurídica adquirente. No entanto, é fundamental que o produto adquirido esteja sujeito ao pagamento da contribuição, para que o seu frete também possa compor a base de cálculo do crédito.

[...]

Na auditoria, foram encontrados casos em que o sujeito passivo se apropriou de créditos sobre transporte na compra de produtos sujeitos a alíquota zero da Cofins. Nessa situação, o crédito é indevido, pois sendo o produto adquirido não tributado, o crédito sobre o frete na compra também não pode ser aproveitado. Tais casos aconteceram na compra de açúcar pelo laticínio e de arroz pelo supermercado, produtos que têm alíquota zero da Cofins, conforme art. 1º, incisos V e XXII, da Lei nº 10.925/2004.

[...]

5.5. Créditos sobre notas fiscais de compra entre estabelecimentos da Funarbe

Na análise das notas fiscais que deram base para a apuração dos créditos de Cofins, foram encontradas diversas notas fiscais de entrada em que a Fundação Arthur Bernardes consta como emitente e destinatária. O contribuinte apresentou explicações para estes casos, ao responder o item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 06.

Os esclarecimentos apresentados justificaram a maior parte dos créditos apurados, com exceção das operações lastreadas por notas fiscais de entrada classificadas pelo Supermercado (CNPJ 20.320.503/0011-23) no CFOP 1403 (Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária) ou no CFOP 1102 (Compra para comercialização). Todas essas notas foram informadas com CST 50 na EFD Contribuições (operação com direito a crédito vinculada exclusivamente a receita tributada no mercado interno). Foi verificado que estas notas estão vinculadas a entradas de mercadorias oriundas do Laticínio da Funarbe (CNPJ 20.320.503/0009-09). São operações de transferência entre estabelecimentos da própria Fundação, não se tratando de operação de venda e, por isso, não há a incidência da Cofins, conforme artigos 1º e 3º da Lei nº 10.833/2003.

[...]

5.6. Ajustes em função da exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins

A Funarbe efetuou ajustes de acréscimos nos créditos apurados de Cofins por meio de preenchimento do registro “M510” da EFD Contribuições, nos valores adiante discriminados:

[...]

Solicitada a explicar a origem desses ajustes, por meio do item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 06, o contribuinte informou que decorrem da exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins na venda de doce de leite pelo Laticínio (CNPJ 20.320.503/0009-09). Acrescentou que este procedimento tem como suporte a decisão do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 574706/PR,

com repercussão geral, cujo julgamento de mérito ocorreu em 15/03/2017 e o Acórdão foi publicado em 02/10/2017.

[...]

Com relação à decisão do STF, ela não é de aplicação automática ou vinculante para a Receita Federal do Brasil (RFB), uma vez que, conforme as disposições do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, as matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo STF, em sede de repercussão geral, só vinculam a RFB após o trânsito em julgado e a manifestação formal da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fatos que ainda não ocorreram. Cabe acrescentar que contra esta decisão do STF foram apresentados Embargos de Declaração, pela PGFN, cumulado com pedido de modulação dos seus efeitos (com efeitos *ex-nunc* para após o julgamento dos Embargos).

Diante desta pendência judicial e não havendo ainda o trânsito em julgado, esses ajustes discriminados no quadro da página anterior, que reduzem a Cofins a recolher, não podem ser aceitos pelo Auditor-Fiscal, sendo inteiramente desconsiderados.

[...].”

Em 20/04/2018, a FUNARBE foi intimada da autuação fiscal através do seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (fls. 774/776) e, em 22/05/2018, apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 1.072/1.094, acompanhada dos documentos de fls. 1.100/1.144, e, na oportunidade, suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Delimitação da Controvérsia

Apesar de a autoridade lançadora afirmar que o auto de infração foi lavrado “em consequência” do Ato Declaratório Executivo nº 14, de 16/10/2017, e de fazer referência às razões que levaram a DRF a emitir o referido ADE, as questões tratadas naquele processo são desinfluentes aqui.

É importante frisar, por outro lado, que a fiscalização continua a reconhecer o direito da FUNARBE à isenção prevista no inciso X do artigo 14 da MP no 2.158-35/2001.

Por essas razões, a impugnante não abordará, aqui, nem a suspensão da isenção da COFINS, nem o Ato Declaratório Executivo nº 14/2017.

(ii) Breve Histórico e Descrição das Atividades do Laticínio e do Supermercado

A impugnante traça um histórico da criação e funcionamento da Usina Piloto de Laticínios da Universidade Federal de Viçosa e do supermercado, tendo salientado que são as atividades acadêmicas (pesquisa, ensino e extensão) que direcionam a existência e o desenvolvimento da indústria (laticínio) e do

comércio (supermercado). Os itens produzidos pelo laticínio e aqueles que são comercializados no supermercado são definidos com a anuência da UFV. Prevaecem as conveniências acadêmicas que, independentemente de resultados, têm o objetivo de testar inovações.

(iii) Conceito de Atividades Próprias. Indevida Restrição do Termo por Instrução Normativa

A impugnante alega que, apesar de a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não ter definido a expressão "atividades próprias", a IN RFB nº 247/2002, extrapolando o âmbito da mera regulamentação, não só conceituou o termo em análise, mas também restringiu (e muito) o seu campo de abrangência.

Faz referência a julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), para enfatizar que a DRJ está vinculada ao REsp nº 1.353.111/RS e à Nota PGFN/CRJ nº 333/2016, motivo pelo qual a FUNARBE pede que seja aplicado o que ficou decidido em sede de recurso repetitivo.

Salienta que as receitas do laticínio-escola e do supermercado-escola são próprias. Assim, como as receitas estatutárias auferidas pela FUNARBE não vão além das finalidades institucionais, ao contrário, encontram-se em perfeita sintonia com o propósito para o qual a entidade foi criada, é evidente que elas não se sujeitam à Cofins.

É imperativo concluir, pois, que as receitas contraprestacionais mencionadas pela auditoria fiscal são, todas elas, estatutárias (previstas no artigo 6º acima transcrito). Quanto a isso, aliás, não há discussão: a própria fiscalização reconhece que as atividades questionadas estão previstas no estatuto da FUNARBE (fl. 18).

Ante o exposto, tendo em vista que a auditoria fiscal se baseou na conceituação restritiva contida na IN RFB nº 247/2002, esquecendo-se, no entanto, de que o lançamento tributário, por constituir-se ato administrativo, está adstrito ao princípio da legalidade, e portanto deve obedecer rigorosamente aos requisitos previstos em lei, sob pena de ser nulo, a FUNARBE também faz jus à isenção da Cofins relativamente às receitas auferidas pelo laticínio-escola e pelo supermercado-escola.

(iv) Erros na Apuração da COFINS

(v) Exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS

Em 15/3/2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, apreciando o RE nº 574.706/PR, sob a sistemática da repercussão geral, fixou a tese de que "O

ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins".

Afirma que as autoridades julgadoras administrativas precisam aplicar as teses firmadas pelo Supremo Tribunal Federal sob a sistemática da repercussão geral. Assim, a COFINS indevidamente exigida (sobre o ICMS) deve ser imediatamente excluída da tributação.

(vi) Uniformes e Equipamentos de Proteção Individual

Como a atividade exercida no estabelecimento em questão é a fabricação de laticínios (CNAE 10.52-0-00), ele está enquadrado no "Grau de Risco 3" da Norma Regulamentadora nº 4 do Ministério do Trabalho e Emprego. Conforme o artigo 162 da CLT, bem como as NR nº 6, 7 e 9, a entidade estava (e ainda está) obrigada a manter Serviço Especializado de Segurança e Medicina do Trabalho - SESMT, Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional - PCMSO e Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPRA, os quais determinam o fornecimento e uso de EPI.

Ante o exposto, a contribuinte pede o restabelecimento dos créditos decorrentes da aquisição de uniforme/indumentárias e EPI e, conseqüentemente, a redução da COFINS lançada.

(vii) Fretes

Sustenta que a jurisprudência permite o creditamento, independentemente do status do item transportado (desonerado ou não da COFINS). Assim, os créditos dos fretes de produtos desonerados também devem ser reconstituídos

Com base em tais alegações, a FUNARBE requereu que a sua Impugnação fosse acolhida para que, de acordo com os fundamentos expostos, os Autos de Infração fossem cancelados ou julgados totalmente improcedentes, bem assim que, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea "a" do Decreto nº 70.235/72, pleiteou pela juntada de documentos posteriormente.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância. E, aí, ao proferir o Acórdão nº 02-89.964 (fls. 1.150/1.169), a 2ª Turma da DRJ/BHE entendeu por julgar a Impugnação improcedente, conforme se verifica da ementa reproduzida a seguir:

**"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
- COFINS**

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

ISENÇÃO. ATIVIDADES PRÓPRIAS NÃO CARACTERIZADAS.

As atividades relacionadas à exploração de laticínio e supermercado, desenvolvidas por fundação de apoio ao ensino, não estão abrangidas pelo conceito de atividades próprias para fins de gozo da isenção da Cofins.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO.

As decisões do Supremo Tribunal Federal prolatadas em Recurso Extraordinário, sob a sistemática da Repercussão Geral, desfavoráveis à Fazenda Nacional, somente vinculam as unidades da RFB após a manifestação expressa da PGFN, por meio de Nota Explicativa, que delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão e, existindo pedido de modulação de efeitos, detalhará o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM UNIFORME E EPI. LATICÍNIO. DIREITO DE CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para creditamento de Cofins em relação a despesas com uniforme e equipamento de proteção individual utilizados em estabelecimento de laticínio.

Os dispêndios com uniforme e equipamento de proteção individual também não se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração de crédito a ser descontado da Cofins no regime não cumulativo.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES. OPERAÇÕES DESONERADAS. DIREITO DE CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apropriação de créditos de Cofins em relação a fretes pagos por bens adquiridos em operações não sujeitas à incidência, sujeitas à incidência com alíquota zero e com suspensão dessa contribuição

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

Em 17/05/2019, a FUNARBE tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 02-89.964 através do seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (fls. 1.171/1.172) e, em 18/09/2019, entendeu por apresentar seu Recurso Voluntário de fls. 1.175/1.197, acompanhado dos documentos de fls. 1.198/2.247, e, na ocasião, suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Isenção da COFINS

O Ato Declaratório Executivo DRF/JFA nº 14/2017 suspendeu a isenção da COFINS estabelecida no inciso X do artigo 14 da MP nº 2.158-35/2001 relativamente às receitas decorrentes das *“atividades não próprias”* que *“possuem natureza contraprestacional”* *“provenientes da exploração de atividades empresariais”* (fl. 531).

Pois bem, em vista desse cenário, a edição do Ato Declaratório Executivo DRF/JFA nº 14/2017 em relação à COFINS é manifestamente descabida. De fato, se a isenção da COFINS recai sobre as *“receitas próprias”* da entidade e as receitas *“não próprias”* nunca foram isentas, qual é o sentido de se suspender a isenção de algo que nunca foi isento? Nenhuma.

A DRJ reitera o argumento de que *“as atividades empresariais desenvolvidas pela Funarbe não estão ao abrigo da isenção da Cofins”* porque, se o estatuto pudesse definir as receitas das atividades isentas do tributo, *“estaria sob responsabilidade das instituições a definição de quais atividades estariam isentas ou não”* (fls. 528 e 3212).

Afastado o argumento da DRF (repetido pela DRJ), é imperativo destacar que as atividades desenvolvidas no Laticínio-escola e no Supermercado-escola estão intrinsecamente ligadas à missão institucional da entidade.

Com a devida vênia, o fato de o estatuto da FUNARBE prever a exploração de atividades econômicas é **fundamental** para que as receitas do laticínio-escola e do supermercado-escola sejam consideradas *“próprias”*. No entanto, não é só por conta disso que a recorrente faz jus à benesse legal. Essas receitas também são *“próprias”* porque as atividades econômicas são desenvolvidas em completa sinergia com as atividades acadêmicas e de pesquisa, ou seja, em absoluta consonância com os *“objetivos de cunho educacional, de inovação tecnológica e de desenvolvimento sociais, econômico, cultural, científico, tecnológico e ambiental, em apoio à Universidade Federal de Viçosa”* prescritos no art. 1º do Estatuto da FUNARBE.

Tanto é assim que, ao anuir com a Concessão Gratuita de Direito Real de Uso do terreno do novo laticínio à FUNARBE (em 13/1/2011), a própria Advocacia Geral da União reconheceu que:

“os fins da Fundação condizem exatamente com o tipo de atividade a ser exercida por meio da concessão de direito real de uso, envolvendo atividades acadêmicas e de pesquisas”. ou seja, os produtos fabricados pela Unidade-Modelo de Laticínios serão vendidos pela FUNARBE, esclarecendo que a fabricação de tais produtos envolve a atividade acadêmica e de pesquisa, com a orientação de professores e instrução de acadêmicos dos cursos de graduação e pós-graduação da Universidade,

com aproveitamento das verbas provenientes para fomento da pesquisa e demais fins institucionais da Fundação, o que condiz com o interesse público” (inteiro teor às fls. 397/401).

Como se pode observar, apesar de a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não ter definido a expressão “atividades próprias”, a IN RFB nº 247/2002, extrapolando o âmbito da mera regulamentação, não só conceituou o termo em análise, mas também restringiu (e muito) o seu campo de abrangência.

Enfim, considerando (i) que não há justificativa (nem lógica, nem legal) para excluir as atividades contraprestacionais das atividades próprias da entidade, (ii) que próprias são todas as ações descritas no estatuto e que permitem à instituição angariar fundos para a manutenção do objetivo institucional e (iii) que os atos praticados em cumprimento e para a realização das finalidades estatutárias se inserem dentre as atividades próprias da entidade, resta verificar o que seria próprio à consecução dos objetivos da FUNARBE. Para tanto, lança-se mão do que consta no estatuto social dela:

“Art. 1º. A Fundação Arthur Bernardes - Funarbe) instituída nos termos da Escritura Pública de 17 de outubro de 1979, lavrada no Cartório do 2º Ofício do Tabelião Geraldo Lopes Faria, Livro nº 14, folhas 34v e 35, sob a forma de Fundação de Direito Privado, com personalidade jurídica própria, sede e foro em Viçosa, Estado de Minas Gerais, é uma entidade sem fins lucrativos que tem, em geral, objetivos de cunho educacional, de inovação tecnológica e de desenvolvimento social, econômico, cultural, científico, tecnológico e ambiental, em apoio à Universidade Federal de Viçosa e, especificamente, os seguintes:

I. Obter recursos por meio de prestação de consultoria e, ou, explorações econômicas, comercialização e outras que se fizerem necessárias, a fim de complementar o adequado suporte financeiro ao melhor desenvolvimento das atividades de ensino, pesquisa e extensão da Universidade Federal de Viçosa; (...)

VII. Desenvolver atividades destinadas a auxiliar a subsistência da comunidade universitária de Viçosa, inclusive industrialização e comercialização de bens” (fl. 32).

Como se pode perceber, o objetivo principal da Fundação Arthur Bernardes é promover o desenvolvimento educacional, social, econômico, cultural, científico, tecnológico e ambiental, em apoio à UFV. Para atingir o fim para o qual ela foi criada, a instituição concilia atividades econômicas (indústria/comércio) e educacionais. É óbvio que, para manter as atividades

de ensino, pesquisa e extensão, a interessada precisa de vultosa quantidade de recursos financeiros, cuja fonte, prudente e providencialmente, já vem prevista no próprio estatuto dela.

Como se vê, as receitas do laticínio-escola e do supermercado-escola são próprias. Insiste-se: como essas receitas estatutárias atendem as finalidades institucionais e encontram-se em perfeita sintonia com o propósito para o qual a entidade foi criada, é evidente que elas não se sujeitam à Cofins.

É imperativo concluir, pois, que as receitas contraprestacionais mencionadas pela auditoria fiscal são, todas elas, estatutárias (previstas no artigo 6º acima transcrito). À fl. 12, a própria fiscalização reconheceu isso. Há mais: essas receitas produzidas pelo laticínio-escola e pelo supermercado-escola estão integralmente comprometidas com a manutenção das atividades da fundação. Consequentemente, sobre elas não incide a COFINS.

Ante o exposto, tendo em vista que a auditoria fiscal e a DRJ se basearam na conceituação restritiva contida na IN RFB nº 247/2002, esquecendo-se, no entanto, de que *“O lançamento tributário, por constituir-se ato administrativo, está adstrito ao princípio da legalidade e, portanto, deve obedecer rigorosamente aos requisitos previstos em lei, sob pena de ser nulo”*, a FUNARBE também faz jus à isenção da COFINS relativamente às receitas auferidas pelo laticínio-escola e pelo supermercado-escola.

(ii) Erros na Apuração da COFINS

Caso prevaleça a exigência da contribuição, o que se admite apenas para argumentar, há outras três questões a serem apreciadas por este CARF.

(iii) Exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS

Em 15/3/2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, apreciando o RE nº 574.706/PR, sob a sistemática da repercussão geral, fixou a tese de que *“O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins”*.

Apesar de se tratar de decisão do Pleno do STF, a DRJ repete que *“não é de aplicação automática”* (fl. 24). Ora, levando em conta o disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II da Portaria MF nº 343/20159 (RICARF), a recorrente pede que V. Sas. excluam o imposto estadual que onera as vendas feitas pela FUNARBE da base de cálculo da contribuição, o que já vem sendo feito por este CARF:

Ante o exposto e considerando que este CARF deve aplicar as teses firmadas pelo Supremo Tribunal Federal sob a sistemática da repercussão geral, o presente recurso deve ser provido para que a COFINS indevidamente exigida

(já apurada pela própria fiscalização 15 - coluna '5' do quadro de fl. 27), seja imediatamente excluída da tributação.

(iv) Uniformes e equipamentos de proteção individual

Em 17/12/2018, a RFB editou o Parecer Normativo COSIT nº 5, o qual, didaticamente, esclarece os efeitos do REsp repetitivo nº 1.221.170/PR e orienta auditores fiscais e contribuintes em relação à aplicação dele (doc. anexo). Com a devida vênia, o referido parecer se encaixa como luva ao presente caso:

“49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens 'cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal.

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra... (...)

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se: (...)

*i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção **de bens** ou de prestação de serviços, **tais como** alimentação, **vestimenta**, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual EPI (trechos do PN COSIT/RFB 5/2018).*

Em 19/2/2019, a DRJ proferiu o acórdão recorrido e, lamentavelmente, “esqueceu-se” do vinculante Parecer Normativo COSIT nº 5/2018. Com a devida vênia, devem prevalecer aqui as disposições do Parecer Normativo mencionado, bem como a pacífica jurisprudência deste CARF.

Ante o exposto, a contribuinte pede o provimento do recurso voluntário para que sejam restabelecidos os créditos decorrentes da aquisição de

uniforme/indumentárias e EPI, reduzindo-se, conseqüentemente, a COFINS lançada.

(v) Fretes

Segundo a DRJ, *“No caso concreto, é incabível desconto de crédito em relação aos dispêndios com fretes porque não há possibilidade de creditamento em relação aos produtos adquiridos sem ônus da Cofins”*. (fl. 1167).

Com a devida vênia, a jurisprudência permite o creditamento, independentemente do *status* do item transportado (desonerado ou não).

Com base em tais fundamentos, a FUNARBE requer que seu Recurso Voluntário seja provido, bem assim que a decisão proferida pela DRJ seja reformada e que O Auto de Infração seja cancelado ou julgado improcedente. Além disso, a Recorrente pleiteia, à luz dos artigos 16, § 4º, “a” do Decreto nº 70.235/72 e 38 da Lei nº 9.784/1999 e, também, com base no princípio da verdade material, pela juntada do Laudo Técnico de constatação o qual, aliás, e no seu entendimento, deve ser considerado oportunamente pelo CARF.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

Quanto ao exame do requisito da tempestividade, confira-se que, em 17/05/2019 (sexta-feira), a FUNARBE tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 02-89.964 através do seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (fls. 1.171/1.172), de modo que o prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, começou a fluir em 20/05/2019 (segunda-feira) e findar-se-ia apenas em 18/06/2019 (terça-feira). A rigor, note-se que o Recurso Voluntário foi protocolado em 18/06/2019, o que significa dizer, portanto, que o requisito da tempestividade resta preenchido.

Além do mais, confira-se que o Recurso foi assinado por profissional habilitado para tanto, de modo que o requisito da legitimidade também resta preenchido.

Considerando, pois, que o presente Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pela Recorrente.

2. Da juntada de documentos em sede recursal e da inteligência do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto nº 70.235/72

De plano, verifica-se que, á luz do artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a prova documental deverá ser apresentada juntamente com a Impugnação, de modo que o direito de o(a) Impugnante fazê-lo em outro momento processual restará precluso a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou, ainda, (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. *In verbis*:

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito).

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito).”

Note-se, ainda, e de acordo com o artigo 16, § 5º, que a juntada de documento após a Impugnação deverá ser requerida à Autoridade julgadora, mediante petição em que possa demonstrar, com fundamentos, a ocorrência de uma das exceções ali previstas. É que, no âmbito do processo administrativo fiscal, a regra que deve predominar é a de que a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação.

E não poderia ser diferente pelas seguintes razões: (i) O artigo 3º, inciso III da Lei nº 9.784/1999 não passou a permitir a juntada de provas após a impugnação¹; e (ii) O artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 é norma cogente e sua aplicação é obrigatória, bem como se trata de norma especial que, a rigor, deve prevalecer sobre a regra geral prevista no artigo 38 da Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999², a qual será aplicada apenas de forma subsidiária, de acordo com o que prescreve o artigo 69 da referida Lei nº 9.784/99³.

Nos dizeres de James Marins⁴,

“(…) a jurisprudência administrativa dos Conselhos de Contribuintes (hoje Carf - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), tem admitido a juntada de documentos essenciais para o julgamento da lide, antes do julgamento, aplicando, nesse caso, o art. 38 da Lei nº 9.784/99.

[...]

A flexibilização generalizada do regime de fases e de preclusões processuais fragiliza a segurança do processo e não pode ser admitida mesmo sob a invocação do princípio da formalidade moderada, por atingir axioma ínsito ao conceito ontológico do procedimento e do processo entendido *cedere pro*. É de se notar, ademais, que a Câmara de Recursos Fiscais já decidiu que configura cerceamento de defesa a juntada por parte do Fisco de documentos após a impugnação e antes da decisão.”

É nesse mesmo sentido que José Antonio Savaris⁵ tem sustentado ao asseverar que

“A ausência de preclusão não é e nunca foi garantia de justiça e de efetividade do direito material. Aliás, o devido processo legal manifesta princípios processuais outros além da verdade material ou do direito de defesa. O processo, até pela força etimológica do vocábulo, requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes.

Assim, a preclusão se afigura indispensável ao devido processo legal e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa. A amplidão traduz qualidade do que é vasto ou de grande extensão, mas

¹ Cf. Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999. Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: [...] III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente.

² Cf. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

³ Cf. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

⁴ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, Não-paginado

⁵ SAVARIS, José Antonio. O Processo Administrativo Fiscal e a Lei 9.784/99. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT nº 94, jul. 2003, p. 88-90.

não se confunde com o irrestringível, diante do que se pode concluir que para o processo administrativo tributário permanece aplicável a regra de prova específica do Decreto 70.235/72.”

O devido processo legal se manifesta por meio de outros princípios que vão além do princípio da verdade material, os quais, a rigor, e com cravas no princípio da segurança jurídica, constituem valores igualmente relevantes para o processo, daí por que o instituto da *preclusão* passa a ser figura indispensável ao devido processo legal e, portanto, de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou, ainda, com a busca pela verdade material⁶.

Fixadas essas premissas quanto ao momento de apresentação de documentos, observe-se, no caso concreto, que, em sede de Impugnação (fls. 1.072/1.094), a FUNARBE apresentou os documentos de fls. 1.100/1.144 e, ao final, requereu a juntada de documentos posteriormente, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto nº 70.235/72 e de acordo com o princípio da verdade material.

E, aí, quando do julgamento da Impugnação, a 2ª Turma da DRJ/BHE dispôs, acertadamente, que sem a comprovação de alguma das exceções previstas no artigo 16, § 4º, alíneas “a”, “b” e “c” do Decreto nº 70.235/72, a juntada posterior de documentos não deveria ser acolhida. Confira-se:

“A impugnante protestou ainda pela juntada posterior de documentos.

A regra do processo administrativo fiscal é de que são conhecidos todos os documentos que instruírem a impugnação formalizada por escrito tempestivamente. Nesse contexto, o momento oportuno para a juntada dos documentos em que se fundamentam as alegações da defesa é quando da apresentação da impugnação. E esta regra está expressa no Decreto nº 70.235, de 1972. Os §§ 4º e 5º do art.16 do citado decreto estabelecem inclusive a preclusão da juntada de prova documental após a apresentação da impugnação, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Desta forma, sem a comprovação da ocorrência de uma dessas condições, não há que se falar em juntada posterior de documentos, que sequer foram apresentados no caso concreto.”

Ao protocolar o seu respectivo Recurso Voluntário, a FUNARBE acabou requerendo a juntada do Laudo Técnico de Constatação e seus 15 (quinze) anexos (e-fls. 1.199/2.223). Ou seja, a FURNABE acabou carreando aos autos mais de 1.000 filhas de documentos que, a rigor, devem ser considerados como documentos novos e inéditos.

⁶ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 37.

Pois bem. Ainda que o artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 permita que o sujeito passivo possa apresentar documentos após a Impugnação quando demonstra, com fundamentos, que o seu caso se enquadra em alguma das hipóteses indicadas nas alíneas “a”, “b” ou “c”, o fato é que, de acordo com o preceitua o artigo 16, § 5º do referido Decreto, a FUNARBE acabou não demonstrando, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições ali previstas e muito menos de que, no caso, estava impossibilitada de apresentar os respectivos documentos oportunamente por motivo de *força maior*.

Nesse contexto, observe-se, a título de esclarecimentos, que o artigo 393, *parágrafo único* do Código Civil acabou identificando a *força maior* como o fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar, de modo que o requisito objetivo da força maior restará configurado na inevitabilidade do acontecimento, enquanto o requisito de ordem subjetiva estará vinculado à ausência de culpa na produção do evento. Confira-se:

“Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002

Título IV – Do inadimplemento das obrigações

Capítulo I – Disposições Gerais

Art. 393. (omissis).

Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir.”

Os conceitos de *caso fortuito* e *força maior* foram empregados pelo legislador civil como sinônimos, mas, do ponto de vista doutrinário, são conceitos que não se confundem, já que, enquanto o *caso fortuito* pode ser compreendido a partir de acidentes que não poderiam ser razoavelmente previstos, decorrentes de forças naturais ou ininteligentes (p.ex., terremotos, furacões, enchentes, incêndios etc.), a *força maior*, por seu turno, pode ser entendida a partir do fato de terceiro que criou um obstáculo que a boa vontade do sujeito envolvido não pôde vencer (p.ex., a guerra, o embargo de autoridade pública que impede a saída do navio do porto etc.).

A pergunta que se coloca, aqui, e se mostra um tanto razoável é a seguinte: afinal de contas, o que se entende por *caso fortuito* ou *força maior*? Para Maria Helena Diniz⁷,

“na força maior conhece-se o motivo ou a causa que dá origem ao acontecimento, pois se trata de um fato da natureza, como, p. ex., um raio que provoca um incêndio, inundação que danifica produtos ou intercepta as vias de comunicação, impedindo a entrega da mercadoria prometida, ou um terremoto que ocasiona grandes prejuízos etc.”. Já “no caso fortuito, o acidente que acarreta o dano advém de causa desconhecida, como o cabo elétrico aéreo que se rompe e cai

⁷ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações, v. 2. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 346-347.

sobre fios telefônicos, causando incêndio, explosão de caldeira de usina, e provocando morte.”

De toda sorte, veja-se que, em momento algum, a FUNARBE demonstrou que estava impossibilitada de apresentar o Laudo Técnico de Constatação e seus 15 (quinze) anexos por motivo de *força maior*, nos termos do que determina o artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto nº 70.235/72. E tanto é que a 2ª Turma da DRJ/BHE concluiu que *“sem a comprovação da ocorrência de uma dessas condições, não há que se falar em juntada posterior de documentos, que sequer foram apresentados no caso concreto”*.

Em senda conclusiva, registre-se que esse entendimento não afronta o princípio da ampla defesa ou, por conseguinte, o princípio da verdade material, porque se, por um lado, o princípio da ampla defesa tem guarida no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, por outro, é inconteste que a norma estatuída no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 encontra-se válida e plenamente vigente, sendo defeso a este Conselho afastá-la ou deixar de observá-la a partir de um juízo de inconstitucionalidade ou ilegalidade, conforme preceitua o artigo 26-A do referido Decreto nº 70.235/72⁸ e a própria Súmula CARF nº 2⁹.

É nesse mesmo sentido que Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini¹⁰ têm sustentando ao aduzir que

“Deve-se observar que a justificativa apresentada para o entendimento de que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa quando não são apreciadas provas apresentadas após a impugnação é de índole constitucional e, portanto, para afastar a aplicabilidade do parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, deve-se alegar sua inconstitucionalidade, mas é vedado por lei aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Não compartilhamos do entendimento expressado por esta corrente. Estando assegurado, por lei, o direito a apresentação de alegações e provas que caracterizariam o contraditório e a ampla defesa e, sendo a verdade material o objeto do Processo Administrativo Fiscal, assim como a celeridade processual, a oficialidade, dentre outros princípios, não se pode falar em desrespeito ao direito de defesa do contribuinte, pela aplicação do prazo de preclusão para apresentação das provas, já que é a própria aplicação do princípio da verdade material, que confere ao julgador a prerrogativa de verificar a legalidade do lançamento, independentemente das provas trazidas ao processo.”

⁸ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade

⁹ Cf. Súmula CARF n. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

¹⁰ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 47/48.

Além do mais, veja-se que os documentos anexados ao Recurso Voluntário os quais, a rigor, consubstanciam-se no Laudo Técnico de Constatação e nos seus 15 (quinze) anexos (e-fls. 1.199/2.223) não foram analisados previamente pela Autoridade julgadora de 1ª instância e não se referem a fatos que permitem o fácil e rápido convencimento, de modo que não devem ser aqui conhecidos e, por conseguinte, não deve ser apreciados por esta Turma julgadora.

Com base nessa linha de raciocínio, entendo por não conhecer dos documentos que foram colacionados aos autos apenas em sede recursal, já que a FUNARBE não demonstrou, com fundamentos, que o caso se enquadraria em alguma das exceções previstas no artigo 16, § 4º, alíneas “a”, “b” ou “c” do Decreto nº 70.235/72.

3. Da análise das Alegações quanto a Isenção da COFINS

A Recorrente alega, em síntese, que o Ato Declaratório Executivo DRF/JFA nº 14/2017 suspendeu a isenção da COFINS estabelecida no inciso X do artigo 14 da MP nº 2.158-35/2001 relativamente às receitas decorrentes das *“atividades não próprias”* que *“possuem natureza contraprestacional”* “provenientes da exploração de atividades empresariais, bem assim que, em vista desse cenário, a edição do referido ADE nº 14/2017 em relação à COFINS é manifestamente descabida, haja vista que, se a isenção da COFINS recai sobre as “receitas próprias” da entidade e as receitas “não próprias” nunca foram isentas, não há sentido em suspender-se a isenção de algo que nunca foi isento.

Além disso, a Recorrente pleiteia que o fato de o estatuto da FUNARBE prever a exploração de atividades econômicas é fundamental para que as receitas do laticínio-escola e do supermercado-escola sejam consideradas “próprias”, sem contar, ainda, que essas receitas também são “próprias” porque as atividades econômicas são desenvolvidas em completa sinergia com as atividades acadêmicas e de pesquisa, ou seja, em absoluta consonância com os *“objetivos de cunho educacional, de inovação tecnológica e de desenvolvimento sociais, econômico, cultural, científico, tecnológico e ambiental, em apoio à Universidade Federal de Viçosa”* prescritos no art. 1º do Estatuto da FUNARBE

Pois bem. Cumpre registrar, inicialmente, que a correção e o alcance do referido ADE foi objeto do PAF nº 10640.721658/2017-23 e, por isso mesmo, está fora, por assim dizer, do escopo da discussão que reveste o caso em apreço.

Portanto, afirma-se que as alegações que têm por objeto o alcance e a validade do referido ADE nº 14/2017 foram apreciadas nos autos do PAF nº 10640.721658/2017-23 e, por conseguinte, não devem ser analisadas, já que, aqui, a discussão se limita apenas ao fato de que, após realizar a verificação, por amostragem, do que foi apurado pelo sujeito passivo na EFD-Contribuições, a Autoridade fiscal encontrou incorreções, de sorte que, por conta dessas incorreções, foram efetuados ajustes nos valores da COFINS a recolher, resultando, assim, na lavratura do Auto de Infração aqui discutido.

Mas, em que pese o inconformismo da Recorrente, tem-se que, ao analisarmos o referido PAF nº 10640.721658/2017-23, decidimos por julgar o respectivo Recurso Voluntário parcialmente procedente apenas para reconhecer a isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes das atividades econômicas prestadas no laticínio e no supermercado, conforme se verifica dos trechos abaixo colacionados:

“Conforme restou exposto pela Autoridade fiscal, a isenção da COFINS é estabelecida no artigo 14, inciso X, da MP 2.158-35/2001, sendo que, embora a Recorrente não se enquadre no artigo 13, incisos III e IV da referida Medida Provisória devido à remuneração de seus diretores, ela ainda *mantém a isenção em suas atividades próprias*, uma vez que se trata de Fundação de direito privado, de acordo com a previsão constante nos artigos 13, inciso VIII e 14, inciso X da MP 2.158-35/2001. É ver-se:

“Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

[...]

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

[...]

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

[...]

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.”

De toda forma, a Autoridade entendeu que a Recorrente não faz *jus* à isenção *sobre as atividades não próprias* e que *possuem natureza contraprestacional*, englobando, assim, as receitas provenientes da exploração de atividades empresariais. Neste tocante, note-se que a DRJ manteve a acusação fiscal e decidiu, basicamente, o seguinte:

“Em relação à Instrução Normativa RFB nº 247, de 21/11/2002, contestada pela impugnante, **vale transcrever o conteúdo dos arts. 9º e 47, com ênfase na parte que definiu o conceito de "atividades próprias" para fins de gozo da isenção da Cofins**. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas

atividades próprias. **Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.** A teor do art. 47, II, § 2º da referida Instrução Normativa, **as atividades relacionadas à exploração de laticínio e supermercado, de caráter contraprestacional**, não se enquadram no conceito de atividades próprias da fundação, razão pela qual as receitas correspondentes não estão abrangidas pelo benefício fiscal.

De fato o STJ, no julgamento do REsp nº 1.353.111/RS, submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC/73, limitou o alcance da IN RFB nº 247, de 2002, mas estritamente em relação à matéria nele tratada, pertinente às mensalidades dos alunos de instituição de ensino.

Foram ainda editadas recentemente Soluções de Consulta Cosit sobre o assunto (já na vigência do REsp nº 1.353.111/RS e da orientação da Nota Explicativa da PGFN), que confirmam o entendimento ora expresso no sentido da validade da aplicação das disposições do art. 47, II, § 2º, da IN RFB nº 247, de 2002, em relação a outras situações diferentes daquela tratada no STJ, merecendo destaque as seguintes ementas:

[...].”

Ou seja, a 2ª Turma da DRJ/BHE decidiu que as atividades relacionadas à exploração de laticínio e supermercado, de caráter contraprestacional, não se enquadram no conceito de *atividades próprias* da Fundação, razão pela qual as receitas correspondentes não estão abrangidas pelo benefício fiscal.

Todavia, essa não é a melhor interpretação da norma isentiva, tal como vem decidindo, reiteradamente, este E. CARF, de sorte que, nesta parte, a Recorrente tem razão.

Conforme destaquei acima, o artigo 14, inciso X da MP 2.158-35/2001 preceitua que são isentas da COFINS as receitas relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o artigo 13 da referida MP. Já se viu, a propósito, que a própria Fiscalização e a DRJ consideraram que a Recorrente é uma entidade nos termos do que dispõe o artigo 13, inciso VIII da referida MP, sendo incontestado, pois, que a Recorrente é isenta em relação às suas atividades próprias, restando apenas perquirir sobre o significado e o alcance de tal expressão, inclusive para responder se a restrição contida na Instrução Normativa RFB nº 247, de 21/11/2002, é aplicável.

A partir da literalidade da expressão *receitas relativas às atividades próprias*, deve-se partir do racional de que é própria da entidade a receita relacionada a seus atos constitutivos. Aliás, note-se que o artigo 111, inciso II do CTN prevê, claramente, que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha

sobre a outorga de isenção, servindo, assim, como uma garantia do contribuinte contra eventuais interpretações fiscais que possam distorcer a norma isentiva. Confira-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Capítulo IV – Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;”

No caso concreto, e tomando-se o artigo 1º do Estatuto da Recorrente, vê-se que ela foi constituída para fins de exercer atividades de cunho educacional, econômico, cultural, científico, tecnológico e ambiental, em apoio à Universidade Federal de Viçosa, havendo, também, expressa previsão no sentido de a entidade pode explorar atividades econômicas relacionadas a esses objetivos. Isto significa que o caráter contraprestacional, por si só, não é impeditivo para o gozo da norma isentiva. Confira-se:

“ESTATUTO

CAPÍTULO I – DA DENOMINAÇÃO, REGIME JURÍDICO, SEDE, FINS E DURAÇÃO

Art. 1º. A Fundação Arthur Bernardes (Funarbe), instituída nos termos da Escritura Pública de 17 de outubro de 1979, lavrada no Cartório do 2º Ofício, do Tabelião Geraldo Lopes Faria, Livro nº 14, folhas 34v e 35, sob a forma de Fundação de Direito Privado, com personalidade jurídica própria, sede e foro em Viçosa, Estado de Minas Gerais, é uma instituição sem fins lucrativos que tem, em geral, objetivos de cunho educacional, de inovação tecnológica e de desenvolvimento social, econômico, cultural, científico, tecnológico e ambiental, em apoio à Universidade Federal de Viçosa e, especificamente, os seguintes

I. Obter recursos por meio de prestação de consultoria e, ou, explorações econômicas, comercialização e outras que se fizerem necessárias, a fim de complementar o adequado suporte financeiro ao melhor desenvolvimento das atividades de ensino, pesquisa e extensão da Universidade Federal de Viçosa;

II. Promover a gestão de pesquisas e experimentações científico-tecnológicas, bem como promover cursos e treinamentos especializados com objetivos científicos ou profissionais;

III. Promover e incentivar, por quaisquer formas, o desenvolvimento das ciências, da saúde, dos esportes, das artes e da cultura;

IV. Celebrar convênios, acordos ou contratos com pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado, nacional ou internacional, visando à consecução dos seus objetivos;

V. Sistematizar e acompanhar a execução de convênios celebrados entre entidades públicas ou privadas, quando lhe forem delegados poderes para tal;

VI. Promover o desenvolvimento e difusão de suas atividades e do conhecimento científico e tecnológico em geral, coordenando e administrando edições de publicações especializadas, cursos, simpósios, congressos, palestras e outros eventos de natureza similar;

VII. Desenvolver atividades destinadas a auxiliar a subsistência da comunidade universitária de Viçosa, inclusive industrialização e comercialização de bens.

VIII. Observar os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, conforme artigo 37 da Constituição Federal, sempre que a atividade da Fundação envolver a aplicação de recursos públicos de financiamento.”

A própria DRJ já havia reconhecido a legalidade do exercício atividades empresariais concorrentes com outras organizações que operam nas mesmas áreas econômicas da Recorrente a partir das seguintes premissas:

“Assim considerado, não há como supor que a Funarbe tenha-se desvirtuado de seus objetivos estatutários a ponto de ter-se transformado, de fato, numa empresa comum, que atuava, ao abrigo da imunidade de impostos, em condições favorecidas em relação às demais empresas do ramo de supermercados e laticínios, em afronta ao princípio da livre concorrência.

Nestas condições, não vislumbro pelos fatos expostos que a afronta ao princípio da livre concorrência esteja inequivocamente comprovada e, aliando-se aos fatos (i) de que não houve controvérsia em relação à correta destinação dada aos recursos da fundação; (ii) de que não se confirmou a prevalência dos recursos derivados da exploração das atividades econômicas em relação aos recursos próprios e aqueles captados de terceiros utilizados como suporte da entidade; (iii) nem ocorreu o desvirtuamento dos objetivos estatutários da fundação, considero que deva ser afastada a suspensão da imunidade sob o aspecto examinado.”

Veja-se que a 2ª Turma da DRJ/BHE já reconheceu a correta destinação dada aos recursos da FUNARBE, bem como a inexistência de desvirtuamento dos objetivos estatutários da fundação sobre as atividades do laticínio e do supermercado.

Logo, a restrição contida no artigo 47, II, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 247/2002 é incabível, uma vez que tal restrição não consta no texto legal, o que, inclusive, já foi reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ quando da análise do Recurso Especial nº 1.353.111/RS, o qual, rigor, foi julgado com base no regime dos recursos repetitivos, nos termos do artigo 543-C do CPC.

Na ocasião, o STJ decidiu que a isenção da COFINS prevista no artigo 14, inciso X da MP 1.858/99 (atual MP nº 2.158-35/2001) é aplicável sobre as receitas

decorrentes de atividades próprias das entidades sem fins lucrativos, tendo decidido, igualmente, pela ilegalidade da Instrução Normativa retro referida. É ver-se:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. ILEGALIDADE DO ART. 47, II E § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002. SOCIEDADE CIVIL EDUCACIONAL OU DE CARÁTER CULTURAL E CIENTÍFICO. MENSALIDADES DE ALUNOS.

1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos.

3. Isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

[...]

6. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção

estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

7. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 1.353.111/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 23/9/2015, DJe de 18/12/2015.)”

Ao final, o STJ fixou a tese do Tema Repetitivo nº 624 nos seguintes termos: “As receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de “atividades próprias da entidade”, conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, § 2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão”.

De acordo com o artigo 99 do Novo Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria nº 1.634, de 23 de dezembro de 2023, as decisões de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Confira-se:

“Portaria MF nº 1.634, de 23 de dezembro de 2023.

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

Inclusive, veja-se que o mesmo raciocínio exposto no REsp nº 1.353.111/RS acabou inspirando a edição da Súmula CARF 107, segundo a qual a receita da atividade própria, objeto da isenção da COFINS prevista no artigo 14, inciso X, c/c artigo 13, inciso III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/1997. *In verbis*:

“Súmula CARF nº 107

A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Analisando-se o inteiro teor do Acórdão proferido por ocasião do julgamento do REsp nº 1.353/111/RS e o enunciado da Súmula CARF nº 107, percebe-se que, no caso concreto, o único óbice levantado pela Autoridade fiscal e mantido pela DRJ, referente ao *caráter contraprestacional das atividades prestadas pela recorrente no laticínio e no supermercado*, não subexiste.

Aliás, note-se que, ao contrário do que restou fixado pela 2ª Turma da DRJ/BHE, a jurisprudência deste E. CARF é pacífica ao admitir a referida isenção não apenas para atividades educacionais, conforme se verifica dos precedentes citados abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Exercício: 2004

FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO. RECEITAS PRÓPRIAS. ISENÇÃO.

AS FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO SÃO ISENTAS DA COFINS EM RELAÇÃO À RECEITAS PRÓPRIAS, NOS TERMOS DO ART. 14, C/C ART. 13. INCISO DA MP Nº 2.15835/2001.

CONCEITOS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS DO ART. 14, X DA MP 2.158/352001.

AS ATIVIDADES PRÓPRIAS SÃO AQUELAS DO OBJETO SOCIAL DA ENTIDADE, AS ATIVIDADES FINALÍSTICAS PARA AS QUAIS FOI CRIADA. APLICAÇÃO VINCULANTE DO RESP 1.353.111/RS.

ISENÇÃO. EXIGÊNCIA DE CEBAS.

A EXIGÊNCIA DE CEBAS SOMENTE PODE SE DAR, PARA FINS DE ISENÇÃO DE COFINS, A ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL OU INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. FUNDAÇÕES PRIVADAS PRESCINDEM DO CEBAS, PARA FINS DE ISENÇÃO DE COFINS.

(Processo nº 12898.002360/2009-14. Acórdão nº 3401-007.429. Sessão de 18/02/2020).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2003

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO DO ART. 14, X, DA MP Nº 2.158-35/01. CONCEITO DE RECEITAS DAS “ATIVIDADES PRÓPRIAS”

A isenção prevista no art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 abrange todas receitas direta ou indiretamente geradas pelas atividades para as quais a entidade sem fins lucrativos tenha sido constituída.

RECEITAS FINANCEIRAS E DE ALUGUEL DE BENS. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA Lei nº 9.718/98

Em sede do RE 585.235/MG, o STF decidiu que incluem-se no faturamento somente as receitas derivadas das atividades-fim, pelo que as financeiras e de aluguel de bens não sofrem a incidência da COFINS.

(Processo nº 10680.020244/2007-35. Acórdão nº 3301-009.214. Sessão de 18/11/2020).” (grifei).

Note-se que a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF também tem caminhado nesse sentido ao admitir que as receitas decorrentes de atividades próprias de acordo com o Estatuto Social e em consonância com os objetivos sociais para as quais foram criadas estão isentas da COFINS, sendo irrelevante, portanto, o caráter contraprestacional, nos termos do artigo 14, inciso X da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Veja-se:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/02/2002 a 28/02/2002

ENTIDADE DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. MENSALIDADES DE ALUNOS. ISENÇÃO. ATIVIDADE PRÓPRIA. ABRANGÊNCIA DO TERMO. POSSIBILIDADE DE SERVIÇOS CONTRAPRESTACIONAIS.

A entidade de educação sem fins lucrativos faz jus à isenção da Cofins sobre a receita relativa a sua atividade própria (aquela compatível com o seu objeto social), ainda que tenha origem em contraprestação direta dos beneficiários dos serviços prestados.

Recurso Especial do Contribuinte provido.

(Processo nº 10980.927097/2009-11. Acórdão nº 9303-004.366. Sessão de 08/11/2016).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. ASSOCIAÇÃO CIVIL. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ISENÇÃO.

As receitas decorrentes de atividades próprias de templos de qualquer culto e de associações civis sem fins lucrativos, conforme estabelecido no seu Estatuto

Social, em consonância com os objetivos sociais para os quais foi criada, estão isentas da COFINS, sendo irrelevante o caráter contraprestacional, nos termos do artigo 14, inciso X da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001.

REGIMENTO INTERNO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. DECISÃO DEFINITIVA STF E STJ. ART. 62, § 2º DO RICARF.

Segundo o art. 62, § 2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543B e 543C do Código de Processo Civil de 1973 (ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil) devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

STJ. ISENÇÃO DE COFINS. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS.

No sentido de reconhecer aplicável a isenção da COFINS, prevista no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.15835/2001), sobre as receitas decorrentes de atividades próprias das entidades sem fins lucrativos e da ilegalidade da IN nº 247/2002 da Secretaria da Receita Federal, pronunciou-se o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do recurso especial nº 1353111 / RS, pela sistemática dos recursos repetitivos.

(Processo nº 10830.004041/2002-26. Acórdão nº 9303-005.979. Sessão de 28/11/2017).” (grifei).

Considerando, pois, que a FUNARBE destinou, corretamente, os recursos provenientes de suas *atividades próprias* decorrentes das atividades econômicas prestadas no laticínio e no supermercado e, no caso, não desvirtuou-se dos objetivos estatutários da Fundação sobre as referidas atividades, conclui-se que a Fundação faz *jus* à isenção da COFINS.

Por essas razões, entendo por dar provimento ao Recurso Voluntário nessa parte para reconhecer a isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes das atividades econômicas prestadas no laticínio e no supermercado.”

Considerando, pois, que, em razão do provimento parcial ao Recurso Voluntário objeto do PAF nº 10640.721658/2017-23 quanto à isenção da COFINS, o Auto de infração objeto do presente processo deve ser cancelado.

4. Da Análise dos Argumentos Subsidiários

4.1. Da Análise da Alegação da Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do COFINS

Acaso esta 2ª Turma Ordinária não entenda pela isenção da COFINS, passa-se a analisar, de plano, as alegações subsidiárias.

Pois bem. Quanto à alegação da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, a Recorrente sustenta, em síntese, que, em 15/3/2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal apreciou o RE nº 574.706/PR, o qual foi julgado sob a sistemática da repercussão geral, e, na ocasião, fixou a tese de que *“O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins”*, daí que o imposto estadual que onera as vendas realizadas pela FUNARBE deve ser excluído da base de cálculo da referida contribuição.

De logo, entendo que a Recorrente não tem razão.

Como se sabe, o Supremo Tribunal Federal deu provimento ao RE nº 574.706/ PR (Tema 69) e, na oportunidade, acabou decidindo de forma favorável aos contribuintes, conforme se verifica da ementa reproduzida a seguir:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15-03-2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).”

Contudo, ao analisar os Embargos de Declaração opostos pela União Federal nos autos do RE nº 574.706/ PR, o STF decidiu modular aquela decisão e, ao fazê-lo, decidiu que o

entendimento ali fixado deveria produzir efeitos ex nunc a partir de 15/03/2017, que, a rigor, foi a data que o referido *leading case* foi apreciado. Veja-se:

“**Decisão:** O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).”

Inclusive, note-se, a título de informação, que tal posicionamento foi reiterado quando do julgamento do Tema nº 1279 da Repercussão Geral no RE nº 1.452.421/PE. *In verbis*:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA . DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. RE 574.706/PR. TEMA 69 DA REPERCUSSÃO GERAL. MODULAÇÃO DE EFEITOS. FATO GERADOR DO TRIBUTO. MARCO TEMPORAL: A PARTIR DE 15 DE MARÇO DE 2017. PRECEDENTES. QUESTÃO CONSTITUCIONAL. RELEVÂNCIA. POTENCIAL MULTIPLICADOR DA CONTROVÉRSIA. REPERCUSSÃO GERAL COM REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA . DECISÃO RECORRIDA EM DISSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE DÁ PROVIMENTO .

1. O marco temporal da modulação dos efeitos da decisão proferida nos embargos de declaração no RE 574.706/PR, Tema 69, Rel. Min. Cármen Lúcia, na qual se afastou o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, a partir de 15.3.2017, atinge o fato gerador do tributo, e não a data do lançamento, recolhimento ou pagamento.
2. Recurso extraordinário provido.
3. Fixada a seguinte tese: Em vista da modulação de efeitos no RE 574.706/PR, não se viabiliza o pedido de repetição do indébito ou de compensação do tributo declarado inconstitucional, se o fato gerador do tributo ocorreu antes do marco temporal fixado pelo Supremo Tribunal Federal, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos protocolados até 15.3.2017 .

(RE 1452421 RG, Relator(a): MINISTRA PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 22-09-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-220 DIVULG 28-09-2023 PUBLIC 29-09-2023).”

Assim, e tendo em vista que os fatos geradores discutidos nos presentes autos remontam aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, conclui-se que a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS não pode ser realizada.

4.2. Da Análise da Alegação da Exclusão dos Uniformes e Equipamentos de Proteção Individual (EPI)

A FUNARBE alega que, em 17/12/2018, a RFB editou o Parecer Normativo COSIT nº 5, o qual, didaticamente, esclarece os efeitos do REsp Repetitivo nº 1.221.170/PR e orienta auditores fiscais e contribuintes em relação à sua aplicação, bem assim que o referido Parecer deve ser aplicado no caso em apreço.

Além disso, a Recorrente alega, ainda, que, em 26/9/2018, foi divulgada a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF que dispensa a Fazenda Nacional de contestar e recorrer nos processos que versem sobre as matérias tratadas no REsp repetitivo nº 1.221.170/PR.

Por fim, a Recorrente sustenta, que, em 19/2/2019, a DRJ proferiu o Acórdão recorrido e, lamentavelmente, “esqueceu-se” de vincular-se ao Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, sendo que, no caso, e a partir da aplicação do Parecer, os créditos decorrentes da aquisição de uniforme/indumentárias e EPI devem ser reestabelecidos, reduzindo-se, assim, e consequentemente, a COFINS que restou lançada.

Muito bem. Conforme consta do Relatório Fiscal, os créditos referentes a COFINS são somente aqueles estabelecidos no artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, de modo que, em relação aos uniformes fornecidos aos funcionários, o referido artigo 3º, inciso X, permite o creditamento apenas em relação à pessoa jurídica que explora as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, que, a rigor, não é o caso do laticínio, que, a propósito, desenvolve atividade industrial. É ver-se:

“Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de

prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009).”

Note-se que, no caso, a Autoridade fiscal ressaltou, ainda, que as despesas com uniformes e equipamentos de proteção não se enquadram no conceito de insumo aplicado ou consumido na atividade industrial, nos termos do artigo 8º, § 4º, inciso I da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12/03/2004. *In verbis*:

“Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004

DOS CRÉDITOS A DESCONTAR

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”

A 2ª Turma da DRJ/BHE manteve o posicionamento de que somente geram direito à apropriação de créditos de Cofins os custos, despesas ou encargos incorridos pela pessoa jurídica caracterizados como insumos ou que estejam expressamente previstos na legislação de regência e, para tanto, adotou, enquanto premissa, as previsões constantes no artigo 8º, inciso I, alínea “b”, § 4º, I da Instrução Normativa SRF nº 404/2002, conforme se verifica dos trechos reproduzidos abaixo:

“Os bens e serviços que dão direito a crédito para a Cofins são os que foram definidos pelo legislador, e que estão exaustivamente listados (hipóteses *numerus*

clausus e não meramente exemplificativas) no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. A referida norma não prevê creditamento em relação à aquisição de uniformes e EPI. Conforme foi evidenciado, somente uniforme fornecido aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção gera crédito de Cofins (art. 3º, inciso X).

Como se verifica, a legislação de regência não assegura o direito de apurar crédito de Cofins sobre todo e qualquer custo, despesa e encargo considerado necessário à atividade da pessoa jurídica, mas somente sobre os taxativamente discriminados no citado art. 3º.

Como decorrência de expressa enumeração legal, não enseja crédito todo e qualquer custo, ainda que necessário à atividade da pessoa jurídica. Assim, aspectos atinentes à necessidade, e mesmo à obrigatoriedade, de determinado custo ou despesa para o desempenho das atividades da pessoa jurídica não constituem parâmetro para avaliar se tais encargos geram ou não direito a crédito.

[...]

Neste caso, regulamentando a matéria, especialmente no tocante ao conceito de ‘insumo’, para fins de apuração da Cofins, foi editada a IN SRF nº 404/2004, merecendo destaque o contido no art. 8º, I, ‘b’, § 4º, I:

[...]

Impõe-se como requisito indispensável para ser considerado como insumo que o bem ou serviço seja aplicado ou consumido no processo produtivo. Nesse sentido, há que ser adotada a definição de insumos inserta no ato normativo acima mencionado: “a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”.

Resta claro que somente geram direito à apropriação de créditos de Cofins os custos, despesas ou encargos incorridos pela pessoa jurídica caracterizados como insumos ou que estejam expressamente previstos na legislação de regência.”

O fato é que, ao julgar o REsp nº 1.221.170/PR, o qual foi submetido ao rito do artigo 543-C, o Superior Tribunal de Justiça acabou entendendo pela ilegalidade das Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, conforme se verifica da ementa a seguir:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018)."

Assim, o STJ firmou a Tese do Tema Repetitivo nº 779 nos seguintes termos:

"(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte."

Verifica-se, pois, que, quando do resultado final do julgamento, o STJ acabou adotando uma interpretação intermediária ao considerar que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. O STJ entendeu, portanto, que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende considerar enquanto insumo é, ou não, essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela Empresa.

Na ocasião, a Ministra Assusete Magalhães dispôs que

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

A Tese fixada pelo STJ restou pacificada no sentido de que *“o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”*.

Nesse contexto, atente-se, ainda, que, em 26/09/2018, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018 por meio da qual autorizou a dispensa de contestar e recorrer em razão da Tese firmada no Recurso Especial nº 1.221.170/PR. É ver-se:

“Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.”

A partir da publicação da NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, restou claro que os insumos são todos os bens e serviços que podem ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes, bem assim que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo.

Inclusive, note-se que, em 18/12/2018, a Receita Federal publicou o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018 e, na ocasião, acabou dispondo, em síntese, que o conceito de insumos deve levar em conta a definição conferida no REsp nº 1.221.170/PR. Confira-se:

“Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.” (grifei).

Com efeito, não restam dúvidas de que os uniformes e os EPIs se enquadram no conceito de *insumos* e, por isso mesmo, os créditos decorrentes das aquisições dos uniformes/indumentárias e EPIs devem ser reestabelecidos.

A título de esclarecimentos finais, pede-se licença para transcrever, aqui, excerto do voto proferido pela ex-Conselheira Vanessa Ceconello no bojo do Acórdão nº 9303-014-423 que, a rigor, corrobora o entendimento de que, tal como ocorre no caso, concreto, *a atividade produtiva que envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana, requer o atendimento a todas as exigências sanitárias e regulatórias. In verbis:*

“Conforme deliberado em diversas ocasiões nesta 3ª Turma da CSRF, a atividade produtiva do Contribuinte, que envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana, requer o atendimento a todas as exigências sanitárias e regulatórias, estando dentre elas o uso de indumentária e outros itens obrigatórios para os colaboradores em suas plantas industriais (uniformes, botas, luvas, aventais, protetores auriculares, respiradores descartáveis, conjuntos impermeáveis, sapatos de segurança, toucas, capacetes, respiradores e túnica, mangotes (de proteção dos braços), serviços de locação de uniformes e lavanderia para a limpeza dos referidos itens).

São exemplos de julgados proferidos por este Colegiado: 9303-007.106, de 11 de julho de 2018; 9303-011.611, de 21 de julho de 2021.”

Por todas essas razões, entendo por dar provimento ao Recurso Voluntário para reestabelecer o creditamento relativo às aquisições dos uniformes/indumentárias e EPIs.

4.3. Da Análise da Alegações quanto a Exclusão dos Fretes – Produtos desonerados

Quanto aos gastos com transporte na aquisição de mercadorias, a FUNARBE sustenta que, em síntese, que, segundo a DRJ, *“no caso concreto, é incabível desconto de crédito em relação aos dispêndios com fretes porque não há possibilidade de creditamento em relação aos produtos adquiridos sem ônus da Cofins”*, sendo que, no seu entendimento, a jurisprudência permite o creditamento independentemente do *status* do item transportado, ou seja, se o item é, ou não, desonerado.

De acordo com a Autoridade fiscal, os gastos com transporte na aquisição de mercadorias poderiam compor a base de cálculo dos créditos não cumulativos, nos termos do artigo 289, § 1º do RIR/99, de modo que o frete integraria o custo de aquisição da mercadorias adquiridas quando fosse pago pela pessoa jurídica adquirente, sendo que, para que o frete pudesse compor a base de cálculo do creditamento, era fundamental que o produto adquirido estivesse sujeito ao pagamento da contribuição. Confira-se:

“RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO DA COFINS

[...]

5.4. Créditos sobre transporte na aquisição de produtos

Os gastos com transporte na aquisição de mercadorias podem compor a base de cálculo dos créditos não cumulativos, uma vez que consoante a boa técnica contábil e a legislação fiscal (art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/1999), o frete integra o custo de aquisição das mercadorias

adquiridas, quando pago pela pessoa jurídica adquirente. No entanto, é fundamental que o produto adquirido esteja sujeito ao pagamento da contribuição, para que o seu frete também possa compor a base de cálculo do crédito.

[...]

Na auditoria, foram encontrados casos em que o sujeito passivo se apropriou de créditos sobre transporte na compra de produtos sujeitos a alíquota zero da Cofins. Nessa situação, o crédito é indevido, pois sendo o produto adquirido não tributado, o crédito sobre o frete na compra também não pode ser aproveitado. Tais casos aconteceram na compra de açúcar pelo laticínio e de arroz pelo supermercado, produtos que têm alíquota zero da Cofins, conforme art. 1º, incisos V e XXII, da Lei nº 10.925/2004.

[...].”

Ao julgar a Impugnação, a 2ª Turma da DRJ/BHE acabou adotando o mesmo entendimento e, aí, com base nas Soluções COSIT nº 07/2016 e 227/2017, a Turma acabou concluindo que *“não se permite creditamento em relação a dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido”*. É ver-se:

III.3 – Fretes. Produtos desonerados

[...]

De acordo com a Solução de Divergência Cosit nº 07, de 23 de agosto de 2016, não se permite creditamento em relação a dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido.

No caso concreto, é incabível desconto de crédito em relação aos dispêndios com fretes porque não há possibilidade de creditamento em relação aos produtos adquiridos sem ônus da Cofins.

Guardando identidade com o tema ora em pauta, vale destacar ainda o contido na Solução de Consulta Cosit nº 227, de 12 de maio de 2017, que trata, entre outras questões, a respeito da vedação de creditamento em relação à aquisição de bens desonerados da Cofins, conforme seguintes destaques:

[...]

Portanto, conclui-se que é vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a fretes pagos por bens adquiridos em operações desoneradas: não sujeitas à incidência, sujeitas à incidência com alíquota zero e com suspensão dessa contribuição.”

De fato, é de se reconhecer que o artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua, expressamente, em relação aos casos em que a aquisição de bens ou serviços não estão sujeitos ao pagamento da contribuição. Confira-se:

“Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023).” (grifei).

Ocorre que a exceção prevista no artigo 3º, § 2º, inciso II da Lei nº 10.833/2003 não invalida, por ausência de previsão legal, o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero ou com suspensão, que, a rigor, compõe o custo de aquisição do produto, nos termos do que preceitua o artigo 289, § 1º do RIR/99, de sorte que, tendo em vista que os regimes de incidência são distintos – do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável) – permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.

Confira-se, portanto, o que dispunha o artigo 289, § 1º do Decreto nº 3.000/99:

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Subseção III - Custo dos Bens ou Serviços

Custo de Aquisição

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13)."

Além disso, confira-se que a jurisprudência da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF é uníssona no sentido de considerar que é possível o aproveitamento de créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pela contribuição à COFINS, conforme se verifica das ementas reproduzidas a seguir:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão 9303-011.551 - Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes)

(Processo nº 10935.724492/2014-29. Acórdão nº 9303-013.845. Sessão de 16/03/2024).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. IN RFB Nº. 2.121/2022.

É possível o aproveitamento de créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS/COFINS. Inteligência do art. 176, XVIII, IN RFB nº. 2.121/2022.

(Processo nº 10469.720342/2010-86. Acórdão nº 9303-013.952. Sessão de 12/04/2023).

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não-cumulatividade, deve ser compatível com o estabelecido de forma vinculante pelo STJ no REsp 1.221.170/PR (atrelado à essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida).

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE (AUTÔNOMO). NÃO CUMULATIVIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE, DESDE QUE NÃO HAJA VEDAÇÃO LEGAL.

O inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que regem as contribuições não cumulativas, garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II do § 2º do art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo adquirente dos produtos sujeitos à alíquota zero ou com suspensão, desde que o frete tenha sido efetivamente onerado pelas contribuições, e que não haja vedação legal a tal tomada de crédito. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo adquirido e do frete a ele relacionado, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago a pessoa jurídica, na situação aqui descrita.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. NÃO CUMULATIVIDADE IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

[...]

(Processo nº 11080.914478/2011-13. Acórdão nº 9303-013.976. Sessão de 12/04/2023).”

A título de complementação, peço licença para, em tom de arremate, reproduzir, a seguir, excerto do Voto proferido pela Conselheira Érika Costa Carmargos Autran no Acórdão nº 9303-013.876 que, ao final, a posição que estamos por adotar:

“Voto

[...]

Para tanto, recordo que essa turma já enfrentou esse tema – o que peço licença para trazer o acórdão n.º 9303-007.593 de relatoria da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama que trouxe em seu voto os seguintes argumentos:

Ora, é de se atentar que a legislação não traz restrição em relação à constituição de crédito das contribuições por ser o frete empregado ainda na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas apenas às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição – art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Não há vedação legal e tais custos são essenciais à sua atividade. É de se clarificar que a constituição do crédito observou tão somente os valores referentes às despesas de fretes dos produtos, e não os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições.

Sendo assim, nego provimento ao Recurso Especial em relação aos itens mencionados.

Recordo também o voto do Ilustre Ex-Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes– o que peço licença para trazer o acórdão n.º 9303-012.687, que trouxe em seu voto os seguintes argumentos:

Não assiste razão à recorrente, quanto à impossibilidade de creditamento dos fretes sujeitos à incidência das contribuições do PIS e da COFINS, relativo às compras de mercadorias sujeitas à alíquota zero.

A solução para o litígio parte da composição do custo do insumo ou da mercadoria adquirida para a revenda. O Decreto-Lei nº 1.598/1977 prevê que o custo de aquisição de mercadorias ou de produção compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte (artigos 289 e 290 do RIR/99, e 301 e 302 do RIR/2018):

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Custo dos Bens ou Serviços

Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

[...]

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, de forma a estabelecer o tratamento contábil para os estoques, emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 16 com a seguinte definição de custo de aquisição (texto da revisão 1):

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1) [...]

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Alterado pela Revisão CPC 01)

Dessa forma, partindo-se da premissa de que o custo com transporte faz parte do custo de aquisição do insumo (inciso II, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002) ou da mercadoria para revenda (inciso I, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002), temos que uma parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), sem direito a crédito.

A recorrente parte do disposto no §2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº10.833/2003 para vedar o crédito do frete na aquisição de insumos desonerados. Entretanto, a vedação legal refere-se a parcela do custo que não foi objeto de pagamento das contribuições, e não a parte do custo do insumo/mercadoria que foi regularmente tributária, conforme dispõe o inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

art. 3º. [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Entendo que a interpretação dada pela autoridade fiscal, no sentido de dar o mesmo tratamento do produto transportado ao frete, não seria a mais recomendada para o caso em análise, considerando a previsão legal que trata do direito ao creditamento. O comando normativo acima transcrito (inciso II, do §2º, do art. 3º das Leis 10.833/2003) impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, mas não veda o direito a crédito sobre os serviços de transporte tributados efetuados com bens desonerados. E vedar a possibilidade de crédito no frete tributado pela alegação de desoneração da mercadoria/insumo transportada violaria o princípio da não-cumulatividade para o PIS e COFINS.

Na aquisição de mercadorias para revenda ou de insumos para a produção, o preço pago pelo adquirente pode incluir a entrega em seu estabelecimento ou não, nesse caso ficando por sua responsabilidade a contratação do serviço de transporte junto a outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ter a destinação prevista (revenda, estoque ou produção). O serviço de transporte, o frete, é tributado pelo PIS e COFINS, enquanto receita da transportadora. Ainda que tal dispêndio faça parte do custo de aquisição da mercadoria/insumo, tal contratação é uma operação autônoma em relação a aquisição do item transportado, e não há previsão legal para impedir o creditamento, em caso de ser receita tributável pelo prestador.

Portanto, por inexistência de vedação legal, há de se admitir o direito ao crédito sobre os dispêndios com fretes tributados na aquisição dos insumos/mercadorias desonerados.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Desta maneira, como visto o artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (grifos originais).

Portanto, conclui-se que é possível. o aproveitamento de créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pela contribuição à COFINS, do modo que o creditamento dos fretes de produtos desonerados aqui discutidos também devem ser reestabelecidos.

Por essas razões, entendo por dar provimento ao Recurso Voluntário nessa parte para reestabelecer os créditos de COFINS relativos aos fretes de produtos desonerados.

5. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, entendo por dar provimento ao recurso para cancelar o Auto de infração em razão do reconhecimento da isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes das atividades econômicas prestadas no laticínio e no supermercado, de acordo com a decisão que restou proferida nos autos do PAF nº 10640.721658/2017-23, bem como para cancelar as glosas quanto aos créditos apurados em relação à aquisição de uniformes e EPIs e, também, quanto aos créditos relativos aos serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos desonerados.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo
(Voto de Sávio Salomão de Almeida Nóbrega)

VOTO VENCEDOR

Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó

Em que pese o voto do Relator originário, divergi em alguns pontos. Abaixo estão os fundamentos.

I – PRELIMINAR: ADMISSIBILIDADE DA PROVA JUNTADA EM FASE RECURSAL

Os processos administrativos fiscais devem observar princípios fundamentais como o contraditório e a ampla defesa, assegurados pela Constituição Federal de 1988 (art. 5º, LV). Esses princípios garantem aos contribuintes o direito de apresentar provas e contestar os atos administrativos que lhes sejam desfavoráveis. Tanto o Decreto nº 70.235/1972 e a Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo e o processo administrativo fiscal no âmbito federal, estabelecem regras sobre a instrução do processo.

De forma específica, o Decreto nº 70.235/1972, em seu art. 16, também prevê as hipóteses em que serão admitidas provas:

Art. 16 (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Como regra geral, a legislação e normativas pertinentes estabelecem prazos para a apresentação de provas. As provas devem ser apresentadas dentro dos prazos estabelecidos para a contestação ou impugnação. Provas de fatos supervenientes podem ser admitidas em casos excepcionais, desde que possam influenciar a decisão do processo.

Ocorre que este Colegiado vem decidindo que, nos casos em que o contribuinte demonstre que, ao longo do processo, se desincumbiu do seu ônus de prova, tentando dialogar com a autoridade julgadora, é possível a admissão de novas provas juntadas, com fundamento na alínea “c”, em observância ao *princípio da verdade material*. Assim, nos casos em que os novos documentos decorrem do diálogo processual entre razões de defesa do contribuinte e as razões de decidir do julgador, é admissível a juntada de provas em sede recursal.

No presente caso, é possível observar que a Recorrente, quando da apresentação de Impugnação juntou, ainda que minimamente, documentos que acreditava comprovar o seu direito. Após a análise pelo Acórdão recorrido, a Recorrente tratou de trazer um compêndio ainda maior de documentos, inclusive após o protocolo do Recurso. Considerando a sua postura, que em todos os atos vem se desincumbindo do seu ônus probatório, entendo que no presente caso a flexibilidade permitida pelo princípio da verdade material deve dar lugar à rigidez da regra preclusiva de apresentação das provas em sede recursal.

Por tais razões, sem adentrar no mérito da prova, mas sim na sua admissibilidade, por todo exposto, **admito a prova superveniente** juntada pela Recorrente em sede recursal, conforme fundamentação acima.

II – MÉRITO: DA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

Trata-se de suspensão de imunidade de fundação de apoio à UFV (FUNARBE) diante da acusação fiscal – *que ainda persiste em segunda instância* - de **dois pontos principais**:

- (i) no que toca à imunidade de IRPJ e isenção de CSLL, que haveria a prática de remuneração de seus dirigentes maquiada como pagamento de bolsas de projeto de pesquisa, enquanto estariam a exercer atividade de gestão.
- (ii) no que toca à suspensão da isenção da COFINS, as atividades relacionadas à exploração de laticínio e supermercado, seriam de caráter contraprestacional, e não se enquadrariam no conceito de “atividades próprias da fundação”, razão pela qual as receitas correspondentes não estariam abrangidas pelo benefício fiscal.

A recorrente juntou aos autos prova documental com a intenção de demonstrar que as bolsas percebidas por seus dirigentes são equivalentes àquelas pagas pela CAPES/CNPQ que, por sua vez não poderiam ser caracterizadas como remuneração aos seus dirigentes. Além disso, em relação à suspensão da COFINS, argumentou que existe também caráter contraprestacional nas atividades educacionais conferidas por universidades imunes, e que isso não lhe retiraria o caráter de isenção (**REsp nº 1.353.111/RS**, submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC/73).

As questões postas para decisão iniciam, portanto, a partir da interpretação do art. 14 do CTN para fins de imunidade de IRPJ:

CTN

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.

E, também, a legislação que toca à isenção de CSLL e à COFINS:

Lei nº 9.532/ 1997

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

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

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

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

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

[...] § 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

Medida Provisória nº 2.158-35/2001

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

[...] III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

[...] VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

Instrução Normativa RFB nº 247, de 21/11/2002

Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades:

[...] III - instituições de educação e de assistência social que preencham as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:

[...] II - são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

[...] § 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Assim, analiso ambos os pontos controversos que subsistem.

I – Em relação à remuneração dos seus dirigentes

Peço vênia para divergir do I. Relator em seu voto. Na opinião deste Conselheiro, a acusação fiscal parte de uma dedução forçada para concluir que os dirigentes estariam sendo remunerados com o pagamento de bolsas. Em primeiro lugar, ainda que exista contemporaneidade da bolsa outorgada à vigência do mandado do dirigente, fato é que foram juntados aos autos os projetos de pesquisa desenvolvidos por eles, assim como os respectivos relatórios e artigos/publicações dela resultantes (e-fls. 3315-4286):

Nome	Cargo	Vigência do Mandato		Vigência da Bolsa	
Daniel Marçal de Queiroz	Diretor-Presidente	23/5/2011	a 31/7/2014	19/6/2011	a 30/8/2014
Raul Narciso de C. Guedes	Diretor Científico	19/3/2011	a 31/7/2014	19/3/2011	a 30/9/2014
Daniel Lima Carneiro	Diretor Adm. Financeiro	30/7/2010	a 31/7/2014	19/1/2012	a 30/7/2014
Luiz Eduardo Dias	Diretor-Presidente	31/7/2014	a 31/7/2018	19/3/2014	a 19/5/2016
Antônio José Natali	Diretor Científico	31/7/2014	a 31/7/2018	15/8/2014	a 15/3/2016
Brício dos Santos Reis	Diretor Adm. Financeiro	31/7/2014	a 31/7/2018	19/8/2014	a 31/7/2016

RELAÇÃO DE BOLSAS DOS PROFESSORES/PESQUISADORES					
Bolsista	Projeto	Financiadora	Valor da bolsa	Equivalência	Período/ contrato
Antonio José Natali	Efeitos do Treinamento Físico sobre Propriedades Morfológicas e Mecânicas em Cardiomiócitos de Camundongos Knockout para Receptores Adrenérgicos.	Fapemig/ Funarbe	R\$ 4.000,00	Modalidade DTI A (CNPq)	15/08/2014 a 15/03/2016
Brício dos Santos Reis	Gestão Financeira em Cooperativas Agropecuárias das Mesorregiões Sul e Zona Da Mata De Minas Gerais.	Funarbe	R\$ 4.000,00	Modalidade DTI A (CNPq)	01/08/2014 a 31/07/2016
Daniel Marçal de Queiroz	Difusão de Tecnologia em Agricultura de Precisão.	Funarbe	R\$ 3.800,00	Modalidade DCR B 2010 (CNPq)	01/06/2011 a 30/08/2014
Daniel Lima Carneiro	Difusão de Tecnologia em Agricultura de Precisão.	Funarbe	R\$ 3.169,37	Modalidade EXP 1 (CNPq)	01/01/2012 a 30/07/2014
Luiz Eduardo Dias	Gestão Ambiental, abrangendo Supervisão e Gerenciamento Ambiental, bem como, a Execução de Programas Ambientais das Obras de Implantação e Pavimentação da BR-235/BA.	DNIT	R\$ 5.200,00	Modalidade DCR B 2013 (CNPq)	01/03/2014 a 15/08/2014
Luiz Eduardo Dias	Gestão Ambiental, abrangendo Supervisão e Gerenciamento Ambiental, bem como, a Execução de Programas Ambientais das Obras de Implantação e Pavimentação da BR-235/BA.	DNIT	R\$ 8.905,42	Modalidade PVNS (CAPES)	01/09/2014 a 01/05/2016
Raul Narciso Carvalho Guedes	Filogeografia, Distribuição Espacial e Manejo de Carunchos: Do Campo ao Armazém.	Fapemig/ Funarbe	R\$ 3.169,37	Modalidade DTI 1 (CNPq)	01/03/2011 a 30/09/2014

À título de **amostragem**:

- A exemplo do Luiz Eduardo Dias, que recebia bolsa do DNIT, observa-se por diversos documentos juntados que a realmente havia desempenho seu frente às atividades desenvolvidas por aquele órgão:

GESTÃO AMBIENTAL - BR-235/BA						
Elaboração: Paulo Caixeta		Verificação:		Revisão: 00		Data: 17/12/2014
Aprovação: Luiz Eduardo Dias				Autorização: Maria Lúcia Calijuri		
Finalidade de Emissão:	Para informação	Para comentários	Para aprovação	Para Execução	Como construído	Para utilização
			X			

SUPERVISÃO AMBIENTAL - RMAS DEZEMBRO 2014

Página 1 de 151

al

**EQUIPE TÉCNICA**

MARIA LÚCIA CALIJURI
Engenheira Civil
Coordenação Geral
CREA: 0600610979 SP

LUIZ EDUARDO DIAS
Engenheiro Agrônomo
Coordenação de Gestão do Programa de Supervisão Ambiental
CREA: 100388/D SP

Em relação ao Brício dos Santos Reis, que recebia bolsa FUNARBE, percebe que há nos autos documentação relativo ao projeto de pesquisa e atividades desenvolvidas pela bolsa usufruída:

Gestão Financeira em Cooperativas Agropecuárias das Mesorregiões Sul e Zona da Mata de Minas Gerais

Brício dos Santos Reis¹

1. O Problema e sua Importância

O cooperativismo brasileiro, de acordo com dados do sistema OCB², é composto por 6.603 cooperativas oficialmente registradas. Essas instituições respondem por, aproximadamente, 321 mil empregos diretos. O número total de associados gira em torno de 11 milhões, ou seja, um pouco mais de 5% da população do País.

O ramo Agropecuário, foco desse projeto de pesquisa, possui 1.561 cooperativas (24% do total nacional), 1.006.197 associados (9%) e 164.223 empregos diretos (51%), o que comprova a importância desse segmento no que diz respeito à oferta de emprego, pelo setor cooperativo, no Brasil.

Enquanto o ramo Trabalho, considerando as vertentes Saúde e Transporte, possui o maior número de cooperativas (2.889 unidades) e o ramo Crédito a maior parcela dos associados (5,49 milhões), as unidades responsáveis pela industrialização e comercialização de produtos agropecuários são as que mais empregam, gerando mais da metade das vagas do cooperativismo nacional no mercado de trabalho.

Da mesma forma ocorre com o Raul Narciso C. Guedes, que também recebia bolsa FUNARBE:

**Filogeografia, Distribuição Espacial e Manejo de
Carunchos: Do Campo ao Armazém**

Coordenador:

Prof. Raul Narciso C. Guedes
Laboratório de Ecofisiologia e Ecotoxicologia
Setor de Entomologia
Departamento de Biologia Animal
Universidade Federal de Viçosa

Equipe:

Profª. Leda Rita D'A. Faroni (DEA/UFV)
Profª. Maria Goreti A. Oliveira (DBB/UFV)
Prof. Luiz Orlando de Oliveira (DBB/UFV)
Prof. Marcelo C. Picanço (DBA/UFV)
Prof. Eliseu José G. Pereira (Campus Rio Paranaíba/UFV)
Prof. Wellington G. Campos (DEPEB/UFSJ)
Prof. César A. Badji (Campus Garanhuns/UFRPE)

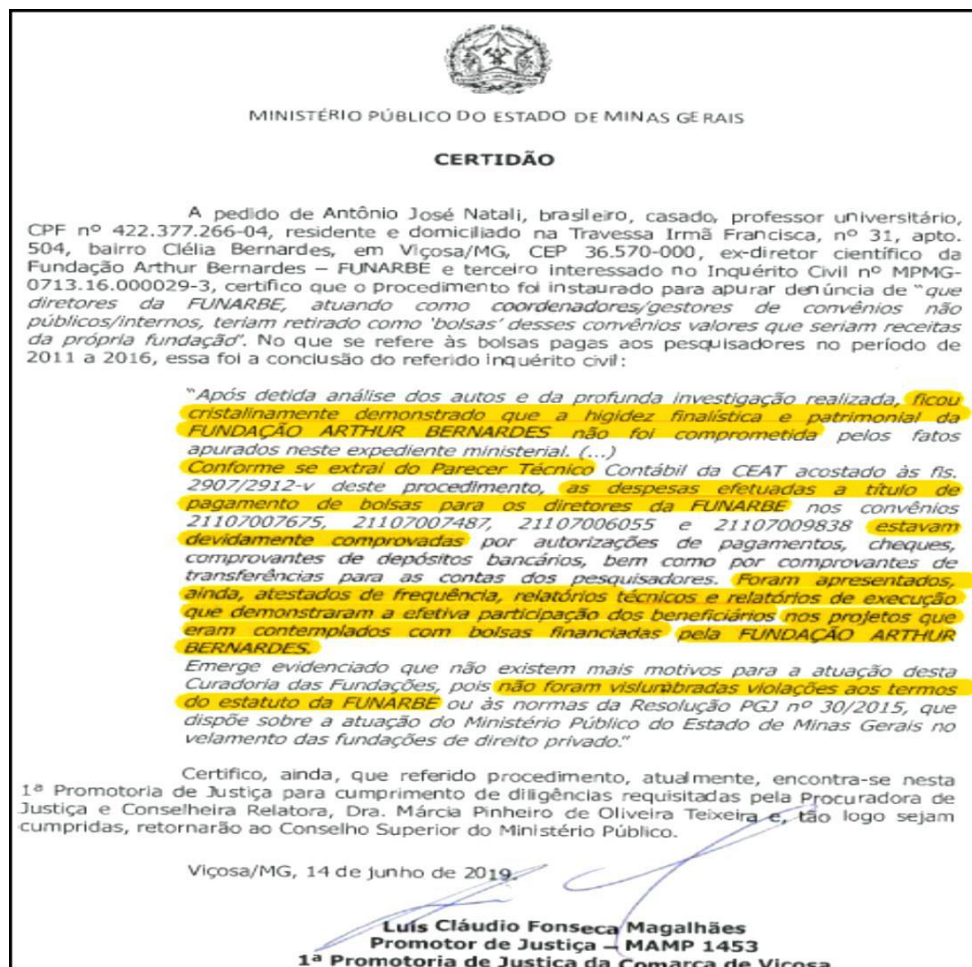
Instituição Gestora:

Fundação Arthur Bernardes – FUNARBE

Na visão desta Conselheira, enquanto há nos autos elementos que comprovam a realização de pesquisa acadêmicas também contemporâneas à concessão das bolsas, não há como presumir que tal verba seria uma forma maquiada de pagar uma remuneração aos dirigentes. No âmbito acadêmico, é sabido que professores sempre estão envolvidos em linhas de pesquisa e projetos que concedem bolsas para a consecução dos seus eixos investigativos. Logo, não parece verdadeira a esta Conselheira a presunção realizada quando houve a suspensão de imunidade.

Oportuno consignar que a FUNARBE se submeteu a criteriosa fiscalização do Ministério Público do Estado de Minas Gerais (MPMG), órgão com função constitucional de controle das fundações (art.129, x, CRFB/1988), concluindo o *parquet* em seu parecer ministerial pela higidez finalística e patrimonial da FUNARBE, inclusive, a propósito do pagamento das bolsas de pesquisa a seus dirigentes. Essa Conselheira não desconhece a diferença que existe na competência fiscalizatória da RFB e do MP. Contudo, há nos autos elemento forte de regularidade da FUNARBE. Se o próprio órgão do Ministério Público, ao cumprir com sua função constitucional, constatou a inexistência de qualquer irregularidade no pagamento dessas bolsas de pesquisa, penso que perde força a premissa equivocada da qual saiu a fiscalização tributária para desqualificar o pagamento das bolsas pesquisas para *distribuição disfarçada de lucros* a implicar na suspensão da imunidade tributária da FUNARBE.

Portanto, equivocada a premissa adotada pela fiscalização de que ao haver coincidência entre a vigência da bolsa e a vigência dos mandatos dos dirigentes implicaria em *desvio de finalidade* suficiente para inferir tratar-se de pagamento de remuneração aos seus dirigentes. O próprio MPMG não constatou qualquer *desvio de finalidade* no pagamento de bolsas de pesquisas aos dirigentes:



Assim, entendo que não é adequado chancelar a acusação fiscal, razão pela qual a decisão de primeira instância administrativa deve ser reformada, para que seja cancelada a suspensão da imunidade de IRPJ e a isenção da CSLL.

Em relação às atividades próprias e caráter contraprestacional.

Foi aplicado ao caso, para suspensão da isenção da COFINS, o art. 47 da Instrução Normativa RFB nº 247/2002, que definiu o conceito de "atividades próprias" para fins de gozo da isenção:

Instrução Normativa RFB nº 247, de 21/11/2002

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:

[...] II - são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

[...] § 2º Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou

mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

O entendimento o Acórdão Recorrido está assim alicerçado:

A teor do art. 47, II, § 2º da referida Instrução Normativa, as atividades relacionadas à exploração de laticínio e supermercado, de caráter contraprestacional, não se enquadram no conceito de atividades próprias da fundação, razão pela qual as receitas correspondentes não estão abrangidas pelo benefício fiscal.

Não basta que o estatuto preveja a exploração de atividades econômicas para que estas se tornem atividades próprias da entidade, sendo instrutiva a abordagem feita pela fiscalização no Parecer Conclusivo, expressa nos seguintes termos:

Vale repisar que o simples fato do estatuto da Funarbe prever a exploração de atividades econômicas não torna as receitas oriundas dessas atividades isentas de Cofins. Se assim fosse possível, estaria sob responsabilidade das instituições a definição de quais atividades estariam isentas ou não. Nesse caso, para se ver livre da tributação, bastaria a inserção de atividade de seu interesse no seu estatuto social. Conclui-se que as atividades empresariais desenvolvidas pela Funarbe não estão ao abrigo da isenção da Cofins prevista na MP 2.158-35/2001, art. 14, inciso X.

Em primeiro lugar, o conceito de atividade própria está previsto na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em seu art. 14, X:

Medida Provisória nº 2.158-35/2001

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...] X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

O controverso dispositivo da Instrução Normativa RFB nº 247/2002, o **artigo 47, II, §2º**, veio justamente para “regulamentar” ou “conceituar” o que seria atividade própria. Contudo, esse dispositivo foi declarado ilegal pelo Recurso Especial Repetitivo do STJ, o qual já transitou em julgado em **02/03/2016**. A tese firmada foi:

"As receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, § 2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão".

Contudo, mais que a tese firmada, o **artigo 47, II, §2º da IN foi declarado ilegal**:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. COFINS. CONCEITO DE RECEITAS RELATIVAS ÀS ATIVIDADES PRÓPRIAS DAS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS PARA FINS DE GOZO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14, X, DA MP N. 2.158-35/2001. **ILEGALIDADE DO ART. 47, II E § 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 247/2002.** SOCIEDADE CIVIL EDUCACIONAL OU DE CARÁTER CULTURAL E CIENTÍFICO. MENSALIDADES DE ALUNOS.

1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

2. O parágrafo § 2º do art. 47 da IN 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/01 ao excluir do conceito de "receitas relativas às atividades próprias das entidades", as contraprestações pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos.

3. Isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei n.º 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

4. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: Processo n. 19515.002921/2006-39, Acórdão n. 203-12738, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF / DF, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, publicado em 11/03/2008; Processo n. 10580.009928/2004-61, Acórdão n. 3401-002.233, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons.

Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16/08/2013; Processo n. 10680.003343/2005-91, Acórdão n. 3201-001.457, 1ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño, publicado em 04/02/2014;

Processo n. 13839.001046/2005-58, Acórdão n. 3202-000.904, 2ªTO / 2ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves, publicado em 18/11/2013; Processo n. 10183.003953/2004-14 acórdãos 9303-01.486 e 9303-001.869, 3ª TURMA / CSRF, Rel. Cons. Nanci Gama, julgado em 30.05.2011; Processo n. 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 01/08/2013; Processo: 10384.003726/2007-75, Acórdão 3302-001.935, 2ªTO / 3ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 04/03/2013; Processo: 15504.019042/2010-09, Acórdão 3403-002.280, 3ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.06.2013; Acórdão 9303-001.869, Processo: 19515.002662/2004-84, 3ª TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 07/03/2012.

5. Precedentes em sentido contrário: AgRg no REsp 476246/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 12/11/2007, p. 199; AgRg no REsp 1145172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 29/10/2009; Processo: 15504.011242/2010-13, Acórdão 3401-002.021, 1ªTO / 4ª CÂMARA / 3ª SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em 28/11/2012; Súmula n. 107 do CARF: "A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP n. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei n. 9.532, de 1997".

6. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

7. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 1.353.111/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 23/9/2015, DJe de 18/12/2015.)

Assim, não é apenas a tese que vincula, mas as razões de decidir. Como nelas está a ilegalidade do referido dispositivo da IN, por força do art. 99 do RICARF, esta Conselheira entende que está obrigada a segui-lo:

“as **decisões de mérito** transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo **Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional**, na sistemática da repercussão geral ou dos **recursos repetitivos**, **deverão ser reproduzidas** pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF “

Assim, ao aplicar o art. 99 do RICARF, combinado com o entendimento do recurso repetitivo REsp n. 1.353.111/RS, afasto o conceito de “atividade própria” contida, o **artigo 47, II, §2º** da Instrução Normativa RFB nº 247/2002 e entendo que as atividades do laticínio-escola e supermercado-escola estão abrangidos pela isenção da COFINS, pois não há controvérsia no sentido de que tais receitas estão intrinsecamente ligadas à atividade institucional da entidade, com a reversão integral destas aos objetivos da FUNARBE.

Assim, afasto também a suspensão da isenção da COFINS, na mesma linha do relator.

As demais matérias ficam prejudicadas pelo provimento do recurso.

Ante o exposto, voto por conhecer dos documentos juntados em sede recursal, e, no mérito, cancelar o lançamento de ofício.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó