



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.721127/2018-11
ACÓRDÃO	1302-007.210 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDAÇÃO ARTHUR BERNARDES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013, 2014

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 maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento de ofício, vencidos os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator) e Marcelo Izaguirre da Silva, que votaram por negar provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor quanto às matérias em relação às

quais 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 Kazumi Nakayama, 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

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 2/25), e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 26/42), relativos aos anos-calendário de 2013 e 2014.

Conforme se verifica das Descrições dos Fatos e Enquadramentos Legais que compõem os respectivos lançamentos, a Autoridade fiscal apurou as infrações tributárias descritas abaixo:

RESULTADOS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS**INFRAÇÃO: RESULTADOS ESCRITURADOS INCORRETAMENTE COMO IMUNES**

O sujeito passivo teve suspensas a imunidade do IRPJ e a isenção da CSLL, sendo lançados esses tributos de ofício pela Receita Federal, conforme explicado no Relatório dos Autos de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2013	866.637,12	150,00
30/06/2013	605.432,11	150,00
30/09/2013	1.400.198,07	150,00
31/12/2013	1.821.529,98	150,00
31/03/2014	1.317.398,03	150,00
30/06/2014	1.248.466,46	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 30/06/2014:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 a 250 e 841, inc. III e IV e parágrafo único, do RIR/99

Fazem parte do presente Auto de Infração o Relatório dos Autos de Infração e todos os termos, anexos e documentos nele mencionados.

(...)

RESULTADOS**INFRAÇÃO: RESULTADOS ESCRITURADOS INCORRETAMENTE COMO ISENTOS**

O sujeito passivo teve suspensas a imunidade do IRPJ e a isenção da CSLL, sendo lançados esses tributos de ofício pela Receita Federal, conforme explicado no Relatório dos Autos de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2013	866.637,12	150,00
30/06/2013	605.432,11	150,00
30/09/2013	1.400.198,07	150,00
31/12/2013	1.821.529,98	150,00
31/03/2014	1.317.398,03	150,00
30/06/2014	1.248.466,46	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 30/06/2014:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fazem parte do presente Auto de Infração o Relatório dos Autos de Infração e todos os termos, anexos e documentos nele mencionados.

De acordo com a leitura do Termo de Notificação Fiscal de fls. de fls. 46/83 pode ser facilmente compreendida a partir dos elementos fático-jurídicos a seguir reproduzidos:

“TERMO DE NOTIFICAÇÃO FISCAL**2. Apresentação da Fundação Arthur Bernardes - Funarbe**

A Funarbe é uma fundação de direito privado instituída em 1979, sediada no campus da Universidade Federal de Viçosa (UFV), e que fornece apoio a esta instituição de ensino, na forma prevista na Lei nº 8.958, de 20/12/1994. Conforme estabelecido no artigo 1º do seu estatuto (em vigor nos anos de 2013 a 2015), a Funarbe 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:

[...]

Consta no §1º, do art. 1º do estatuto que a Funarbe “*não tem finalidade lucrativa e não distribui lucros, nem qualquer parcela de seu patrimônio, de suas rendas ou de participação no seu resultado. Aplica inteiramente, no País, os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais e emprega eventual superávit no desenvolvimento de suas finalidades*”.

Conforme verificado pelo Auditor-Fiscal, a Funarbe é registrada e credenciada como fundação de apoio à UFV pelo Ministério da Educação e pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, exigência disposta no inc. III, do art. 2º, da Lei 8.958/94. Este apoio ocorre por meio da prestação de serviços de gestão de contratos e convênios vinculados a projetos de ensino, pesquisa e extensão da Universidade.

Juntamente com a prestação dos serviços citados, a Funarbe desenvolve atividade industrial e comercial. Esta fundação tem um laticínio, situado no campus da UFV, que produz leite pasteurizado, doce de leite, iogurte, manteiga, queijo muçarela e requeijão. O laticínio é uma filial da Funarbe e possui o CNPJ nº 20.320.503/0009-09.

Além do laticínio, a Funarbe possui um supermercado varejista, também localizado no campus da UFV, que atende ao público consumidor em geral. Este supermercado é a filial da Funarbe inscrita com CNPJ nº 20.320.503/0011-23.

3. Termos emitidos no desenvolvimento do procedimento fiscal

No procedimento fiscal que vem sendo desenvolvido na Fundação Arthur Bernardes foram emitidos diversos Termos fiscais, sendo sempre respeitado o prazo máximo de sessenta dias entre a ciência de cada Termo, consoante o art. 7º, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 70.235/72. Os Termos emitidos estão adiante elencados e foram anexados nos processos dos Autos de Infração:

- Termo de Início de Procedimento Fiscal de 10/02/2017, com ciência da Funarbe em

13/02/2017;

- Termo de Intimação Fiscal nº 01 de 31/03/2017, com ciência em 03/04/2017;

- Termo de Intimação Fiscal nº 02 de 11/04/2017, com ciência nesta mesma data;

- Termo de Intimação Fiscal nº 03 de 25/05/2017, com ciência em 31/05/2017;

- Termo de Notificação Fiscal de 25/07/2017, com ciência em 26/07/2017;

- Termo de Notificação de Continuidade de Ação Fiscal de 11/09/2017, com ciência em 15/09/2017;

- Termo de Intimação Fiscal nº 04 de 18/10/2017, com ciência em 20/10/2017;
- Termo de Intimação Fiscal nº 05 de 13/11/2017, com ciência nesta mesma data;
- Termo de Notificação de Continuidade de Ação Fiscal de 02/01/2018, com ciência em 05/01/2018;
- Termo de Intimação Fiscal nº 06 de 27/02/2018, com ciência em 02/03/2018.

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 Processo nº 10640-721.127/2018-11 (dos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL para o 1º trim/2013 ao 2º trim/2014).

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:

- 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);
- Escrituração Contábil Fiscal (ECF) para os anos-calendários 2014 e 2015, conforme disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013, com a apuração do lucro real trimestral;
- Escrituração Fiscal Digital das Contribuições (EFD - Contribuições) para os anos-calendários 2013 a 2015, conforme disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012, com a apuração da Cofins pelo sistema da não-cumulatividade.

A Funarbe, em atendimento às intimações, efetuou a apuração do IRPJ, da CSLL e da Cofins, apresentando os livros e escriturações fiscais solicitados.

5. Apuração do IRPJ e da CSLL

Até a suspensão da imunidade do IRPJ e da isenção da Cofins, além de não ter obviamente efetuado quaisquer recolhimentos desses tributos, no que diz respeito à entrega de declarações para a Receita Federal, a Funarbe havia procedido da seguinte forma:

- para o ano-calendário 2013, apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) como isenta do IRPJ e desobrigada de apuração da CSLL, enquadrando-se como entidade científica;
- para o ano-calendário 2014, optou por não apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), pois não estava obrigada a fazê-lo, em razão de estar dispensada da elaboração da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições (EFD – Contribuições), conforme disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.422 de 19/12/2013;
- para o ano-calendário 2015, entregou a ECF como imune do IRPJ e desobrigada de apuração da CSLL.

Além das escriturações acima citadas, foi também elaborada pelo sujeito passivo a Escrituração Contábil Digital (ECD) para 2014 e 2015. As ECD constam no banco de dados da Receita Federal e foram consultadas pelo Auditor-Fiscal para a execução da fiscalização. As requisições de cópia dessas ECD, onde consta a identificação do arquivo digital, estão inseridas neste processo dos Autos de Infração. Para o ano de 2013, a escrituração contábil foi realizada por meio de Livro Diário, sendo que seguem neste processo o seu termo de abertura e o de encerramento.

Após a suspensão dos citados benefícios fiscais, em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal nº 04 e nº 05, a Fundação Arthur Bernardes elaborou o “Registro de Apuração do Lucro Real” para o ano-calendário 2013, com cópia anexada neste processo. Para os anos-calendários 2014 e 2015, apresentou a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), conforme disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013, cujos recibos de entrega seguem no presente processo. Observa-se

que a ECF do ano-calendário de 2015 foi retificadora, pois o contribuinte já havia apresentado a primeira como imune/isenta.

Nessas escriturações, os valores de IRPJ e de CSLL apurados pelo sujeito passivo para o 1º trimestre de 2013 ao 2º trimestre de 2014 foram os seguintes:

(...)

Da análise das escriturações fiscais e contábeis apresentadas pelo sujeito passivo para o período citado no quadro anterior, o Auditor-Fiscal constatou três erros na apuração do IRPJ e da CSLL, que serão relatados nos itens 5.1 a 5.3 a seguir. Em razão dessas incorreções, os valores devidos de IRPJ e CSLL foram recalculados pelo Auditor-Fiscal, resultando nos valores lançados nos Autos de Infração, conforme descrito no item 5.4 do presente texto.

5.1. Incorreção no valor da adição no 3º trim./2013

O primeiro erro ocorreu no 3º trimestre de 2013, em relação ao valor total de Adições ao Lucro antes do IRPJ. O valor que consta no “Registro de Apuração do Lucro Real” elaborado pela Funarbe é de R\$ 82.520,44 e foi constituído pelas seguintes rubricas:

Conta 3.6.1.05.00001 – Provisões = R\$ 2.246,40

Conta 3.6.1.05.00004 – Outras Provisões = R\$ 38.543,18

Conta 3.6.1.02.00001 – Doações e Bonificações = R\$ 41.730,86

Total de Adições 3º trim./2013 no Lalur = R\$ 82.520,44

Na Escrituração Contábil Digital da Funarbe, o saldo correto da conta 3.6.1.05.00001 –

Provisões é de R\$ 22.766,40 para o 3º trimestre de 2013, sendo constituído pelos lançamentos: R\$5.966,64 em 31/07/2013, R\$ 8.847,52 em 01/09/2013 e R\$ 7.952,24 em 30/09/2013. Portanto, o total de Adições para o 3º trim/2013 é de R\$ 103.040,44, conforme abaixo demonstrado:

Conta 3.6.1.05.00001 – Provisões = R\$ 22.766,40

Conta 3.6.1.05.00004 – Outras Provisões = R\$ 38.543,18

Conta 3.6.1.02.00001 – Doações e Bonificações = R\$ 41.730,86

Total de Adições 3º trim./2013 corrigido = R\$ 103.040,44

5.2. Exclusão de receitas de transferências da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

A segunda incorreção está na exclusão, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, das rubricas que a Funarbe denominou no Lalur como “transferências entre filiais”. Essas transferências são os saldos trimestrais das contas de receitas “3.1.2.01.00003 – Supermercado” e “3.1.2.01.00004 – Laticínios”. Segundo explicou o contribuinte ao Auditor-Fiscal, nessas contas foram registradas as receitas obtidas por estes estabelecimentos nas transferências de produtos entre

eles ou para a matriz da Funarbe (CNPJ 20.320.503/0001-51). Os valores excluídos no Lalur do 1º trim/2013 ao 2º trim/2014 são os seguintes:

Exclusão no Lalur: Receitas de transferências de mercadorias entre filiais da Funarbe

(...)

A contabilidade da Fundação foi elaborada considerando uma independência entre Supermercado e Laticínio, como se fossem duas empresas diferentes. Dentro desse raciocínio, as transferências de mercadorias entre eles ou para a matriz foram contabilizadas como receitas de cada um deles. Por exemplo, quando o Laticínio transferia parte de sua produção (doce de leite, queijo, iogurte, etc.) para ser vendida pelo Supermercado, havia o reconhecimento contábil de uma receita, sendo esta contabilizada na conta “3.1.2.01.00004 – Laticínios”. Por outro lado, quando o Laticínio utilizava algum produto do Supermercado, este contabilizava esta operação como receita, na conta “3.1.2.01.00003 – Supermercado”.

A exclusão dessas receitas entre as filiais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foi equivocada. O fato é que para cada reconhecimento de receita por um dos estabelecimentos, havia também a contabilização do custo ou da despesa pelo outro estabelecimento, fazendo com que os valores desses lançamentos se anulassem na Demonstração de Resultado do Exercício. Dessa forma, não acarretaram qualquer impacto financeiro na apuração do resultado da Funarbe. Portanto, não faz sentido a exclusão das receitas contabilizadas, nesses casos, na apuração do IRPJ e da CSLL.

Para demonstrar o que foi explicado acima, seguem dois lançamentos contábeis a título de exemplo:

(...)

O primeiro exemplo é o da nota fiscal nº 55460, emitida em 09/01/2013, no CFOP 5408 (transferência de mercadoria), com valor de R\$ 9.525,94, referente à transferência de doces de leite, fabricados no Laticínio da Funarbe, para o Supermercado. Nessa data de 09/01/2013, esta transferência foi escriturada a débito da conta de Ativo cód. “1.1.2.02.00003” (estoque do Supermercado) e a crédito da conta de receita de transferência “3.1.2.01.00004 – Laticínios”. Estes produtos foram para o estoque do Supermercado e, quando vendidos, foram lançados como custo. Assim, a receita do Laticínio foi anulada pelo custo do Supermercado, já que ambos possuem o mesmo valor de R\$9.525,94.

O segundo exemplo é o da nota fiscal nº 71543, emitida em 29/11/2013, nos CFOP 5408 e 5151 (ambos são códigos de transferência de mercadoria), com valor de R\$ 1.214,20. Esta nota fiscal registrou a transferência de leite pasteurizado, iogurtes e manteiga, fabricados no Laticínio da Funarbe, para a própria matriz dessa instituição (20.320.503/0001-51), para consumo interno. Essa transação foi contabilizada a débito da conta “3.6.1.02.00001- Serviços Adm/Controladoria”,

que é uma conta do grupo “ 3.6.1.02 - Despesas de Funcionamento”, e a crédito da conta de receita de transferência “3.1.2.01.00004 – Laticínios”. Nesse caso, o resultado da Funarbe não foi afetado, pois a despesa da matriz anulou a receita do Laticínio.

5.3. Exclusão da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

O terceiro erro está nas exclusões da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como a Funarbe se considerava isenta da Cofins, não apurou e não escriturou estas contribuições para os anos de 2013 a 2015. Após a suspensão da isenção e, em atendimento às intimações fiscais, essa apuração foi realizada pela Fundação. Com isso, é possível a exclusão dos valores a recolher de Cofins das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. No entanto, na apuração do lucro real, as exclusões foram feitas somente pelos valores dos débitos da Cofins (calculados sobre as saídas), sem o desconto dos créditos apurados (calculados sobre as entradas), o que está equivocado. A despesa efetiva do contribuinte no regime não cumulativo é o valor a recolher de Cofins, dado pela diferença entre débitos e créditos apurados. É esse valor a recolher que pode ser excluído na apuração do lucro real pela Funarbe.

Sobre a questão acima, vale lembrar que os débitos da Cofins (calculados sobre as saídas) são contabilizados em contas de resultado, como dedução das receitas de vendas, e os créditos da Cofins (calculados sobre as entradas) são registrados com lançamentos de crédito na conta de custo de mercadorias vendidas (conta de resultado) ou estoques (nesse último caso, enquanto os produtos não foram vendidos; quando são vendidos, o estoque é lançado como custo). Dessa forma, tanto os débitos, quanto os créditos de Cofins vão para contas de resultado, fazendo com que somente a diferença entre eles, que é a Cofins a recolher, tenha impacto efetivo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Portanto, no caso em análise, a exclusão correta a ser realizada na base de cálculo do IRPJ e da CSLL é a Cofins a recolher. Esse cálculo foi efetuado, primeiramente, pela própria Fundação Arthur Bernardes, por meio da elaboração das Escriturações Fiscais Digitais das Contribuições (EFD - Contribuições) para cada mês dos anos de 2013 a 2015, entregues em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal nº 04 e nº 05. Cópia dos recibos de entrega das EFD-Contribuições mensais estão anexadas neste processo.

O Auditor-Fiscal fez, por amostragem, uma verificação do que foi apurado pelo sujeito passivo na EFD-Contribuições e encontrou incorreções, descritas detalhadamente nos itens 5.3.1 a 5.3.6 e nos Anexos 1 a 11, a seguir. Por conta dessas incorreções, foram efetuados ajustes nos valores de Cofins a recolher informados pela Funarbe na EFD – Contribuições, conforme resumido no item 5.3.7 e Anexo 12 do presente texto.

(...)

5.4. IRPJ e CSLL lançados nos Autos de Infração

Em função do que foi descrito nos itens 5.2 e 5.3 do presente texto, somente os valores de Cofins a recolher apurados na fiscalização (discriminados no item 5.3.7 e Anexo 12) é que foram aceitos como exclusões da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Além disso, o valor da adição para o 3º trimestre de 2013 foi corrigido, conforme explicado no item 5.1.

Adiante segue o quadro com a apuração do IRPJ e da CSLL lançados nos Autos de Infração, calculados a partir das informações prestadas pelo contribuinte no Lalur de 2013 e no e-Lalur de 2014, com os ajustes efetuados pelo Auditor-Fiscal explicados nos itens 5.1 a 5.3 deste relatório:

(...)

Sobre a base de cálculo (Lucro Real) em cada trimestre incidiu a alíquota de 15% relativa ao IRPJ. A alíquota adicional de 10% deste imposto incidiu sobre a base de cálculo (Lucro Real) que ultrapassou o valor de R\$ 60.000,00 em cada trimestre. Essas alíquotas estão previstas no artigo 3º, caput e §1º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995.

Em relação à CSLL, a alíquota aplicável é de 9% e incidiu sobre a base de cálculo (Lucro Real) trimestral demonstrada no quadro acima. Esta alíquota está prevista no artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15/12/1988, na redação dada pelo artigo 17 da Lei nº 11.727 de 23/06/2008.

6. Multas aplicadas nos Autos de Infração

Nos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL foi aplicada multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme o disposto no artigo 44, inciso I e parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96 c/c os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

A aplicação da multa de 150% está fundamentada em um dos fatos que motivou a suspensão da imunidade do IRPJ e da isenção da CSLL: o pagamento, de forma dissimulada, de remuneração aos Diretores Executivos pelo exercício de suas funções. O modo como a remuneração foi paga e a legislação infringida estão explicados a seguir, nos itens 6.1 a 6.3 do presente texto. Essas explicações também constam no Termo de Notificação Fiscal de 25/07/2017 e no Parecer Conclusivo de 16/10/2017, documentos inseridos no processo administrativo fiscal nº 10640.721.658/2017-23, que trata da suspensão da imunidade e isenções tributárias.

6.1. Remuneração de Diretores

A Diretoria Executiva da Fundação Arthur Bernardes é composta pelo Diretor-Presidente, pelo Diretor Científico e pelo Diretor Administrativo-Financeiro e estes são os responsáveis pela gestão da Fundação. No período de 01/01/2013 a 31/12/2015, foco da ação fiscal, a Diretoria Executiva foi ocupada pelos seguintes servidores estatutários da UFV, conforme informado em resposta ao item 4 do Termo de Início do Procedimento Fiscal

Cargo	Nome	Mandato
Diretor-Presidente	Daniel Marçal de Queiroz	23/05/2011 a 31/07/2014
Diretor Científico	Raul Narciso Carvalho Guedes	01/03/2011 a 31/07/2014
Diretor Administrativo-Financeiro	Daniel Lima Carneiro	30/07/2010 a 31/07/2014
Diretor-Presidente	Luiz Eduardo Dias	31/07/2014 a 31/07/2018
Diretor Científico	Antônio José Natali	31/07/2014 a 31/07/2018
Diretor Administrativo-Financeiro	Brício dos Santos Reis	31/07/2014 a 31/07/2018

O servidor Daniel Lima Carneiro ocupa o cargo de Administrador na UFV e os demais Diretores são Professores do Magistério Superior, conforme esclarecido pela Funarbe, em resposta ao item 6 do Termo de Intimação Fiscal nº 01, emitido pela fiscalização.

Foi verificado pelo Auditor-Fiscal que todos os Diretores citados receberam bolsas da Funarbe enquanto exerciam os cargos na Diretoria Executiva, nos anos de 2013 a 2015. Por meio dos itens 8, 9 e 10 do Termo de Intimação Fiscal nº 01 e do Termo de Intimação Fiscal nº 03, a Fundação foi intimada a apresentar documentação que embasou o pagamento dessas bolsas, incluindo contratos de concessão e detalhes a respeito dos projetos. Com base nos documentos apresentados pela instituição fiscalizada ficou claro para o Auditor-Fiscal que a maioria das bolsas era uma contraprestação pelo exercício das funções de Diretor exercidas na Fundação, configurando-se como remuneração.

Seguem adiante as condições apresentadas para cada Diretor e projeto, em relação às bolsas configuradas como remuneração pela função administrativa desenvolvida.

Diretor-Presidente Daniel Marçal de Queiroz

Para o Sr. Daniel Marçal de Queiroz foi apresentado um “contrato de concessão e doação de bolsa de extensão” celebrado entre ele e a Funarbe com bolsa no valor mensal de R\$3.800,00, com vigência de 24 meses a partir 01/06/2011, vinculado ao projeto “Difusão de Tecnologia em Agricultura de Precisão” (Departamento de Engenharia Agrícola – área de concentração Mecanização Agrícola). Por meio de termo aditivo, este contrato foi prorrogado de 01/06/2013 a 30/08/2014. Acentua-se que o contrato foi assinado em 01/06/2011, logo em seguida ao ingresso deste Professor no cargo de Diretor-Presidente, fato ocorrido em 23/05/2011. Com base nos lançamentos e documentos contábeis, foi verificado que a última bolsa mensal foi efetivamente paga em 08/08/2014, referente a julho de 2014, coincidindo com a data da sua saída da Diretoria da Funarbe.

Ressalta-se que o Sr. Daniel Marçal de Queiroz era o coordenador do referido projeto, sendo por isso o responsável pela liberação da bolsa. Ou seja, o coordenador concedeu a bolsa para ele mesmo. Conforme projeto apresentado pela Funarbe, com o detalhamento dos objetivos, métodos, procedimentos, cronograma e orçamento, o período de execução do trabalho era de março de

2011 a fevereiro de 2015. Foi também apresentado o relatório final do projeto com data de 30/04/2015.

Segundo informado pela Funarbe, esse projeto se enquadra no tipo “A”, cujas fontes de financiamento são privadas e decorrentes de diversos contratos. As modalidades de projeto estão definidas no art. 4º do Resolução nº 08/2012 emitida pelo Conselho Universitário da UFV. A conta contábil deste projeto foi a “Mecanização Agrícola”, cód. 2.1.1.07.07675, sendo nela lançadas a crédito as verbas de custeio do projeto e a débito, os pagamentos (inclusive os pagamentos das bolsas). Da análise desta conta a partir de 2013, verifica-se que a Funarbe foi a principal fonte financiadora do projeto e, também, da bolsa. Em outras palavras, a bolsa mensal era paga com os recursos disponíveis no projeto, e estes vieram em sua maior parte da própria Funarbe. Os lançamentos citados no quadro abaixo são os ingressos de recursos no projeto (créditos na conta 2.1.1.07.07675 – Mecanização Agrícola e débito nas contas especificadas).

(...)

A conta “Inex” (cód. 3.3.1.01.00009) é uma conta de resultado da Funarbe, do grupo Outras Receitas Operacionais, subgrupo Aplicações Financeiras. Questionado pelo Auditor-Fiscal sobre o lançamento de despesa a débito em conta de receita, o contador da Funarbe, Sr. Marcelo Barboza, informou que foi erro de contabilização, sendo que o correto deveria ser o débito na conta de despesa “Administração” (cód. 3.6.1.06.00001). De qualquer modo, os lançamentos a débito em conta de resultado, demonstram o registro da despesa por parte desta entidade. Nesse caso, a partir de 2013, do montante de R\$ 132.554,33 referente ao total de aportes no projeto, o valor de R\$ 108.326,80 foi realizado pela Funarbe (81,7%). O restante foi proveniente de transferências de outros projetos (Sebraetec, Reembolsos, Filogeografia e Fruticultura Tropical).

Diretor Administrativo-Financeiro Daniel Lima Carneiro

O Sr. Daniel Lima Carneiro é servidor administrativo da UFV, lotado na Pró-reitora de Administração, e recebeu bolsa de 01/01/2012 a 31/07/2014, ou seja, até a data de sua saída da Diretoria da Funarbe. Sua bolsa também está vinculada ao projeto “Difusão de Tecnologia em Agricultura de Precisão”, citado anteriormente, sendo aprovada pelo coordenador desse projeto, o Diretor-Presidente da Funarbe Daniel Marçal de Queiroz.

O “contrato de concessão e doação de bolsa de extensão”, firmado com a Funarbe em 01/01/2012, tinha prazo de vigência de 24 meses e estabeleceu a bolsa mensal no valor de R\$3.169,37. Posteriormente à elaboração do Termo de Notificação Fiscal pelo Auditor-Fiscal, a Funarbe apresentou termo aditivo ao contrato, o qual estendeu a concessão da bolsa até 30/07/2014, data da saída de Daniel Lima Carneiro da Diretoria da Funarbe.

Em razão de estarem vinculadas ao mesmo projeto do Sr. Daniel Marçal de Queiroz, as bolsas pagas para o Diretor Daniel Lima Carneiro foram também

lançadas na conta contábil do projeto, denominada “Mecanização Agrícola” (cód. 2.1.1.07.07675). Conforme análise dos lançamentos existentes nesta conta, já mencionada anteriormente, as bolsas foram custeadas em grande parte com recursos da Funarbe.

Do exposto para os Diretores Daniel Marçal de Queiroz e Daniel Lima Carneiro, constata-se que suas bolsas, financiadas em sua maior parte pela Funarbe, foram pagas somente até a saída de ambos da Diretoria (julho de 2014), mesmo tendo o projeto prosseguido até o início de 2015. Além disso, foram autorizadas e liberadas pelo próprio Daniel Marçal de Queiroz, que era o coordenador do projeto e Diretor-Presidente da Funarbe, em benefício dele próprio e do Diretor Administrativo-Financeiro Daniel Lima Carneiro. Acrescenta-se que, no caso específico do Sr. Daniel Marçal de Queiroz, o seu contrato de concessão de bolsa foi assinado apenas nove dias após o seu ingresso no cargo de Diretor-Presidente da Fundação. Ou seja, ele recebeu esta bolsa praticamente durante todo o tempo em que esteve na Diretoria.

Diretor Científico Raul Narciso Carvalho Guedes

O Diretor Científico Raul Narciso Carvalho Guedes celebrou contrato de “concessão e doação de bolsa de extensão” com a Funarbe em 01/03/2011, com duração de 36 meses e com valor mensal de R\$ 3.169,37. Posteriormente, por meio de termo aditivo, o contrato foi postergado até 30/09/2014.

Na contabilidade da Funarbe, o último registro de pagamento desta bolsa foi em 07/08/2014, referente a julho/2014. Verifica-se que o período em que a bolsa foi paga pela Funarbe coincide exatamente com o período em que o professor esteve ocupando o cargo de Diretor Científico.

A bolsa estava relacionada ao projeto de pesquisa intitulado “Filogeografia, Distribuição Espacial e Manejo de Carunchos: do Campo ao Armazém”. A Funarbe informou que este projeto recebeu financiamento de fonte pública e privada, sendo que o recurso público foi utilizado conforme despesas aprovadas pela fonte financiadora e o recurso de origem privada foi empregado no pagamento de bolsas, as quais não têm previsão no instrumento jurídico firmado com a instituição financiadora.

A financiadora pública do projeto foi a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais – FAPEMIG. O instrumento jurídico que regulou esse financiamento foi o Termo de Outorga vinculado ao processo nº “CAG-APQ-01094-09”, de 27/10/2009. Nele constam como partícipes: a FAPEMIG como outorgante, a Universidade Federal de Viçosa como outorgada executora, a Funarbe como outorgada gestora e o Sr. Raul Narciso Carvalho Guedes como coordenador. À UFV coube o desenvolvimento do projeto, sendo a pessoa responsável o professor coordenador. À Funarbe coube a guarda, aplicação e administração dos recursos financeiros liberados pela FAPEMIG, conforme regras e limites estabelecidos no Termo de Outorga.

O prazo de execução do projeto era de 48 meses, conforme consta no Termo de Outorga. O convênio foi encerrado no final de 2013, pois em de 20/12/2013 a Funarbe devolveu à FAPEMIG o saldo de R\$ 85.558,20 que restou do recurso financeiro disponibilizado. Esse procedimento estava previsto na cláusula quarta do Termo de Outorga. Essa devolução foi registrada na contabilidade pelo lançamento, no valor indicado, a débito na conta de Passivo “FAPEMIG CAG APQ-01094/09” – cód. 2.1.1.09.06539 e a crédito na conta de Ativo/Banco “BB FAPEMIG CAG APQ-01094/09” – cód. 1.1.1.03.06539. O estranho é que mesmo após o encerramento da execução do projeto, a Funarbe manteve o pagamento mensal da bolsa até julho de 2014, precisamente o mês de saída do Professor do cargo de Diretor.

Segundo informou a Funarbe, a bolsa concedida ao Professor Raul Narciso Carvalho Guedes foi financiada com recursos privados. Realmente, no “Detalhamento do Orçamento Aprovado”, que faz parte do Termo de Outorga, não há previsão de liberação de bolsa por parte da FAPEMIG. Pela análise da conta contábil “Filogeografia”, cód. 2.1.1.07.07487 (conta de Passivo), utilizada para a gestão dos recursos privados do projeto, verifica-se que a maior parte dos ingressos de valores são oriundos da própria Funarbe, representados por débitos na conta de resultado “Inex” e créditos nesta conta de Passivo. O quadro da página seguinte mostra todas entradas de recursos privados para o projeto, em 2013 e 2014, e que estavam disponíveis para pagamento da bolsa mensal ao coordenador.

(...)

Os ingressos de recursos provenientes da Funarbe somam R\$ 55.677,48, que corresponde a 86,4% do total. Os demais valores têm a seguinte origem: R\$ 3.600,00 em 01/03/2013 da empresa BASF, referente a visita efetuada pelo coordenador do projeto à empresa; R\$ 1.966,70 em 16/05/2013 refere-se a ressarcimento efetuada pelo próprio Sr. Raul Narciso, referente a despesa pessoal paga pela Funarbe; e R\$ 3.240,00 em 24/10/2013 é oriundo de transferência de outro projeto. Em resumo, verifica-se que as bolsas pagas a Raul Narciso Carvalho Guedes em 2013 e até julho de 2014 foram custeadas principalmente com haveres da Funarbe.

Do aqui apresentado, deve ser ressaltado:

- o período de pagamento da bolsa é exatamente o mesmo em que pesquisador ocupou o cargo de Diretor Científico da Fundação Arthur Bernardes;
- o projeto de pesquisa teve início em 2009, mas a bolsa somente começou a ser paga em março de 2011, ou seja, o pesquisador desenvolveu o projeto sem o recebimento de bolsa por quase dois anos e a Funarbe somente resolveu incentivá-lo com esta verba justamente quando ele ingressou na sua Diretoria Executiva;

- o encerramento do convênio com a FAPEMIG, financiadora do projeto, ocorreu no final de 2013, mas ainda assim o bolsista continuou a receber a bolsa mensal por parte da Funarbe até sua saída da Diretoria, em julho de 2014;

- o coordenador do projeto e responsável pela liberação da bolsa é o próprio bolsista, isto é, o Sr. Raul Narciso Carvalho Guedes aprovou a bolsa para ele mesmo.

Diretor Científico Antônio José Natali

O “contrato de concessão e doação de bolsa” de pesquisa entre o Sr. Antônio José Natali e a Funarbe foi firmado em 15/08/2014, apenas quinze dias após seu ingresso como Diretor Científico desta Fundação. O valor mensal da bolsa era de R\$ 4.000,00 e estava vinculada ao projeto “Efeitos do treinamento físico sobre propriedades morfológicas e mecânicas em cardiomiócitos de camundongos knockout para receptores adrenérgicos beta1 e beta2”.

Este projeto foi financiado pela FAPEMIG, sendo celebrado em 17/02/2014 o Termo de Outorga vinculado ao processo nº “CDS-APQ-01449-13”. Neste a FAPEMIG consta como outorgante, a UFV como outorgada executora, a Funarbe como outorgada gestora e o Sr. Antônio José Natali como coordenador. Conforme consta no “Detalhamento do Orçamento Aprovado” do Termo de Outorga, o valor total do projeto é de R\$44.247,00, não sendo autorizado o pagamento solicitado de bolsa no valor de R\$4.800,00. Ou seja, a bolsa paga não foi financiada pela FAPEMIG.

Conforme verificado na contabilidade, a bolsa paga ao Diretor Antônio José Natali foi custeada integralmente pela Funarbe. Os aportes realizados por esta entidade, para pagamento da bolsa, foram lançados a crédito na conta contábil de Passivo denominada “Fisiologia do Exercício” (2.1.1.07.09838), e a débito da conta de resultado Inex (cód. 3.3.1.01.00009). Abaixo constam os valores dispendidos pela Funarbe:

(...)

Em relação ao financiamento da FAPEMIG, o controle dos ingressos e saídas de recursos foram controlados na conta de Ativo “BB-FAPEMIG CDS APQ 01449/13” – cód. 1.1.1.03.09527 (conta bancária no Banco do Brasil) e de Passivo FAPEMIG CDS APQ 01449/13 – cód. 2.1.1.09.09527. Em razão de que os recursos não eram da Funarbe, não transitavam por contas de resultado desta instituição.

Este é mais um caso de bolsa financiada diretamente pela Funarbe para um Diretor, cujo pagamento iniciou-se com o projeto já em andamento e na época em que ele assumiu o cargo de direção. Além disso, como em outros exemplos citados previamente, o coordenador do projeto e de seus recursos era o próprio beneficiário da bolsa, aprovando-a para si mesmo.

Diretor Administrativo-Financeiro Brício dos Santos Reis

O Sr. Brício dos Santos Reis participou de dois projetos em que recebeu bolsas: projeto intitulado “Gestão Financeira em Cooperativas Agropecuárias das Mesorregiões Sul e Zona da Mata de Minas Gerais” e o projeto “Rede de Universidades na Avaliação do Programa Mais Gestão”. A bolsa considerada como retribuição pela função de direção é somente a relacionada ao primeiro projeto citado e, por isso, somente esta será aqui detalhada. A outra bolsa e o outro projeto foram explicados no Termo de Notificação Fiscal, emitido em 25/07/2017.

O “contrato de concessão e doação de bolsa” do projeto Gestão Financeira em Cooperativas foi assinado em 01/08/2014, ou seja, ao assumir o cargo de Diretor Administrativo-Financeiro da Funarbe. O valor mensal estipulado para a bolsa foi de R\$ 4.000,00. O coordenador do projeto era o próprio Prof. Brício dos Santos Reis.

Esse projeto e a bolsa foram financiados por fontes privadas, conforme informado pela Funarbe. A conta contábil utilizada para controle das receitas e gastos deste projeto foi a conta do Passivo “Gestão em Cooperativas” - cód. 2.1.1.07.06055. Nesta conta os pagamentos das bolsas foram lançados a débito (com contrapartida a crédito na conta da Ativo “Banco de Brasil” – cód. 1.1.1.02.00001) e os incentivos dados pelos financiadores do projeto foram lançados a crédito. O quadro abaixo mostra os lançamentos desses incentivos:

(...)

O primeiro pagamento de bolsa para o Sr. Brício dos Santos Reis foi realizado em 10/09/2014, referente ao mês de agosto de 2014. Para permitir esse pagamento, nessa mesma data, foi feito o primeiro aporte financeiro no projeto por parte da Funarbe, no valor de R\$ 12.000,00. Com exceção do último crédito especificado no quadro anterior, todos os outros também foram realizados pela Funarbe, sempre tendo como contrapartida a conta de resultado “Inex” – cód. 3.3.1.01.00009. O aporte de 17/11/2015 foi feito pela Fundação Getúlio Vargas, para pagamento de treinamento dado pelo Prof. Brício dos Santos Reis nesta instituição de ensino.

A partir dos lançamentos contábeis, verifica-se que as bolsas referentes ao período de agosto de 2014 a outubro de 2015 foram pagas com recursos exclusivos da Funarbe. Somente as bolsas de novembro e dezembro de 2015 puderam também ser parcialmente custeadas com recursos oriundos de outra fonte.

Vale destacar que, embora a bolsa tenha sido disponibilizada a partir de agosto de 2014, o projeto Gestão Financeira em Cooperativas já havia iniciado há bastante tempo. O saldo contábil inicial da conta “Gestão em Cooperativas” (2.1.1.07.06055) em 01/01/2013 era de R\$ 7.305,19, indicando que houve movimentação em 2012 (ano não abrangido pela ação fiscal). Além disso, ao longo de 2013 e no primeiro semestre de 2014, esta conta foi utilizada normalmente, com ingressos de recursos e saídas de pagamentos. Como já citado em outros casos neste texto, apesar do projeto já existir, somente quando da

entrada do Sr. Brício dos Santos Reis na Diretoria, é que a bolsa começou a ser paga pela Funarbe.

Com base no que foi apresentado em relação ao projeto “Gestão Financeira em Cooperativas Agropecuárias das Mesorregiões Sul e Zona da Mata de Minas Gerais”, contata-se que a bolsa foi paga com recursos preponderantemente provenientes da Funarbe, aprovada e liberada pelo coordenador em proveito próprio e concedida a partir da data em que passou a ocupar o cargo de Diretor Administrativo-Financeiro, com o projeto já há muito tempo em andamento.

Diretor Presidente Luiz Eduardo Dias

O Sr. Luiz Eduardo Dias participou de dois projetos em que recebeu bolsas: o “Gestão Ambiental, abrangendo supervisão e gerenciamento ambiental, bem como a execução de programas ambientais, das obras de implantação e pavimentação da BR-235/BA” e o “Curso de Pós-Graduação, lato sensu, por tutoria à distância, em recuperação de áreas degradadas”. A bolsa considerada como retribuição pela função de direção é somente a relacionada ao primeiro projeto citado e, por isso, somente esta será aqui detalhada. A outra bolsa e o outro projeto foram explicados no Termo de Notificação Fiscal.

O projeto Gestão Ambiental de obras na BR-235/BA foi formalizado por meio de plano de trabalho aprovado em 10/01/2014 e do contrato nº 08/2014, de 22/01/2014, celebrados entre a Funarbe e a UFV. O contrato tinha duração inicial de 24 meses, mas esse prazo foi prorrogado até 09/06/2017, conforme aditivos contratuais apresentados pela Funarbe ao Auditor-Fiscal. Este projeto foi custeado pelo Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT) e a Funarbe foi contratada pela UFV para realizar a gestão administrativa e financeira dos recursos.

Conforme plano de trabalho firmado entre a UFV e a Funarbe, foi designada pela UFV, como coordenadora do projeto Gestão Ambiental de obras na BR-235/BA, a Prof.ª Maria Lúcia Calijuri. Neste documento, o Prof. Luiz Eduardo Dias consta como participante do projeto (item “VIII – Equipe Executora”). Destaca-se que no item “VI – Plano de Aplicação dos Recursos” do plano de trabalho existe um quadro de bolsas com as modalidades de bolsas mensais a serem pagas no projeto. São elas: BJT – nível A no valor de R\$ 7.000,00; DCR – nível B no valor de R\$ 5.200,00; DCR – nível C no valor de R\$ 4.200,00; Mestrado no valor de R\$ 1.500,00; Iniciação Científica no valor de R\$ 400,00; e Apoio Técnico no valor de R\$ 1.000,00.

O “contrato de concessão e doação de bolsa” do Sr. Luiz Eduardo Dias é de 01/03/2014 e o valor estabelecido foi de R\$ 5.200,00 por mês, montante compatível com a modalidade “DCR – nível B” do plano de trabalho do projeto. Passados seis meses, por meio de termo aditivo de 01/09/2014, a bolsa deste Professor foi alterada para a modalidade “Professor Visitante Nacional Sênior (PVNS)” no valor de R\$ 8.905,42. Deve ser frisado que esta modalidade de bolsa não estava prevista no plano de trabalho e que esse aumento no valor foi

efetivado precisamente um mês depois que Luiz Eduardo Dias assumiu o cargo de Diretor-Presidente da Funarbe. Outro ponto a ser destacado é que, com o acréscimo no valor de sua bolsa, o Sr. Luiz Eduardo Dias passou a receber mais até do que a própria coordenadora do projeto, a Prof.ª Maria Lúcia Calijuri, que desde 01/03/2014 recebia o valor de R\$ 7.000,00, quantia máxima prevista no plano de trabalho (modalidade de bolsa “BJT – nível A”).

Das bolsas aqui detalhadas, esta recebida pelo Sr. Luiz Eduardo Dias é a única que não foi custeada com recursos da Funarbe. Ela foi financiada pelo DNIT. Entretanto, é a Funarbe a responsável pela gestão financeira e administrativa do projeto, sendo a instituição que concede a bolsa (conforme explícito no “contrato de concessão e doação de bolsa” e no aditivo). Portanto, a Funarbe participa de forma direta na aprovação e na liberação da bolsa, em consonância com a coordenação do projeto.

É muito importante fazer aqui uma observação. O Auditor-Fiscal analisou todas as bolsas recebidas pelos seis Diretores da Funarbe no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, mas não foram todas consideradas como retribuição pelo trabalho na Diretoria da Fundação. Isso ficou claro no Termo de Notificação Fiscal, em que nas suas páginas 23 e 24 (folhas 24 e 25 do processo 10640-721658/2017-23) foram relacionadas quais bolsas foram efetivamente vinculadas ao desenvolvimento das funções de administradores da Funarbe (são as acima detalhadas no presente texto). E nelas não estão incluídas a bolsa recebida pelo Sr. Brício dos Santos Reis, concernente ao projeto “Rede de Universidades na Avaliação do Programa Mais Gestão”, e nem a bolsa recebida pelo Sr. Luiz Eduardo Dias, atinente ao projeto “Curso de Pós-Graduação, lato sensu, por tutoria à distância, em recuperação de áreas degradadas”. Essas duas bolsas e esses dois projetos foram mencionados no Termo de Notificação Fiscal com o objetivo de diferenciá-las das demais, pois, por suas peculiaridades, analisadas em conjunto, elas não puderam ser vinculadas ao exercício dos cargos administrativos.

(...)

De qualquer modo, ainda que eventualmente o pagamento das bolsas tenha findado antes do término do mandato da atual Diretoria, este fato não descaracteriza ou altera os elementos apurados pelo Auditor-Fiscal até dezembro de 2015. Esses elementos apontam de forma inequívoca para o verdadeiro objetivo das bolsas, que era o de remunerar a Diretoria, de forma mascarada, pelo exercício de seus cargos. Além do mais, se após o ano de 2015 a Funarbe decidiu parar de pagar bolsas a seus Diretores, pode simplesmente significar que esta instituição entendeu que era o momento de parar de descumprir seu estatuto e a legislação de regência a que estava atrelada. Mas essa decisão, caso tenha ocorrido, não modifica ou atenua os fatos ocorridos no período sob ação fiscal.

6.2. Estatuto da Funarbe e a legislação que trata da remuneração de Diretores

O estatuto social da Fundação Arthur Bernardes estabelece que os membros da Diretoria Executiva e os membros do Conselhos de Administração e Fiscal não são remunerados pelo exercício de suas atribuições, conforme adiante transcrito. Como o estatuto proíbe a remuneração de seus diretores, verifica-se que o pagamento por meio de bolsas foi a forma encontrada pela Fundação de dissimular os rendimentos.

(...)

Conforme redação original da alínea “a”, § 2º, art. 12 da Lei nº 9.532/97, que esteve em vigor até 27/07/2015, era totalmente vedado às instituições de educação imunes remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados. Entretanto, com a publicação da Lei nº 12.868 em 16/10/2013, esta proibição foi abrandada, com a introdução dos §§ 4º a 6º no art. 12 da Lei nº 9.532/97.

A partir de 28/07/2015, a Lei nº 13.204/15 modificou a redação da alínea “a”, § 2º, art. 12 da Lei nº 9.532/97 e, no caso das fundações, a remuneração de dirigentes que atuassem na gestão executiva foi autorizada, desde que seu valor estivesse limitado aos valores praticados na região, fosse fixado pelo órgão deliberativo máximo da entidade, com registro em ata, e houvesse comunicação ao Ministério Público. Posteriormente, ainda em 2015, nova alteração foi feita no mesmo mandamento legal, agora pela Lei nº 13.204/15, em vigor a partir de 15/12/2015. Para remunerar seus dirigentes, além das condições antes estipuladas, esta última Lei trouxe para as fundações a obrigação de atendimento aos artigos 3º e 16 da Lei nº 9.790/99.

6.3. Justificativa para aplicação da multa de 150%

Considerando que a Funarbe pagou bolsas a seus dirigentes em contraprestação pelo exercício de suas funções, fundamentado no seu estatuto social e baseado na legislação apresentada no item 7.2 do presente texto, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015 (foco da ação fiscal), tem-se que:

I – Era expressamente vedado a Funarbe remunerar seus Diretores Executivos pelo exercício de suas atribuições, conforme § 1º do art. 15 de seu estatuto;

II – Até 15/10/2013, a remuneração aos Diretores também era totalmente proibida por força da alínea “a”, § 2º, art. 12 da Lei nº 9.532/97;

III – A partir de 25/09/2013, com a publicação da Lei nº 12.863, que introduziu o § 5º, art. 4º, da Lei nº 8.958/94 e o inc. I, § 4º, art. 20, da Lei nº 12.772/12, ficou claro, por meio de leis específicas, que a participação de servidores e professores das Universidades Federais em órgãos de direção da Funarbe somente era permitida de forma não remunerada;

IV – Ainda que o estatuto autorizasse a remuneração dos dirigentes e ainda que não houvesse a proibição específica para as Fundações de Apoio introduzida pela Lei nº 12.863/13, o pagamento das bolsas aos Diretores pelo exercício de seus

cargos estaria irregular também a partir de 28/07/2015, pois a Funarbe não fez a comunicação ao Ministério Público, conforme exigência imposta pela nova redação da alínea “a”, § 2º, art. 12 da Lei nº 9.532/97, dada pela Lei nº 13.204/15;

V – Ciente das proibições contidas no seu estatuto e na legislação mencionada, a Funarbe optou por remunerar seus gestores de forma dissimulada, por meio de pretensas bolsas. Essa irregularidade foi cometida de forma intencional e obscura, configurando distribuição de rendas da Fundação para seus Diretores Executivos, em flagrante descumprimento do requisito previsto no inc. I, do art. 14, do CTN.

Em razão da forma como as remunerações foram pagas e contabilizadas pela Fundação Arthur Bernardes e pelo impacto tributário gerado, nos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL foi aplicada a multa de ofício de 150%, conforme o artigo 44, inc. I e §1º, da Lei nº 9.430/96 c/c os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A seguir estão transcritos esses dispositivos legais:

(...)

A situação encontrada na Funarbe se amolda perfeitamente na Lei nº 4.502/64. Os pagamentos aos Diretores foram efetuados como sendo bolsas vinculadas a projetos de pesquisa e extensão, inclusive isentas de imposto sobre a renda na fonte, nos termos do artigo 26 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995. Com base nas provas colhidas, a Fiscalização demonstrou que esses pagamentos tinham natureza diversa da registrada pela Funarbe, sendo efetivamente uma contraprestação pelo exercício das funções que seus beneficiários ocupavam na Diretoria.

Ao pagar as remunerações por meio de bolsas, o intuito foi o de dar aparente licitude a este ato, como forma de evitar a vedação de remunerar dirigentes, que existia no estatuto social e na legislação de regência. Com isso a Funarbe continuou a se declarar como imune ao IRPJ e isenta da CSLL. Está precisamente consubstanciada a sonegação, a fraude e o conluio, conforme definidos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

A ação executada pela instituição fiscalizada foi dolosa, pois não se remunera alguém sem intenção, principalmente, ao ser realizada de forma dissimulada. Tal procedimento impediu o conhecimento, por parte da Receita Federal, da sua real condição pessoal: contribuinte não sujeito à imunidade e isenção fiscais (inc. II, art. 71, da Lei nº 4.502/64). Em consequência, a conduta fraudulenta resultou na falta de declaração e de recolhimento dos tributos devidos, em razão da modificação das características do fato gerador: lucro anual sujeito ao IRPJ e à CSLL foi registrado como “superávit do exercício” imune e isento (art. 72 da Lei nº 4.502/64). O conluio ocorreu por meio da aliança dolosa entre os Diretores, que, no papel de gestores da Fundação, aprovaram o pagamento das falsas bolsas e, na qualidade de “bolsistas”, foram os beneficiários dessas remunerações.

Vale ressaltar que a contabilização dos valores desembolsados pela Funarbe com as bolsas pagas aos Diretores foi feita com lançamento a débito de conta de

receita de aplicações financeiras (conta denominada “Inex” – cód. 3.3.1.01.00009). A utilização desta conta absolutamente imprópria ocultou esses pagamentos na escrituração, sendo somente encontrados a partir da análise realizada na auditoria. Além disso, embora não tenha alterado o resultado líquido da Fundação, os lançamentos incorretos distorceram as Demonstrações de Resultado dos Exercícios, já que reduziram as receitas financeiras, ao invés de aumentar as despesas da entidade. E essa situação não pode ser minimizada a um equívoco ou erro isolado, já que todos os dispêndios da Funarbe para os projetos em que os Diretores receberam bolsas foram contabilizados na conta “Inex”, de janeiro/2013 a dezembro/2015.

Além da contabilização incorreta, a fraude e a sonegação também foram concretizadas nos seguintes ações e omissões:

- apresentação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano calendário de 2013 como isenta do IRPJ e desobrigada de apuração da CSLL (ficha 01) e sem a informação das remunerações dos Diretores na ficha 61B – “Rendimentos de Dirigentes e Conselheiros”;

- falta de entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) para o ano calendário 2014, aproveitando-se da dispensa desta obrigação acessória para as entidades isentas e imunes, com a consequente não informação de suas receitas e lucros para a Receita Federal (a dispensa constava no art. 1º, §2º, inc. IV, da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19/12/2013, na redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.524, de 08/12/2014);

- entrega da ECF do ano calendário 2015 como imune do IRPJ e desobrigada de apuração da CSLL e sem informação das remunerações dos Diretores no registro “Y612 – Rendimentos de Dirigentes e Conselheiros – Imunes ou Isentas”;

7. Responsabilidade Solidária dos Diretores

Como resultado do procedimento fiscal, os Diretores da Fundação Arthur Bernardes foram arrolados como responsáveis solidários pelos créditos tributários lançados nos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº Lei 5.172, de 25/10/1966, abaixo reproduzido:

(...)

A responsabilidade solidária justifica-se pelo fato dos Diretores terem recebido e concedido, para si e para os demais Diretores, remuneração pelo exercício de suas atribuições de dirigentes da Funarbe, o que era proibido pelo §1º, do art. 15, do estatuto social desta instituição e pelos seguintes dispositivos legais: §5º, do art. 4º, da Lei nº 8.958/94; inc. I, do §4º, do art. 20 da Lei nº 12.772/12; alínea “a”, do §2º, do art. 12, da Lei 9.532/97; e inc. I, do art. 14, da Lei nº 5.172/66 (CTN). Essa legislação está citada e explicada no item 6.2 do presente texto, devendo ser consideradas as redações das leis em vigor no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015.

O modo como a remuneração foi concedida pela Funarbe e os fatos que justificaram a aplicação da multa de 150% sobre os tributos lançados nos Autos de Infração, conforme explicado nos itens 6.1 e 6.3 do presente texto, foram também considerados na responsabilização pessoal dos Diretores, pois apontam de forma patente para a ação intencional desses cidadãos.

A responsabilidade solidária foi aplicada conforme o período de gestão dos Diretores na Fundação Arthur Bernardes. Considerando que os lançamentos com responsáveis solidários distintos devem ser feitos em autos apartados, foram formalizados dois processos administrativos fiscais, conforme os corresponsáveis, da seguinte forma:

- Processo nº 10640-721127/2018-11: Autos de Infração do IRPJ e da CSLL para o período entre o 1º trimestre de 2013 ao 2º trimestre de 2014, tendo como responsáveis solidários os Diretores Daniel Marçal de Queiroz (CPF 024.952.478-30), Raul Narciso Carvalho Guedes (CPF 878.493.216-34) e Daniel Lima Carneiro (CPF 200.730.206-30);

- Processo nº 10640-721128/2018-66: Autos de Infração do IRPJ e da CSLL para o período entre o 3º trimestre de 2014 ao 4º trimestre de 2015, tendo como responsáveis solidários os Diretores Luiz Eduardo Dias (CPF 369.751.766-04), Antônio José Natali (CPF 422.377.266-04) e Brício dos Santos Reis (CPF 009.645.107-66);

Os três primeiros Diretores acima mencionados estiveram na Diretoria até 31/07/2014 e os outros três ingressaram nesta mesma data e permanecem nos cargos até o presente. Em anexo, nos processos dos Autos de Infração, foram inseridos os termos de posse e as atas de eleição dos Diretores.

Visando permitir o pleno conhecimento do desenvolvimento da auditoria fiscal e o direito à ampla defesa, os corresponsáveis serão cientificados de todos os Termos e documentos produzidos pelo Auditor-Fiscal e informações e documentação repassadas pela Funarbe, inclusive os que constam no processo de suspensão da imunidade/isenções (processo nº 10640-721.658/2017-23).

Destaca-se que os processos dos Autos de Infração foram apensados ao processo de suspensão da imunidade/isenções (nº 10640-721.658/2017-23), de modo a serem julgados concomitantemente, caso os sujeitos passivos apresentem impugnação.

A ciência do lançamento foi dada por meio da Caixa Postal DTE e por meio do competente termo de encerramento do procedimento fiscal - responsabilidade tributária, por via postal, conforme abaixo especificado:

Sujeito passivo/Responsável solidário	Documento (fls.)	Data da ciência
FUNDAÇÃO ARTHUR BERNARDES	1013	20/04/2018
DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ	1023/1027	30/04/2018
RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES	1020/1022 e 1028/1029	30/04/2018
DANIEL LIMA CARNEIRO	1017/1019 e 1030	30/04/2018

As impugnações foram apresentadas conforme se segue:

Sujeito passivo/Responsável solidário	Documento (fls.)	Data da entrega
FUNDAÇÃO ARTHUR BERNARDES	1032/1575	22/05/2018
DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ	1582/3722	01/06/2018
RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES		
DANIEL LIMA CARNEIRO		

Os autos foram encaminhados para a Autoridade julgadora de 1ª instância. E, aí, ao proferir o Acórdão nº 02-89.962 (fls. 3.760/3.790), a 2ª Turma da DRJ/BHE entendeu por julgar as defesas improcedentes, de modo que a cobrança dos créditos tributários foi mantida *in totum* e os vínculos de responsabilidade tributárias solidárias também restaram mantidos. Ao final, o Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à expedição do Ato Declaratório Executivo - ADE de suspensão da imunidade tributária e relativos à formalização do lançamento dele decorrente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EFEITOS.

Confirmada a suspensão da imunidade tributária determinada por meio do competente ADE, a entidade fica sujeita às mesmas regras de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

REMUNERAÇÃO DE DIRETORES.

Deve ser mantido o lançamento quando os indícios apontados no trabalho fiscal, que remanesceram do confronto entre os fatos apurados pela fiscalização e as alegações da impugnante, são consistentes, convergentes e, mantiveram, em sua essência, os fundamentos da autuação, ao revelarem que as bolsas concedidas ao diretores da fundação, em sua aparente formalidade, constituíram remuneração dissimulada pela prestação de serviços.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que ficar caracterizada a prática de sonegação, fraude e conluio, definida na forma da lei e comprovada em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. EFEITOS.

Confirmada a suspensão da isenção tributária determinada por meio do competente ADE, a entidade fica sujeita às mesmas regras de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento da CSLL que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETORES.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes As obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi intimada em 17/05/2019, conforme certidão de fls. 3792, e apresentou seu Recurso Voluntário em 18/06/2019, conforme termo de juntada de fls. 3.796, em que aduz resumidamente:

- (i) ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO QUE NÃO SUSPENDE A ISENÇÃO AO IRPJ. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Afirma que o Ato Declaratório Executivo nº 14/2017 suspendeu, apenas e tão somente, a imunidade do IRPJ. Foi exatamente por isso que, ao impugnar o ADE (processo no 10640.721658/2017-23), a Funarbe já havia se manifestado no sentido de que "o Parecer Conclusivo aprovado não afetou a isenção relativamente ao IRPJ".

Ante a não suspensão da isenção relativa ao IRPJ, o lançamento referente ao imposto de renda é irremediavelmente nulo, razão pela qual o auto de infração correspondente deve ser imediatamente cancelado.

(ii) BOLSAS DE PESQUISA.

No relatório dos autos de infração, a auditoria fiscal admite, expressamente: (i) que "a Fundação Arthur Bernardes pagou bolsas a seus Diretores" (fl. 74); (ii) que elas decorrem da "participação (...) em projetos dos quais eles participaram" (fl. 74); e (iii) que, "A partir dos lançamentos contábeis, verifica-se que as bolsas (...) foram pagas" (fl. 70). Ora, se a fiscalização reconhece o pagamento de bolsas, a existência das pesquisas, a participação dos diretores/pesquisadores nos respectivos projetos e a contabilização como bolsas, o que a levou a afirmar que existiu remuneração pela gestão? Qual elemento serviu para desconectar as bolsas dos respectivos projetos de pesquisa e transformá-las em remuneração?

A verdade é que a Funarbe foi autuada com base em ilações e suposições. No entanto, como: (i) "a fraude não se configura com meras suposições" (Acórdão 302-38370); (ii) "A acusação de fraude não pode repousar em meros indícios" (Acórdão 302-33924); e (iii) o Fisco não apresentou provas de que os recursos pagos representam contraprestação pela gestão; as autuações não podem prosperar.

Apesar de não haver nenhuma prova de remuneração pela gestão, a impugnante passa a comentar as insinuações da autoridade lançadora em relação a cada um dos casos.

Sintetiza a abordagem, ressaltando que, mesmo que existisse alguma impropriedade na vinculação das bolsas (e não há), a questiúncula não teria o condão de alterar a natureza das verbas pagas, o que, de qualquer forma, inibiria a autuação. Apesar de não haver nos autos nenhuma prova que respalde a transmutação de bolsa em remuneração e de existir ampla documentação demonstrando: (i) a existência dos projetos de pesquisa (fls. 674/683, 708/720, 730/739, 748/756 e anexo); (ii) a formalização de contratos de concessão de bolsa (fls. 667/673, 695/700, 701/707, 721/729, 740/747, 768/778); (iii) a adequação das bolsas concedidas aos valores praticados no mercado (amostragens de contratos anexos); (iv) a inexistência de privilégios; (v) a contabilização e o registro dos pagamentos como bolsa (planilhas anexas); e (vi) a efetiva realização das pesquisas acadêmicas/científicas (fls. 684/694 e Relatórios de Atividades anexos); a autuada trará a estes autos laudo de constatação (já em elaboração),

através do qual, ela, muito incomodada com a adjetivação que lhe foi dirigida, pretende esgotar a questão.

(iii) MULTA QUALIFICADA

Segundo a impugnante, a Funarbe pagou bolsas por pesquisas desenvolvidas. Os pagamentos foram feitos conforme os contratos celebrados, os projetos passaram por todas as etapas de aprovação, o trabalho científico foi acompanhado pela UFV, todas as contas foram prestadas e aprovadas pelos órgãos de controle, os relatórios de conclusão foram entregues, enfim, tudo foi executado, declarado e escriturado, tanto é assim que o Fisco extraiu a sua "tese" dos registros contábeis da entidade. Nessas condições, pode-se dizer que houve dolo, má-fé, intenção deliberada de sonegar ou simulação? Não.

Quanto à contabilização das bolsas pagas aos professores Daniel Marçal, Daniel Lima, Raul, Natali, Brício e Dias em "conta absolutamente imprópria", ressalta que a Funarbe reconheceu o equívoco ab initio e já o corrigiu (em 2016), sendo certo, ainda, que o engano não chegou a comprometer a regularidade da escrituração (a auditoria reconhece a solidez e validade da escrita "com todas as letras").

É certo, por outro lado, que eventual conluio entre os diretores (que nunca existiu) também não serviria de justificativa para exasperar multa imposta à fundação, a qual, no caso, estaria sendo penalizada por conduta de terceiros.

Há mais: qualquer margem de dúvida, mínima que seja, afasta a aplicação da multa qualificada, não só pelo exagero de uma penalidade superior ao próprio tributo lançado, mas também pela existência de uma norma de interpretação expressa.

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 Ato Declaratório Executivo DRR/JFA nº 14/2017 seja cancelado, e, por fim, que a imunidade e a isenção sejam reestabelecidas. 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 (i) da *Certidão da 1ª Promotoria de Justiça da Comarca de Viçosa – MG* e (ii) do *Lauda Técnico de constatação*, os quais devem ser considerados oportunamente pelo CARF.

Em 03/02/2023, os responsáveis tributários DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ, RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES e DANIEL LIMA CARNEIRO apresentaram, em conjunto Recurso Voluntário de fls. 4.867/4.886 por meio do qual sustentam, em síntese, as seguintes alegações:

(i) BOLSAS DE ESTUDO

O pesquisador Daniel Lima tomou posse no cargo de Diretor Administrativo Financeiro da FUNARBE em 30/7/2010 e o contrato de concessão e doação de bolsa só foi firmado em 1/1/2012 (fls. 600/601 e 696).

Quanto à alegação de que as bolsas concedidas a Daniel Lima e a Daniel Marçal “foram pagas somente até a saída de ambos da Diretoria (julho de 2014), mesmo tendo o projeto prosseguido até o início de 2015” (fl. 3776), é imperativo destacar que os dois receberam a última bolsa em agosto de 2014 (fls. 3132 e 3134), já no final dos trabalhos. Depois disso, faltava apenas o relatório final. Não há, portanto, nada de estranho (ou irregular) no fato de as bolsas concedidas a Daniel Marçal e a Daniel Lima terem sido pagas até 8/2014 e de o relatório final ter sido entregue no início de 2015 (fls. 684/694).

A execução do projeto terminou no final de 2013, a FUNARBE devolveu à FAPEMIG o saldo dos recursos disponibilizados e o pesquisador deu continuidade aos trabalhos. Em março de 2014, quando o contrato de concessão de bolsa venceria, o relatório final ainda não estava pronto. Em razão disso, o contrato foi prorrogado para permitir o encerramento dos trabalhos.

O fato de Daniel Marçal e Raul Narciso terem assinado as respectivas avenças na condição de coordenadores é, data venia, irrelevante. Com efeito, todos os contratos de concessão de bolsa são assinados pelos coordenadores dos projetos incentivados. Por outro lado, tendo os coordenadores papel fundamental na execução das pesquisas, é absolutamente normal⁴ que eles também sejam bolsistas. Por essa razão, nesses casos específicos em que o coordenador também é beneficiário da bolsa, ele assina duas vezes.

Todas as bolsas questionadas só foram autorizadas após Universidade Federal de Viçosa aprová-las e avalizá-las.

o “Termo de Outorga” mencionado e o seu “Aditivo” foram firmados pela FAPEMIG (financiadora), pela UFV (executora), pela FUNARBE (gestora) e pelo Prof. Raul Narciso (coordenador da pesquisa) no ano de 2009 (fls. 708/720). Por sua vez, o contrato de concessão de bolsa foi pactuado entre a FUNARBE, a UFV e o Prof. Raul em 2011 (fl. 701/706). Como o contrato é anterior às Resoluções nºs. 8/2012, 1/2013 e 1/2014, ele não poderia obedecer “norma futura”.

o “Termo de Outorga” foi devidamente observado. Isso porque, apesar de essa avença não prever o pagamento de bolsa, ela regula, apenas e tão somente, a parte do projeto de pesquisa que terá financiamento público. Como não poderia deixar de ser, ao longo da pesquisa, os recursos

disponibilizados pela FAPEMIG (financiadora) não foram destinados ao pagamento de bolsas (prestação de contas às fls. 1607/2726 e aprovação na fl. 4003).

No que se refere à acusação de que as bolsas concedidas a Daniel Marçal e a Daniel Lima – do tipo “A”6 – violariam o artigo 20 da Resolução CONSU/UFV nº 8/20127, note-se, inicialmente, que, como os contratos de concessão de bolsa foram firmados com esses pesquisadores em 1º/6/2011 (fl. 668) e em 1º/1/2012 (fl. 696) e a resolução mencionada só entrou em vigor em 6/2012 (fl. 636), as avenças não estavam sob o pálio dela (e nem poderiam estar).

não existe na Resolução CONSU/UFV nº 8/2012 nenhuma norma que vede a concessão de bolsas a projetos do tipo “A” (financiados com recursos privados). Quanto ao caput do artigo 20, a norma regula, apenas e tão somente, como deve se dar a concessão de bolsas às modalidades de projetos dos tipos “B”, “C” e “D”. O fato de o caput não abordar os projetos do tipo “A” não significa que, nessa modalidade, a concessão de bolsa é proibida.

Quanto à afirmação de que “Daniel Lima Carneiro foi o único servidor Técnico-Administrativo da UFV a receber bolsa da FUNARBE nos anos de 2013 a 2015” (fl. 3781), ela não condiz com a verdade, data venia. Para ficar apenas no âmbito dos documentos já acostados aos autos, cumpre citar o exemplo de Luís Cláudio Inácio da Silveira, bolsista desde 3/8/2015. Ele é servidor Técnico-Administrativo da UFV lotado no cargo de “Técnico em Agropecuária, nível de classificação D”, desde 2001. O Portal da Transparência, de acesso público (<http://www.portaldatransparencia.gov.br>), também confirma a informação.

A auditoria fiscal se baseou em ilações, suposições e questiúnculas. Por outro lado, a própria DRJ admite que a autuação foi fundada em “indícios que sinalizaram que os pagamentos de bolsas concedidas a diretores da FUNARBE representaram uma forma disfarçada de remuneração pela prestação de serviços”.

o Fisco não se desincumbiu de um ônus que é dele. Os coobrigados, por sua vez, produziram provas robustas (i) de que os projetos de pesquisa existiram, (ii) de que os beneficiários das bolsas participaram da execução das pesquisas¹² e (iii) de que havia “compatibilidade de valores recebidos em relação a outros bolsistas”.

Das provas documentais anexadas aos autos, destacam-se, ainda: (i) planilhas indicando as bolsas recebidas; (ii) pastas com as prestações de contas referentes aos centros de custos dos projetos (demonstrando não só o pagamento das bolsas, mas a aquisição de insumos, gastos com equipamentos, viagens, pesquisas, etc.); (iii) aprovações das prestações de

contas dos projetos financiados pela FAPEMIG; (iv) relatórios finais de projetos; (v) comprovantes de pagamento das bolsas; (vi) contas do Livro Razão com a contabilização dos pagamentos; (vii) amostragem de salários de empregados da FUNARBE (indicando que as bolsas têm valor inferior aos vencimentos de colaboradores de segundo escalão); (viii) amostras de contratos de concessão de bolsa firmados com outros professores/pesquisadores que não tinham funções diretivas na entidade (demonstrando que o valor das bolsas pagas a esses terceiros são equivalentes às concedidas aos pesquisadores que também foram membros da diretoria); (ix) aprovações das demonstrações financeiras e das contas da FUNARBE por auditoria independente, pelo Conselho Universitário da UFV e pelo Ministério Público; (x) declarações de IRPF de pesquisadores que exerceram a gestão da FUNARBE (em que eles informam ter recebido bolsas); e, especialmente, (xi) o Laudo Pericial de Constatação (em que toda essa documentação foi devidamente relacionada e concatenada com os fatos controvertidos, fls. 3837/3884).

(ii) MULTA QUALIFICADA

Os recorrentes receberam bolsas por pesquisas desenvolvidas. Os pagamentos foram feitos conforme os contratos celebrados, os projetos passaram por todas as etapas de aprovação, o trabalho científico foi acompanhado pela UFV, todas as contas foram prestadas e aprovadas pelos órgãos de controle, os relatórios de conclusão foram entregues, enfim, tudo foi executado, declarado e escriturado, tanto é assim que o Fisco extraiu a sua “tese” dos registros contábeis da entidade. Nessas condições, pode-se dizer que houve dolo, má-fé, intenção deliberada de sonegar ou simulação? Não

1º) Após finalizar a ação fiscal em face da FUNARBE, a DRF/Juiz de Fora lavrou autos de infração em face dos professores/pesquisadores que também foram diretores porque, para ela, as bolsas recebidas seriam remuneração pela gestão (rendimento tributável).

O professor Raul Narciso foi autuado, impugnou o lançamento e o processo administrativo foi distribuído à DRJ/São Paulo. Aquele colegiado analisou praticamente os mesmos documentos apresentados aqui e reconheceu que não houve desvirtuamento das bolsas. Apesar disso, como houve contraprestação dos pesquisadores no projeto, ela não seria isenta de IRPF. A verba ser tributável (ou não) na pessoa do “recebedor” em nada altera a imunidade/isenção da FUNARBE,

Em procedimento administrativo, o Ministério Público de Minas Gerais também concluiu que as bolsas de estudo são, de fato bolsas (e não remuneração pela gestão).

Com base em tais alegações, os responsáveis DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ, RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES e DANIEL LIMA CARNEIRO pugnam pelo provimento do Recurso Voluntário e, por conseguinte, que os Autos de infração sejam cancelados e os vínculos de responsabilidade sejam cancelados.

Na sequência, os autos foram encaminhados a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que os Recursos sejam apreciados e, posteriormente, foram distribuídos a este Relator mediante sorteio.

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, veja-se que a Recorrente foi intimada do acórdão por meio do portal E-CAC, tendo acessado o teor do acórdão em 17/05/2019 (sexta-feira), conforme se observa do Termo de Abertura de fls. 3702, 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, confira-se que o Recurso Voluntário foi protocolado em 18/06/2019, de modo que o requisito da tempestividade resta preenchido.

Os responsáveis tributários apresentaram, em conjunto, Recurso Voluntário em 03/03/2023, sendo que, tendo em vista que a intimação mais antiga ocorreu em 03/02/2023, conforme se observa dos ARs de fls. 4862/4864, o que significa dizer, pois, que o recurso preenche o requisito da tempestividade.

Além do mais, veja-se que os Recursos Voluntários foram assinado pelo mesmo profissional que, no caso, estava habilitado para tanto, de modo que o requisito da legitimidade também resta preenchido.

Considerando, pois, que os Recursos foram apresentados tempestivamente e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-los e, por isso mesmo, passo a apreciar e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pela Recorrente.

2. Das Premissas Adotadas por este Julgador – Inteligência do Artigo 489, § 1º da Lei nº 13.105/2015

Antes de mais nada, observe-se, de plano, que, se é certo que as decisões judiciais e administrativas devem ser proferidas com observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa previstos no artigo 5º, LV da Constituição Federal¹, também é certo que os respectivos julgadores não estão obrigados a analisar e enfrentar cada um dos argumentos levantados pelas partes, desde que a(s) respectiva(s) alegação(ões) não tenha(m) o condão de infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

Conforme preceitua o artigo 489, § 1º, inciso IV do Código de Processo Civil o qual, por óbvio, possui natureza de norma processual e, portanto, por força do seu próprio artigo 15², deve ser aplicado supletiva e subsidiariamente ao Decreto nº 70.235/72 e à Lei nº 9.784/99, não considera fundamentada a decisão que não enfrenta todos os argumentos deduzidos que, em tese, são capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgador. Veja-se:

“Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015

Seção II- Dos Elementos e dos Efeitos da Sentença

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

[...]

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

[...]

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.”

¹ Cf. Constituição Federal de 1998. Art. 5º (omissis). LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

² Cf. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

De fato, a previsão legal em comento deixou uma brecha ao julgador ao prever que *a exigência de enfrentamento se limita aos argumentos que, em tese, são aptos a infirmar o seu convencimento*, de modo que o objetivo aí é afastar a exigência, por parte do julgador, de enfrentar os argumentos irrelevantes e/ou impertinentes ao objeto da lide, liberando-o da atividade valorativa inútil. Entretanto, a previsão não pode ser desvirtuada ao ponto de levá-lo a manter o sistema de *fundamentação suficiente* a partir da afirmação, padronizada, de que os demais argumentos suscitados pela(s) parte(s) não eram, ou não são, capazes de influenciar, nem mesmo em tese, o próprio resultado do julgamento tal qual decidido³.

A premissa que deve ser fixada, aqui, é, portanto, no sentido de que o julgador estará dispensado de analisar cada um dos argumentos trazidos aos autos pelo(s) recorrente(s) (aspecto objetivo) desde que não sejam relevantes à decisão a ser proferida e, portanto, não sejam capazes de infirmar a conclusão tal qual adotada (aspecto subjetivo).

Acrescente-se, ainda, que a jurisprudência do próprio Superior Tribunal de Justiça – STJ é uníssona no sentido de que o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos ou apreciar todos os dispositivos de lei invocados pelas partes quando, por outros meios que lhe sirvam de convicção, tenha encontrado motivação suficiente para dirimir a controvérsia. Confira-se:

‘PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. REGULARIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO. RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL NÃO CONFIGURADA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. CONTROVÉRSIA DE MÉRITO DO RECURSO DEMANDA REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA N. 7 DO STJ. ENTENDIMENTO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO INTERNO. DECISÃO MANTIDA.

I - Na origem, trata-se de execução fiscal ajuizada pela União (Fazenda Nacional) contra a sociedade empresária, objetivando a obtenção de créditos constantes em certidões de dívida ativa, conforme especificado na inicial (fl. 3). A executada opôs exceção de pré-executividade, acolhida na sentença para declarar a nulidade das certidões de dívida ativa e a consequente extinção da execução (fl. 190). No Tribunal a quo, deu-se provimento à apelação da União. O recurso especial foi inadmitido.

II - No caso, não há que se falar em negativa de prestação jurisdicional. A parte recorrente aduziu que: "Embora o v. acórdão tenha considerado a inexistência de prova inequívoca capaz de desconstituir a presente cobrança, esse teve que se recorrer ao procedimento administrativo acostado aos autos em momento posterior à distribuição para conseguir identificar a origem e natureza do crédito ora exigido. Pois o título executivo que consubstancia o presente feito não

³ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Novo Código de Processo Civil Comentado. 1. ed. Salvador: Editora JusPodvm, 2016. Não paginado.

menciona especificamente a disposição de lei em que se funda." (fl. 327). Ocorre que tais razões consistentes em alegada omissão visam apenas à rediscussão de matéria já decidida com fundamento suficiente quando do julgamento do mérito do recurso.

III - Consoante a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos ou apreciar todos dispositivos de lei invocados pelas partes quando, por outros meios que lhe sirvam de convicção, tenha encontrado motivação suficiente para dirimir a controvérsia; devendo, assim, enfrentar as questões relevantes imprescindíveis à resolução do caso. Nesse sentido: AgInt no AREsp 1.575.315/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 10/6/2020; REsp 1.719.219/MG, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/5/2018; AgInt no REsp n. 1.757.501/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 3/5/2019; AgInt no REsp n. 1.609.851/RR, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 14/8/2018.

IV - No mérito, o recurso especial não comporta seguimento. No caso, o Tribunal de origem decidiu a causa mediante fundamento suficiente de que não há razão para o acolhimento da nulidade do título. Fundamentou o acórdão recorrido no fato de que não foram demonstradas as alegadas nulidades da CDA, em especial por terem sido atendidos os requisitos legais, bem como diante do fato de que informações detalhadas não precisam constar da CDA, bastando a consulta ao processo administrativo. Assim, não cabe o conhecimento da pretensão recursal que implicaria o revolvimento do conjunto fático-probatório dos autos. Incidência do Enunciado Sumular n. 7/STJ.

V - Ainda que fosse superado esse óbice, o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, de que a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez, cujo ônus de ilidi-la é do contribuinte. Ademais, a juntada do processo administrativo, caso imprescindível à solução da controvérsia, especialmente para subsidiar as nulidades arguida, também é ônus do contribuinte. A propósito: EDcl no AgInt no AREsp 1.203.836/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 11/4/2018.

VI - Ainda, não superado o óbice relativo à incidência da Súmula n. 7 do STJ, anote-se que, quanto ao dissídio jurisprudencial, a necessidade do reexame da matéria fática impede a admissão do recurso especial tanto pela alínea a quanto pela alínea c do permissivo constitucional. Nesse sentido: AgInt no AREsp 1.645.528/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 29/4/2021; AgInt no AREsp 1.696.430/SP, relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, DJe 29/4/2021; AgInt no REsp 1.846.451/RO, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, DJe 29/4/2021; AgInt no AREsp 1.587.157/RJ, relator Ministro Moura Ribeiro, Terceira Turma, DJe 4/6/2020.

VII - Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp n. 1.925.820/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 21/3/2022, DJe de 24/3/2022).”

Dito isto, passemos, então, a analisar as alegações recursais formuladas pela FUNARBE e pelos responsáveis DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ, RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES e DANIEL LIMA CARNEIRO.

3. 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 impugnação⁴; 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 1999⁵, a qual será aplicada apenas de forma subsidiária, de acordo com o que prescreve o artigo 69 da referida Lei nº 9.784/99⁶.

Nos dizeres de James Marins⁷,

“(...) 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 Savaris⁸ 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

⁴ 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.

⁵ 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.

⁶ 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.

⁷ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, Não-paginado

⁸ 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.

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 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 material⁹.

Fixadas essas premissas quanto ao momento de apresentação de documentos, observe-se, no caso concreto, que, em sede de Impugnação (fls. 1.381/1.408), a FUNARBE apresentou os documentos de fls. 1.409/1573 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:

“Os impugnantes postularam a juntada posterior de documentos. A Funarbe fez menção ainda à juntada posterior de laudo técnico, que estaria em fase de elaboração.

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

⁹ 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.

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.”

Em relação ao laudo técnico mencionado na peça defensiva, não há como considerá-lo na presente análise porque, além de não ficar comprovado o atendimento às condições estabelecidas nos §§ 4º e 5º do art.16 do Decreto nº 70.235, de 1972, o documento também não foi anexado, constando o registro na impugnação de que se encontra "em fase de elaboração"

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. 1.409/1573). 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.

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. Veja-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 Diniz¹⁰,

“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 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 70.235/72¹¹ e a própria Súmula CARF nº 2¹².

É nesse mesmo sentido que Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini¹³ têm sustentando ao aduzir que

¹⁰ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações, v. 2. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 346-347.

¹¹ 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

¹² Cf. Súmula CARF n. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

¹³ 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.

“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.”

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. 1.409/1573) 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.

4. Da análise das alegações preliminares

4.1. Das Alegações quanto ao Ato Declaratório Executivo que Suspende a “Isenção” do IRPJ

A Recorrente alega em síntese, e preliminarmente, que o Ato Declaratório Executivo n. 14/2017 suspendeu tão somente a imunidade, em nada se referindo à isenção.

Pois bem. Cumpre registrar inicialmente que a correção e alcance do referido ADE é objeto do processo 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 aqui analisadas neste processo.

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 da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. CONCESSÃO DE VANTAGENS E DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE PATRIMÔNIO. IMUNIDADE. SUSPENSÃO.

Correta a 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.

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. CONCESSÃO DE VANTAGENS E DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE PATRIMÔNIO. ISENÇÃO. SUSPENSÃO.

Correta a 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.

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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 as receitas direta ou indiretamente geradas pelas atividades para as quais a entidade sem fins lucrativos tenha sido constituída."

Ainda que assim não o fosse, a alegação de que o ADE apenas suspendeu a imunidade e de que, por conseguinte, a isenção restou mantida, não deve ser acolhida, conforme a própria 2ª Turma da DRJ/BHE já havia indicado, cujas razões e fundamentos estão sendo adotados, aqui, e de forma complementar, enquanto razões de decidir, de acordo com o artigo 114, § 12, inciso I do Novo RICARF, aprovado pela Portaria nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023¹⁴:

"Quanto à alegação da impugnante de que teria se declarado isenta do IRPJ na DIPJ 2014 (ano-calendário de 2013), cabe ressaltar que no Termo de Notificação Fiscal foi anotado que "o contador da Funarbe informou ao Auditor-Fiscal que a DIPJ do ano-calendário de

¹⁴ Cf. Portaria MF nº 1.634/2023. Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor. [...] §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

2013 foi preenchida incorretamente, sendo que o enquadrando correto da Fundação é como imune do IRPJ".

É importante destacar ainda que, no Relatório Fiscal, para o ano-calendário de 2014, consta que a Funarbe optou por não apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), consoante IN RFB nº 1.422/2013, e que, para o ano-calendário de 2015, entregou a ECF como imune do IRPJ.

Desta forma, em relação a uma entidade imune, como no caso da Funarbe, na análise do cumprimento dos requisitos legais para gozo da imunidade tributária abrangendo todas as suas operações no período fiscalizado, tanto o Parecer Conclusivo quanto o ADE correspondente devem se ater à suspensão da imunidade em relação ao IRPJ".

Feitos estes esclarecimentos, veja-se que, aqui, serão analisadas apenas as questões relativas aos Autos de infração do IRPJ e da CSLL, os quais, a rigor, têm por objeto os fatos geradores compreendidos entre 1º trimestre/2013 e o 2º trimestre/2014, e, também, os aspectos relacionados à caracterização da responsabilidade tributária dos Srs. DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ, RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES e DANIEL LIMA CARNEIRO.

5. Das Alegações de Mérito

Conforme relatado, os Autos de infração em análise decorreram das acusações fiscais relativas (i) à identificação de resultados escriturados incorretamente como imunes e (ii) à identificação de resultados escriturados incorretamente como isentos, conforme se verifica dos trechos reproduzidos abaixo:

"RELATÓRIO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL (1º trim/2013 ao 2º trim/2014)

[...]

5. Apuração do IRPJ e da CSLL

Até a suspensão da imunidade do IRPJ e da isenção da Cofins, além de não ter obviamente efetuado quaisquer recolhimentos desses tributos, no que diz respeito à entrega de declarações para a Receita Federal, a Funarbe havia procedido da seguinte forma:

- para o ano-calendário 2013, apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) como isenta do IRPJ e desobrigada de apuração da CSLL, enquadrando-se como entidade científica;
- para o ano-calendário 2014, optou por não apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), pois não estava obrigada a fazê-lo, em razão de estar dispensada da elaboração da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições (EFD –

Contribuições), conforme disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.422 de 19/12/2013;

- para o ano-calendário 2015, entregou a ECF como imune do IRPJ e desobrigada de apuração da CSLL.

Além das escriturações acima citadas, foi também elaborada pelo sujeito passivo a Escrituração Contábil Digital (ECD) para 2014 e 2015. As ECD constam no banco de dados da Receita Federal e foram consultadas pelo Auditor-Fiscal para a execução da fiscalização. As requisições de cópia dessas ECD, onde consta a identificação do arquivo digital, estão inseridas neste processo dos Autos de Infração. Para o ano de 2013, a escrituração contábil foi realizada por meio de Livro Diário, sendo que seguem neste processo o seu termo de abertura e o de encerramento.

Após a suspensão dos citados benefícios fiscais, em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal nº 04 e nº 05, a Fundação Arthur Bernardes elaborou o “Registro de Apuração do Lucro Real” para o ano-calendário 2013, com cópia anexada neste processo. Para os anos-calendários 2014 e 2015, apresentou a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), conforme disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013, cujos recibos de entrega seguem no presente processo. Observa-se que a ECF do ano-calendário de 2015 foi retificadora, pois o contribuinte já havia apresentado a primeira como imune/isenta.

Nessas escriturações, os valores de IRPJ e de CSLL apurados pelo sujeito passivo para o 1º trimestre de 2013 ao 2º trimestre de 2014 foram os seguintes:

[...]

Da análise das escriturações fiscais e contábeis apresentadas pelo sujeito passivo para o período citado no quadro anterior, o Auditor-Fiscal constatou três erros na apuração do IRPJ e da CSLL, que serão relatados nos itens 5.1 a 5.3 a seguir. Em razão dessas incorreções, os valores devidos de IRPJ e CSLL foram recalculados pelo Auditor-Fiscal, resultando nos valores lançados nos Autos de Infração, conforme descrito no item 5.4 do presente texto.

5.1. Incorreção no valor da adição no 3º trim./2013

O primeiro erro ocorreu no 3º trimestre de 2013, em relação ao valor total de Adições ao Lucro antes do IRPJ. O valor que consta no “Registro de Apuração do Lucro Real” elaborado pela Funarbe é de R\$ 82.520,44 e foi constituído pelas seguintes rubricas:

Conta 3.6.1.05.00001 – Provisões = R\$ 2.246,40

Conta 3.6.1.05.00004 – Outras Provisões = R\$ 38.543,18

Conta 3.6.1.02.00001 – Doações e Bonificações = R\$ 41.730,86

Total de Adições 3º trim./2013 no Lalur = R\$ 82.520,44

Na Escrituração Contábil Digital da Funarbe, o saldo correto da conta 3.6.1.05.00001 – Provisões é de R\$ 22.766,40 para o 3º trimestre de 2013, sendo constituído pelos lançamentos: R\$5.966,64 em 31/07/2013, R\$ 8.847,52 em 01/09/2013 e R\$ 7.952,24 em 30/09/2013. Portanto, o total de Adições para o 3º trim/2013 é de R\$ 103.040,44, conforme abaixo demonstrado:

Conta 3.6.1.05.00001 – Provisões = R\$ 22.766,40

Conta 3.6.1.05.00004 – Outras Provisões = R\$ 38.543,18

Conta 3.6.1.02.00001 – Doações e Bonificações = R\$ 41.730,86

Total de Adições 3º trim./2013 corrigido = R\$ 103.040,44.”

Observe-se, de logo, que, no caso em apreço, a FUNARBE acabou não suscitando quaisquer alegações atinentes à apuração das bases de cálculo apuradas nos Autos de infração de IRPJ e de CSLL ou, simplesmente, relativas à sua validade e, no caso, reiterou, apenas, os fundamentos acerca do referido ADE nº 14/2017, cuja análise, a rigor, foi objeto do processo nº 10640.721658/2017-23.

Por essas razões, a autuação aqui discutida que tem por objeto as exigências de IRPJ e de CSLL as quais, a rigor, abrangem o período do 1º trimestre de 2013 ao 2º trimestre de 2014.

5.1. Das Alegações relativas às Bolsas de Pesquisa / Bolsas de Estudo

Quanto ao pagamento das bolsas, a FUNARBE alega, em síntese, que a Autoridade fiscal admitiu, expressamente, (i) que “a Fundação Arthur Bernardes pagou bolsas a seus Diretores”, bem assim (ii) que elas decorrem da “participação em projetos dos quais eles participaram”, e, ainda, (iii) que, “*A partir dos lançamentos contábeis, verifica-se que as bolsas (...) foram pagas*”, de modo que, se a Fiscalização reconhece o pagamento de bolsas, a existência das pesquisas, a participação dos diretores/pesquisadores nos respectivos projetos e a contabilização como bolsas, não há razão para afirmar que, no caso, existiu remuneração pela gestão.

Além do mais, a Recorrente sustenta que, na verdade, a FUNARBE foi autuada com base em ilações e suposições e que não há, no caso, nenhuma prova de remuneração pela gestão, sendo que, ainda que existisse alguma impropriedade na vinculação das bolsas (e não há), a questiúncula não teria o condão de alterar a natureza das verbas pagas, o que, de qualquer forma, inibiria a autuação.

De fato, veja-se que as alegações quanto ao pagamento das bolsas aos Diretores da Fundação já foram devidamente examinadas quando da análise do Recurso Voluntário interposto nos autos do PAF nº 10640.721658/2017-23, de sorte que as razões e os fundamentos ali expostos estão sendo colacionadas no tópico subsequente.

E ainda que assim não fosse, entender-se-ia por adotar, aqui, a título de complementação e enquanto razões de decidir, os fundamentos que foram perfilhados pela 2ª Turma da DRJ/BHE, a seguir reproduzidos, conforme estipula o artigo 114, § 12, inciso I do Novo RICARF:

“III. Lançamento do crédito tributário.

Afastada a preliminar de nulidade, prossegue-se com a análise da impugnação no que tange aos procedimentos fiscais que fundamentaram o lançamento do crédito tributário formalizado por meio dos autos de infração de IRPJ e CSLL.

Uma das consequências da suspensão da imunidade e isenção tributárias é que o contribuinte passa a apurar o lucro tributável em conformidade com as demais pessoas jurídicas, sujeitando-se, nos termos da legislação, à apuração do lucro real, presumido ou arbitrado.

No Relatório Fiscal de fls. 46/83, a fiscalização fez uma síntese dos fatos que fundamentaram a suspensão da imunidade do IRPJ e da isenção da CSLL. Também cuidou da apuração do IRPJ e da CSLL, detalhando especificidades que afetaram a determinação da base de cálculo do lançamento pelas regras de tributação do lucro real.

Constam ainda registros a respeito da aplicação da multa de ofício qualificada, cujos fundamentos estão relacionados a um dos fatos que motivou a suspensão da imunidade do IRPJ e da isenção da CSLL: o pagamento, de forma dissimulada, de remuneração aos Diretores Executivos pelo exercício de suas funções.

Os registros feitos no Relatório Fiscal acerca da remuneração dos diretores da Funarbe, em linhas gerais, correspondem àqueles que fundamentaram o Termo de Notificação Fiscal que inaugurou o processo de suspensão da imunidade/isenção da fundação, contendo considerações adicionais em face do Parecer Conclusivo e da manifestação de inconformidade apresentada pela Funarbe no processo nº 10640.721658/2017-23.

Na impugnação, a contestação da impugnante está essencialmente voltada contra os fatos que motivaram a descaracterização das bolsas concedidas a diretores da Funarbe e sua implicação na qualificação da multa de ofício e na responsabilização tributária.

A Funarbe contesta os argumentos expressos no Relatório Fiscal, que teria se baseado em indícios, feitos ilações, sem demonstrar que houve simulação, acrescentando que não houve nenhuma prova de remuneração pela gestão.

Indícios são fatos conhecidos, comprovados, que se ligam a outro fato que se tem de provar. São a base objetiva do raciocínio, ou da atividade mental, por via dos quais se pode chegar ao fato desconhecido. Presentes os caracteres de gravidade, precisão e concordância, prestam-se como ponto de partida para as presunções relativas, gerando o efeito de inverter o ônus da prova.

Apenas um indício, desde que veemente, pode levar à conclusão da ocorrência de um fato. Da mesma forma, vários indícios com baixo teor de gravidade e precisão, podem, somados, fazer prova do ilícito, desde que indiquem a mesma direção.

Portanto, indícios são admitidos como forma de prova no processo administrativo fiscal, cabendo a autoridade julgadora avaliar o seu peso e consistência diante dos argumentos e provas apresentados na impugnação.

Tendo por base essas premissas, cumpre analisar os elementos que fundamentaram o Relatório Fiscal em face das questões propostas pelo contraditório oferecido pela Funarbe, a fim de aquilatar o peso dos argumentos de parte a parte.

Conforme foi indicado do Relatório Fiscal, em todo o período abrangido pela ação fiscal, a Diretoria Executiva da Funarbe foi ocupada pelos seguintes servidores estatutários da UFV:

Cargo	Nome	Mandato
Diretor-Presidente	Daniel Marçal de Queiroz	23/05/2011 a 31/07/2014
Diretor Científico	Raul Narciso Carvalho Guedes	01/03/2011 a 31/07/2014
Diretor Administrativo-Financeiro	Daniel Lima Carneiro	30/07/2010 a 31/07/2014
Diretor-Presidente	Luiz Eduardo Dias	31/07/2014 a 31/07/2018
Diretor Científico	Antônio José Natali	31/07/2014 a 31/07/2018
Diretor Administrativo-Financeiro	Brício dos Santos Reis	31/07/2014 a 31/07/2018

No Relatório fiscal foi anotado que, em relação aos Diretores **Daniel Marçal de Queiroz** e **Daniel Lima Carneiro**, constata-se que suas bolsas, financiadas em sua maior parte pela Funarbe, foram pagas somente até a saída de ambos da Diretoria (julho de 2014), mesmo tendo o projeto prosseguido até o início de 2015. Além disso, foram autorizadas e liberadas pelo próprio Daniel Marçal de Queiroz, que era o coordenador do projeto e Diretor-Presidente da Funarbe, em benefício dele próprio e do Diretor Administrativo-Financeiro Daniel Lima Carneiro. Acrescenta-se que, no caso específico de Daniel Marçal de Queiroz, o seu contrato de concessão de bolsa foi assinado apenas nove dias após o seu ingresso no cargo de Diretor-Presidente da Fundação. Ou seja, ele recebeu esta bolsa praticamente durante todo o tempo em que esteve na Diretoria.

No tocante a **Daniel Lima**, a impugnante sustenta que o descasamento entre o início do mandato e o início da bolsa desmonta a tese de que ela seria remuneração. Não há como negar que o "descasamento" evidenciado constitui fato relevante no contexto da forma como a apuração fiscal foi conduzida.

Entretanto, as situações expostas no Relatório Fiscal procuraram evidenciar que todos os diretores receberam bolsas no período de seus mandatos, não necessariamente havendo uma coincidência perfeita entre as datas de concessão e finalização do projeto e o exercício do mandato, embora ela tenha ocorrido em dois casos (Daniel Marçal e Raul Narciso).

[...]

Alega a impugnante que a Funarbe argumentou que a bolsa questionada foi pactuada em 1º/3/2014 (fl. 769), cinco meses antes da posse dele no cargo de Diretor Presidente. Mais uma vez, a impugnante atesta um "descasamento" entre as datas de concessão da bolsa e o mandato do diretor.

Ressalta também que a Funarbe já teria justificado a majoração da bolsa: "a etapa em que o projeto se encontrava demandaria uma intervenção muito maior daquele docente" (fl. 843). Acrescenta ainda que o contrato da coordenadora vigorou por mais tempo (até junho/2018). Questiona ainda que a bolsa foi custeada pelo DNIT.

Neste caso, pode-se dizer que a justificativa para o aumento da bolsa é vaga e imprecisa. E o fato de a bolsa ter sido custeada pelo DNIT não diminui a importância do caso, uma vez que a Funarbe foi a responsável pela administração de recursos de terceiros captados para o pagamento da bolsa.

Registre-se que na impugnação, a Funarbe não se posicionou quanto à afirmação contida no Relatório Fiscal, segundo a qual a bolsa concedida a Luiz Eduardo Dias foi numa modalidade que não estava prevista no plano de trabalho do projeto.

[...]

Na impugnação, afirma a Funarbe que já teria esclarecido que os projetos em questão "se enquadram na modalidade do tipo 'C', cujas fontes de financiamento são pública e privada" (fl. 665). Os Termos de Outorga de fls. 708/720 e 730/739 não prevêm o pagamento de bolsas e nenhum centavo dos recursos disponibilizados pela FAPEMIG (financiadora nos dois casos) foi destinado a essa finalidade. Nos casos em foco, as bolsas foram pleiteadas perante a Funarbe e foram aprovadas após a apresentação dos respectivos "Planos de Trabalho" (fls. 703/705 e 723/727). Destaca, assim, que os artigos 21 da Resolução nº 8/2012 e 5º das Resoluções nº 1/2013 e 1/2014 foram cumpridos.

Assevera ainda que os próprios Termos de Outorga firmados com a FAPEMIG estabelecem, expressamente, a possibilidade de "aporte de quaisquer outros recursos (...) a qualquer título" no projeto (sem nenhuma responsabilidade da financiadora pública) (parágrafo único da cláusula primeira das avenças às fls. 709 e 731).

Conclui que as bolsas concedidas aos Professores Raul e Natali estão em consonância com as resoluções e com os Termos de Outorga, acrescentando que, se não fosse assim, a FAPEMIG não teria aprovado as respectivas prestações de contas (docs. anexos).

De acordo com o art. 5º das Resoluções nº 1/2013 e 1/2014 (fls. 646/653), expedidas pela própria Funarbe como Regulamento Geral de Bolsas, somente poderão ser caracterizadas como bolsas aquelas que estiverem expressamente previstas no Plano de Trabalho dos Projetos a que se refere, com identificação da

modalidade, dos valores, da quantidade e da periodicidade. Semelhante dispositivo já constava do art. 20 da Resolução nº 08/2012 do Conselho Universitário da UFV (fls. 636/645).

A impugnante sustenta que houve financiamento privado das bolsas concedidas, por meio da Funarbe, aprovadas nos respectivos Planos de Trabalho firmados com a fundação. Os documentos de fls. 703/705 e 723/727 são constituídos do contrato de concessão de bolsa pela Funarbe e dos planos de trabalho vinculados aos projetos outorgados pela FAPEMIG.

Contudo, é fato que não há previsão expressa de concessão de bolsa nos planos de trabalho pertinentes aos projetos outorgados pela FAPEMIG (a concessão de bolsa foi prevista apenas nos contratos da Funarbe, ainda que façam referência aos projetos relacionados à FAPEMIG). A rigor, portanto, não houve atendimento às disposições do art. 5º das Resoluções nº 1/2013 e 1/2014. A cláusula constante dos Termos de Outorga prevendo aporte extra de recursos no projeto é genérica e não supre a necessidade da previsão expressa de concessão de bolsa.

Desta forma, ficou evidente que recursos extras podem ser aportados por terceiros, mas as bolsas devem estar previstas no projeto a que se referem, e não o foram nos casos da FAPEMIG. Embora as Resoluções nº 1/2013 e 1/2014 sejam de lavra da própria Funarbe, elas passaram ao largo dessa situação retratada nos autos

Além disso, relativamente a **Raul Narciso**, constou do Relatório Fiscal que o projeto de pesquisa teve início em 2009, mas a bolsa somente começou a ser paga em março de 2011, ou seja, o pesquisador desenvolveu o projeto sem o recebimento de bolsa por quase dois anos e a Funarbe somente resolveu incentivá-lo com esta verba justamente quando ele ingressou na sua Diretoria Executiva; o encerramento do convênio com a FAPEMIG, financiadora do projeto, ocorreu no final de 2013, mas ainda assim o bolsista continuou a receber a bolsa mensal por parte da Funarbe até sua saída da Diretoria, em julho de 2014; e o coordenador do projeto e responsável pela liberação da bolsa era o próprio bolsista, que aprovou a bolsa para si mesmo.

[...]

Em relação a essas questões, a impugnante alega que, apesar da acumulação de funções, nenhum diretor da Funarbe assinou contratos de concessão de bolsa com a entidade na condição de bolsista/beneficiário e de representante legal. Nos casos em que os diretores foram beneficiários das bolsas, a Funarbe foi representada por outros diretores (fls. 667/681, 695/696, 701/702, 721/722, 740/741 e 768/769). Em vista disso, "cai por terra" a assertiva de que membros da Diretoria Executiva concederam bolsas a eles mesmos. Foi observado ainda que as bolsas em questão também só foram autorizadas após a anuência expressa da UFV.

Em nenhum momento a fiscalização afirmou que a concessão de bolsa dependia exclusivamente da autorização do coordenador/bolsista nos casos assinalados, apenas apontou os casos em que o próprio coordenador também é o beneficiário da bolsa concedida.

No Relatório Fiscal, consta que todos os aportes custeados pela Funarbe em benefício dos Diretores foram registrados em conta contábil imprópria, a débito da conta de Receita "Inex" (cód. 3.3.1.01.00009), pertencente ao subgrupo Aplicações Financeiras (3.3.1.01), do grupo Outras Receitas Operacionais. O mesmo não aconteceu com as bolsas pagas pelo Funarpex e com todos os demais desembolsos financeiros realizados nos seus programas oficiais de apoio, que foram lançados a débito na conta de despesa. Embora o uso de conta imprópria não tenha afetado o resultado contábil, já que o lançamento foi feito a débito de conta de resultado, esse procedimento compromete a transparência da contabilidade.

A impugnante sustenta que o vício não impediu a auditoria de acessar todas as informações necessárias e apreender tudo o que quis. Aliás, a fiscalização admite, expressamente, que (i) se valeu das informações da contabilidade e (ii) que as impropriedades não desqualificam a escrita. Não bastasse isso, as "contas" e a "gestão" da Funarbe foram devidamente aprovadas por Auditoria Externa, pelo Conselho Universitário da UFV e pelo Ministério Público (a relativa a 2013 já foi aprovada; as referentes a 2014 e 2015 ainda estão em análise — docs. anexos).

O elemento essencial neste caso é que a fiscalização evidenciou mais uma inconformidade relacionada aos pagamentos de bolsas para os diretores da fundação. E mais, na avaliação final do conjunto probatório, a contabilização imprópria gerou distorções que dificultaram a auditoria contábil na busca das irregularidades cometidas pela fundação, tanto que tais erros passaram despercebidos na auditoria externa, mencionada pela Funarbe, que aprovou as contas e gestão da fundação sem ressalvas quanto a esta questão.

Em relação à assertiva de que bolsas foram concedidas "em desacordo com as normas internas da Universidade Federal de Viçosa e da própria Fundação Arthur Bernardes", a impugnante esclarece questões específicas relacionadas às bolsas tipo "A", para enfatizar que não há empecilho à concessão, desde que "os resultados das atividades realizadas não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços" (art. 11 da Resolução nº 1/2013). A análise é feita caso a caso.

Conforme constou do Relatório Fiscal, os projetos classificados como do tipo "A" não poderiam ensejar a concessão de bolsas, pois conforme o art. 20 Resolução CONSU/UFV nº 8/2012, os projetos que possibilitam as bolsas são os dos tipos "B", "C" e "D".

O referido art. 20 da Resolução CONSU/UFV nº 8/2012 assim determina:

CAPÍTULO VI – DA CONCESSÃO DE BOLSAS E ESTÁGIOS

Art. 20. Os projetos dos tipos B, C e D poderão prever a concessão de bolsas de ensino, pesquisa, extensão ou estímulo à inovação, pela fundação de apoio, conforme a classificação dos projetos prevista no art. 6º, §1º, desde que indicada a fonte de recursos, obtida no âmbito da atividade realizada.

Parágrafo único. A concessão de bolsas também estará sujeita a regulamento próprio da fundação de apoio.”

O argumento defendido pela impugnante colide frontalmente com a determinação da Resolução do Conselho Universitário da UFV e expõe, mais uma vez, uma inconsistência na concessão de bolsas aos diretores, no caso relativamente aos projetos “Difusão de Tecnologia em Agricultura de Precisão”, desenvolvidos pelo Prof. **Daniel Marçal de Queiroz** e pelo servidor **Daniel Lima Carneiro**, e “Gestão Financeira em Cooperativas Agropecuárias das Mesorregiões Sul e Zona da Mata de Minas Gerais”, do Prof. **Brício dos Santos Reis**, classificados na modalidade do tipo “A”, conforme anotado no Relatório Fiscal.

A impugnante menciona ainda a existência de outros contratos firmados nestas mesmas condições com docentes que não integram a Diretoria e o fato de os pagamentos de bolsas terem sido feitos em valor compatível com aquelas destinadas aos pesquisadores/diretores da Funarbe. Entretanto, estes fatos não justificam mais uma irregularidade cometida pela Funarbe na concessão de bolsas para seus diretores relativamente aos projetos classificados como do Tipo "A".

No Relatório Fiscal, consta que, da análise da contabilidade da Funarbe nos anos de 2013 a 2015, verificou-se que pagamentos de bolsas a docentes foram realizados somente por meio do programa “Funarpex”, criado para incentivar jovens docentes. Registrou ainda que os únicos suportes financeiros dados pela Funarbe, a título de bolsas para docentes, fora do programa Funarpex, foram os angariados por seus Diretores Professores **Daniel Marçal de Queiroz**, **Raul Narciso Carvalho Guedes**, **Antônio José Natali** e **Brício dos Santos Reis**. Essas bolsas para Diretores não faziam parte de seus programas institucionais de apoio, constituindo-se em uma exceção. Além disso, os valores pagos a esses Diretores foram muito superiores ao valor mensal de R\$ 900,00 pago como bolsa aos professores beneficiários do programa Funarpex. Quanto aos servidores Técnico-Administrativos, **Daniel Lima Carneiro** foi o único da UFV a receber bolsa da Funarbe nos anos de 2013 a 2015.

A impugnante argumenta que, em relação ao Funarpex, o programa está voltado para jovens docentes. A opção da Funarbe foi conceder 12 bolsas de R\$ 900,00 por 12 meses visando atingir o maior número possível de interessados (edital anexo). Como os pesquisadores/membros da diretoria não são "jovens docentes" e os projetos de que eles participam são de alta complexidade, a comparação das bolsas concedidas com as do Funarpex é completamente despropositada.

A fiscalização, em momento algum, considerou que os membros da Diretoria deveriam receber bolsas do programa Funarpex, até mesmo porque nos registros

feitos no Relatório Fiscal já havia sido constatado que este programa foi "criado para incentivar jovens docentes...".

O fato evidenciado pela autoridade fiscal é que, entre os diversos programas de incentivo educacionais da UFV, o Funarpex era o único voltado para concessão de bolsas para docentes, tendo enfatizado que os únicos suportes financeiros dados pela Funarbe, a título de bolsas para docentes, fora do programa Funarpex, foram os angariados por seus diretores, e ainda que Daniel Lima Carneiro foi o único servidor Técnico-Administrativo da UFV a receber bolsa da Funarbe nos anos de 2013 a 2015. Portanto, as bolsas concedidas nestas condições não faziam parte dos programas institucionais de apoio da UFV, constituindo-se em exceção.

A impugnante não respondeu a estas questões.

Fazendo uma síntese das questões analisadas, verifica-se que, na impugnação, a Funarbe atacou os indícios, evidenciou falhas, inconsistências em alguns casos, justificou situações específicas, mas também deixou de explicar ou apresentou justificativas vagas e contraditórias em relação a outras situações.

Assim, a impugnante defendeu enfaticamente o "descasamento" de datas entre períodos de concessão de bolsas e exercícios dos mandatos na Diretoria da Funarbe, porém, além dos dois casos em que esta "coincidência" ocorreu (**Daniel Marçal e Raul Narciso**), em relação aos demais, sempre houve um "casamento parcial" que não pode ser ignorado no contexto das demais apurações feitas na ação fiscal que resultaram na formação do conjunto probatório.

A coincidência total sugerida pela impugnante entre as datas de concessão e finalização das bolsas e os mandatos dos diretores, de forma a comprovar a tese da fiscalização, somente existiria numa situação de fratura exposta da infração, nem sempre presente em atos engendrados com o objetivo de dissimular a situação de fato ocorrida (remuneração de diretor).

[...]

Em relação a **Raul Narciso**, ficou sem resposta o fato de que o projeto de pesquisa teve início em 2009, mas a bolsa somente começou a ser paga em março de 2011; e o encerramento do convênio com a FAPEMIG, financiadora do projeto, ocorreu no final de 2013, mas ainda assim o bolsista continuou a receber a bolsa mensal por parte da Funarbe até sua saída da Diretoria, em julho de 2014.

[...]

Em relação aos projetos classificados como de modalidade Tipo "A", relacionados a atuação de **Daniel Marçal de Queiroz, Daniel Lima Carneiro e Brício dos Santos Reis**, ficou confirmado que não há previsão de bolsas para esta modalidade, consoante disposto no art. 20 Resolução nº 08/2012 do Conselho Universitário da UFV.

E outra questão de suma importância reside na constatação feita pela fiscalização de que as bolsas concedidas aos diretores não constaram dos programas de

incentivo educacionais da UFV. A fiscalização observou que o único programa de concessão de bolsas para docentes era o Funarpex, destinado a incentivar jovens docentes. A impugnante apenas justificou a não inserção no programa Funarpex, mas não respondeu em qual programa institucional da UFV estas bolsas estavam respaldadas.

Os indícios apontados no trabalho fiscal, que remanesceram do confronto entre os fatos apurados pela fiscalização e as alegações da impugnante, são consistentes, convergentes e, mantiveram, em sua essência, os fundamentos da autuação, ao revelarem que as bolsas concedidas ao diretores, em sua aparente formalidade, constituíram remuneração dissimulada pela prestação de serviços.

Registre-se ainda que a análise do caso ora empreendida, no que respeita às questões atinentes à remuneração de diretores da Funarbe, não difere muito daquela feita no processo nº 10640.721658/2017-23, referente ao ADE DRF/JFA nº 14/2017, que determinou a suspensão da imunidade/isenção da Funarbe, no qual a matéria também foi debatida por essa mesma 2ª Turma da DRJ/BHE.

Pode-se concluir, dentro das premissas definidas, que a apuração fiscal neste caso se fundou num conjunto extenso de indícios que sinalizaram que os pagamentos de bolsas concedidas a diretores da Funarbe representaram uma forma disfarçada de remuneração pela prestação de serviços, com implicações diretas na suspensão da imunidade/isenção da Funarbe e também na aplicação da multa de ofício e na responsabilização tributária, como se verá adiante.”

Por essas razões, afirma-se que a Fiscalização se fundou num conjunto extenso de fatos e indícios que sinalizaram que os pagamentos de bolsas concedidas a diretores da Funarbe representaram uma forma disfarçada de remuneração pela prestação de serviços, com implicações diretas na suspensão da imunidade/isenção da Funarbe.

5.2. Das Alegações acerca da Aplicação da Multa Qualificada

Os Recorrentes alegam, em resumo, que tanto a autuação fiscal quanto o acórdão recorrido não indicam a conduta de fraude, conluio ou sonegação realizada no caso concreto. Isto porque, em sua visão: *não houve remuneração pelo cargo de gestor, mas um singelo pagamento de bolsas em contrapartida a projetos de pesquisa reconhecidamente executados. O que queria a fiscalização? Que o labor dos pesquisadores não fosse remunerado? Não seria justo a FUNARBE se apropriar do suor dos cientistas. E mais: a auditoria fiscal conseguiu demonstrar a desconexão entre os valores pagos e a pesquisa feita? Ou o liame entre os valores pagos e as funções diretivas? Não. Enfim, não houve sequer infração. Do dolo que desencadeia a multa qualificada, então, não se pode nem cogitar.*

Esclarecem, ainda, que a FUNARBE reconheceu o equívoco ab initio e já o corrigiu (em 2016), sendo certo, ainda, que o engano não chegou a comprometer a regularidade da

escrituração (a auditoria reconhece a solidez e a validade da escrita "com todas as letras"). E mais, segundo ela, eventual conluio entre os diretores (que nunca existiu) também não serviria de justificativa para exasperar multa imposta à fundação, a qual, no caso, estaria sendo penalizada por conduta de terceiros.

Por fim, os Recorrentes aduzem que:

1º) Em procedimento "instaurado para apurar denúncia de 'que diretores da FUNARBE, atuando como coordenadores/gestores de convênios não públicos/internos, teriam retirado como 'boisas' desses convênios, valores que seria receitas da própria fundação", o Ministério Público de Minas Gerais concluiu, "Após detida análise dos autos e profunda investigação realizada", (i) "que a higidez finalística e patrimonial da FUNDAÇÃO ARTHUR BERNARDES não foi comprometida pelos fatos apurados" e (ii) que "não existem mais motivos para a atuação desta Curadoria das Fundações, pois não foram vislumbradas violações aos termos do estatuto da FUNARBE ou às normas da Resolução PGJ nº 30/2015" (certidão anexa).

2o) Ao analisar a atuação lavrada pela DRF/Juiz de Fora contra o Professor Raul Narciso, a DRF/SP desqualificou a multa:

Pois bem. Observe-se, de logo, que o artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a multa qualificada no percentual de 150%, a qual deve ser aplicada nas hipóteses em que há ação dolosa praticada de acordo com as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.5020/1964. Confira-se:

"Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)."

Veja-se que a imposição da multa qualificada no percentual de 150% pressupõe a comprovação de dois elementos que, embora estejam relacionados, são distintos. De um lado, deve haver a comprovação de que ocorreu o fato gerador de um determinado tributo sem o seu pagamento – o que, por si só, já enseja a incidência da multa de ofício de 75% -, e, de outro lado,

dever haver a comprovação de que o inadimplemento do tributo ocorreu por meio de sonegação, de fraude ou de conluio¹⁵ A redação do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 é bastante clara ao dispor que a multa será duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 os quais, respectivamente, tratam dos institutos da sonegação, da fraude e do conluio. É ver-se:

“Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.”

O traço característico e comum nas três modalidades é a conduta dolosa. O *dolo* corresponde a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, ou seja, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado – trata-se do elemento volitivo –, somado a um elemento adicional que, no caso, consubstancia-se na consciência da antijuridicidade por parte do agente, quer dizer, no saber que se encontrava por realizar uma conduta vedada – é a própria *consciência do ilícito*. Em síntese, o *dolo*, o qual, aliás, consubstancia-se em elementos relativos à vontade e à consciência, é, portanto, o requisito inafastável para que a multa seja aplicada na modalidade qualificada.

Ao comentar sobre a figura do *dolo*, João Carlos de Lima Junior¹⁶ afirma que

“O dolo possui diferentes teorias e o conceito depende daquela adotada (...).

[....]

Percebe-se que, em todas as teorias, a coincidência reside no elemento volitivo, na vontade consciente de realizar a conduta típica e causar o resultado. Logo, livre do afunilamento da opção teórica, para que exista a qualificação da penalidade tributária, é imprescindível que o sujeito passivo tenha agido intencionalmente no sentido de realizar o previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64

[...]

¹⁵ HALPERIN, Eduardo Kowarick. Multa Qualificada no Direito Tributário. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 31.

¹⁶ LIMA JUNIOR, João Carlos de. Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 170-174.

“Logo, impõe-se ao agente a consciência em relação à conduta praticada, é necessário que ele saiba que está que ele saiba que está realizado o comportamento vedado; da mesma forma o resultado, o sujeito passivo há de conhecer o produto da sua ação; em complemento, exige-se que haja a percepção, por parte de quem age, que a conduta pode ter como consequência o resultado. Finalmente, o dolo requer a vontade de agir e de causar o resultado.”

Em tom de arremate, é preciso consignar, ainda, que a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% exige que o *dolo* seja comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência, ou seja, a hipótese que a Autoridade fiscal deve comprovar para aplicar a multa qualificada é a de que a conduta do sujeito passivo só ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita.

Essa é a linha de entendimento que tem sido sustentada por Eduardo Kowarick Halperin¹⁷:

“Da contraposição do *standard* probatório exigido para a comprovação da sonegação, da fraude e do conluio (prova acima de qualquer dúvida razoável) com a hipótese que deve ser comprovada para que seja caracterizado o dolo (conduta ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita), resulta que não basta que o dolo seja comprovado: ele deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência. Se, de um lado, a Fiscalização comprova que uma determinada conduta ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita, mas, de outro lado, o contribuinte demonstra que ela também ganha sentido à luz de uma finalidade lícita, isso não significa que a Fiscalização não comprovou a hipótese – apenas significa que ela não cumpriu com o seu ônus de comprovar a referida hipótese *acima de qualquer dúvida razoável*. Disso conclui-se que, na verdade, a hipótese que a Fiscalização deve comprovar para aplicar a multa qualificada é que a conduta *SÓ ganha sentido à luz de uma finalidade ilícita* – se ela também ganhar sentido à luz de uma finalidade lícita, existirão dúvidas razoáveis a respeito do caráter doloso da conduta.” (grifei).

Conforme tenho defendido¹⁸, a redação do artigo 44 da Lei 9430/1996¹⁹ já adota o percentual mínimo de 75%, o que significa dizer, pois, que a qualificação da multa é medida de

¹⁷ HALPERIN, Eduardo Kowarick. Multa Qualificada no Direito Tributário. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 202, p. 58.

¹⁸ PRZEPIORKA, Michell; NÓBREGA, Sávio Salomão de Almeida. O dever jurídico da prova dos elementos ensejadores da qualificação da multa de ofício à luz da jurisprudência do CARF. In. Thabitta de S. Rocha; Bruno Rodrigues Teixeira de Lima (coord.). Controvérsias no Direito Tributário Contemporâneo. Belo Horizonte, São Paulo: D’Plácido, 2023.

¹⁹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na

caráter excepcional e, portanto, caberá à própria Autoridade fiscal o *dever jurídico da prova* no sentido de demonstrar, cabalmente, que o contribuinte praticou quaisquer daquelas condutas dolosas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Inclusive, veja-se que, após o advento da Lei nº 14.689/2023, este posicionamento acabou sendo positivado no parágrafo § 1º-C do 44 da Lei nº 9430/96:

“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. (*omissis*).

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo.”

Portanto, quando não restar caracterizada uma das hipóteses previstas na legislação, pode-se dizer que a multa qualificada é aplicada em desacordo com a própria finalidade da sanção e, por isso mesmo, configurar-se-á desvio de finalidade da norma²⁰.

Pois bem. No caso concreto, extrai-se do Termo de Verificação Fiscal que a multa foi aplicada na modalidade qualificada em razão das seguintes circunstâncias:

“RELATÓRIO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL (1º trim/2013 ao 2º trim/2014)

[...]

6.3. Justificativa para aplicação da multa de 150%

Considerando que a Funarbe pagou bolsas a seus dirigentes em contraprestação pelo exercício de suas funções, fundamentado no seu estatuto social e baseado na legislação apresentada no item 7.2 do presente texto, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015 (foco da ação fiscal), tem-se que:

forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

²⁰ PRZEPIORKA, Michell; NÓBREGA, Sávio Salomão de Almeida. O dever jurídico da prova dos elementos ensejadores da qualificação da multa de ofício à luz da jurisprudência do CARF. In. Thabitta de S. Rocha; Bruno Rodrigues Teixeira de Lima (coord.). **Controvérsias no Direito Tributário Contemporâneo**. Belo Horizonte, São Paulo : D’Plácido, 2023.

I – Era expressamente vedado a Funarbe remunerar seus Diretores Executivos pelo exercício de suas atribuições, conforme § 1º do art. 15 de seu estatuto;

II – Até 15/10/2013, a remuneração aos Diretores também era totalmente proibida por força da alínea “a”, § 2º, art. 12 da Lei nº 9.532/97;

III – A partir de 25/09/2013, com a publicação da Lei nº 12.863, que introduziu o § 5º, art. 4º, da Lei nº 8.958/94 e o inc. I, § 4º, art. 20, da Lei nº 12.772/12, ficou claro, por meio de leis específicas, que a participação de servidores e professores das Universidades Federais em órgãos de direção da Funarbe somente era permitida de forma não remunerada;

IV – Ainda que a estatuto autorizasse a remuneração dos dirigentes e ainda que não houvesse a proibição específica para as Fundações de Apoio introduzida pela Lei nº 12.863/13, o pagamento das bolsas aos Diretores pelo exercício de seus cargos estaria irregular também a partir de 28/07/2015, pois a Funarbe não fez a comunicação ao Ministério Público, conforme exigência imposta pela nova redação da alínea “a”, § 2º, art. 12 da Lei nº 9.532/97, dada pela Lei nº 13.204/15;

V – Ciente das proibições contidas no seu estatuto e na legislação mencionada, a Funarbe optou por remunerar seus gestores de forma dissimulada, por meio de pretensas bolsas. Essa irregularidade foi cometida de forma intencional e obscura, configurando distribuição de rendas da Fundação para seus Diretores Executivos, em flagrante descumprimento do requisito previsto no inc. I, do art. 14, do CTN.

Em razão da forma como as remunerações foram pagas e contabilizadas pela Fundação Arthur Bernardes e pelo impacto tributário gerado, nos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL foi aplicada a multa de ofício de 150%, conforme o artigo 44, inc. I e §1º, da Lei nº 9.430/96 c/c os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A seguir estão transcritos esses dispositivos legais:

(...)

A situação encontrada na Funarbe se amolda perfeitamente na Lei nº 4.502/64. Os pagamentos aos Diretores foram efetuados como sendo bolsas vinculadas a projetos de pesquisa e extensão, inclusive isentas de imposto sobre a renda na fonte, nos termos do artigo 26 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995. Com base nas provas colhidas, a Fiscalização demonstrou que esses pagamentos tinham natureza diversa da registrada pela Funarbe, sendo efetivamente uma contraprestação pelo exercício das funções que seus beneficiários ocupavam na Diretoria.

Ao pagar as remunerações por meio de bolsas, o intuito foi o de dar aparente licitude a este ato, como forma de evitar a vedação de remunerar dirigentes, que existia no estatuto social e na legislação de regência. Com isso a Funarbe continuou a se declarar como imune ao IRPJ e isenta da CSLL. Está precisamente

consubstanciada a sonegação, a fraude e o conluio, conforme definidos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

A ação executada pela instituição fiscalizada foi dolosa, pois não se remunera alguém sem intenção, principalmente, ao ser realizada de forma dissimulada. Tal procedimento impediu o conhecimento, por parte da Receita Federal, da sua real condição pessoal: contribuinte não sujeito à imunidade e isenção fiscais (inc. II, art. 71, da Lei nº 4.502/64). Em consequência, a conduta fraudulenta resultou na falta de declaração e de recolhimento dos tributos devidos, em razão da modificação das características do fato gerador: lucro anual sujeito ao IRPJ e à CSLL foi registrado como “superávit do exercício” imune e isento (art. 72 da Lei nº 4.502/64). O conluio ocorreu por meio da aliança dolosa entre os Diretores, que, no papel de gestores da Fundação, aprovaram o pagamento das falsas bolsas e, na qualidade de “bolsistas”, foram os beneficiários dessas remunerações.

Vale ressaltar que a contabilização dos valores desembolsados pela Funarbe com as bolsas pagas aos Diretores foi feita com lançamento a débito de conta de receita de aplicações financeiras (conta denominada “Inex” – cód. 3.3.1.01.00009). A utilização desta conta absolutamente imprópria ocultou esses pagamentos na escrituração, sendo somente encontrados a partir da análise realizada na auditoria. Além disso, embora não tenha alterado o resultado líquido da Fundação, os lançamentos incorretos distorceram as Demonstrações de Resultado dos Exercícios, já que reduziram as receitas financeiras, ao invés de aumentar as despesas da entidade. E essa situação não pode ser minimizada a um equívoco ou erro isolado, já que todos os dispêndios da Funarbe para os projetos em que os Diretores receberam bolsas foram contabilizados na conta “Inex”, de janeiro/2013 a dezembro/2015.

Além da contabilização incorreta, a fraude e a sonegação também foram concretizadas nos seguintes ações e omissões:

- apresentação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano calendário de 2013 como isenta do IRPJ e desobrigada de apuração da CSLL (ficha 01) e sem a informação das remunerações dos Diretores na ficha 61B – “Rendimentos de Dirigentes e Conselheiros”;
- falta de entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) para o ano calendário 2014, aproveitando-se da dispensa desta obrigação acessória para as entidades isentas e imunes, com a consequente não informação de suas receitas e lucros para a Receita Federal (a dispensa constava no art. 1º, §2º, inc. IV, da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19/12/2013, na redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.524, de 08/12/2014);
- entrega da ECF do ano calendário 2015 como imune do IRPJ e desobrigada de apuração da CSLL e sem informação das remunerações dos Diretores no registro “Y612 – Rendimentos de Dirigentes e Conselheiros – Imunes ou Isentas”.

O fato é que, ao analisar a validade dos pagamentos das “bolsas” aos Diretores nos autos do PAF nº 10640.721658/2017-23, acabei consignando o seguinte:

“No caso vertente, a Fiscalização foi capaz de demonstrar que, de forma substancial, a FUNARBE somente concedeu bolsa às pessoas físicas acima relacionadas em decorrência da sua investidura em cargos de diretoria. Substancialmente, portanto, havia uma certa coincidência entre o exercício do cargo de diretoria na Recorrente e a concessão das bolsas, muito embora, e tal como a própria Recorrente apontou, não houvesse uma coincidência exata de datas em 100% dos casos. Tal inexistência de coincidência exata, no entanto, não tem o condão de desmerecer o conjunto das circunstâncias e peculiaridades do caso concreto, que, gradualmente, revelaram que a Recorrente remunerou seus diretores, em descompasso com prescreve o referido artigo 12, § 2º, alínea “a” da Lei nº 9.532/1997.

Como bem exposto pela 2ª Turma da DRJ/BHE, e relativamente ao Diretor DANIEL LIMA CARNEIRO, por exemplo o pagamento de sua bolsa foi interrompido precisamente no momento de sua saída da diretoria em julho de 2014. As insurgências da Recorrente em seu apelo foram insuficientes para desmerecer essa importante constatação, a qual, de toda forma, e como será visto abaixo, não é isolada sobre o fato de que a Recorrente acabou remunerando seus diretores.

Os Diretores DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ e DANIEL LIMA CARNEIRO tiveram a maior parte de suas bolsas financiadas pela FUNARBE, sendo que as bolsas foram pagas apenas até a saída de ambos da diretoria em julho de 2014, mesmo que o projeto tenha continuado até o início de 2015. Isto é, os diretores receberam bolsas durante seus mandatos a despeito de, como já dito, não haver uma coincidência perfeita, em todos os casos, entre as datas de concessão e finalização do projeto e o exercício do mandato.

Em relação ao Diretor LUIZ EDUARDO DIAS, note-se que a Fiscalização registrou duas bolsas, sendo que a considerada como remuneração está relacionada ao projeto “*Gestão Ambiental*”. A Autoridade fiscal evidenciou um aumento significativo no valor da bolsa após o professor assumir a função de diretor, ultrapassando a remuneração da coordenadora do projeto e sendo de uma modalidade não prevista no plano de trabalho. Mais uma vez, as explicações lançadas pela FUNARBE em seu Recurso Voluntário não são convincentes o suficiente para desmerecer o trabalho da Fiscalização nessa parte. Sobre esse ponto, pede-se licença para transcrever o seguinte trecho da acusação fiscal sobre a situação do aludido Diretor:

“O ‘contrato de concessão e doação de bolsa’ do Sr. Luiz Eduardo Dias é de 01/03/2014 e o valor estabelecido foi de R\$ 5.200,00 por mês, montante compatível com a modalidade “DCR – nível B” do plano de trabalho do projeto. Passados seis meses, por meio de termo aditivo de 01/09/2014, **a bolsa deste Professor foi alterada para a modalidade “Professor Visitante Nacional Sênior (PVNS)” no valor de R\$ 8.905,42.**” (grifei).

Aliás, conforme destacado, não se pode dizer que a bolsa tinha valor irrisório ou incompatível com a remuneração de um Diretor.

No caso da bolsa concedida a RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES, a Fiscalização demonstrou que o Termo de Outorga não previa a concessão de bolsas conforme exigido

nas resoluções. E mais: neste particular, há uma perfeita coincidência entre o início e o fim do exercício do cargo de diretoria com a concessão das bolsas. Adicionalmente, a Fiscalização revelou que o projeto de pesquisa teve início em 2009, mas, por outro lado, a bolsa só começou a ser efetivamente concedida em março de 2011. Ou seja, o pesquisador conduziu o projeto por quase dois anos sem receber a bolsa correspondente. A FUNARBE realizou os pagamentos precisamente quando RAUL NARCISO CARVALHO assumiu um cargo na sua Diretoria Executiva. É importante notar, ainda, que, mesmo após o encerramento do convênio com a FAPEMIG que, a rigor, era financiadora do projeto, no final de 2013, o bolsista continuou a receber a bolsa mensal da FUNARBE até sua saída da Diretoria em julho de 2014. Aliás, percebe-se, ainda, que o próprio bolsista, que também era o coordenador do projeto e responsável pela liberação da bolsa, aprovou a concessão da bolsa para si mesmo.

Além do mais, observe-se que essa situação ocorreu, de forma semelhante, com o Diretor ANTÔNIO JOSÉ NATALI, já que o Termo de Outorga solicitava uma bolsa de iniciação científica, não reconhecida, mas cujo valor foi integralmente custeado pela FUNARBE e, no caso, acabou superando o montante fixado no Termo de Outorga. Como indicado pela Autoridade autuante, este é outro exemplo de uma bolsa financiada diretamente pela FUNARBE destinada a um Diretor, cujo pagamento teve início durante o desenvolvimento do projeto e no período em que ele assumiu a posição de Direção. Novamente, destaca-se que o próprio beneficiário da bolsa, que também atuava como coordenador do projeto e responsável pelos seus recursos, aprovou a concessão da bolsa para si mesmo.

Nesse contexto, vale destacar uma circunstância que restou apontada pela Autoridade fiscal que, a rigor, é de todo relevante. É que, ao examinar as demonstrações contábeis da FUNARBE dos anos de 2013 a 2015, a Autoridade constatou que os pagamentos de bolsas a professores foram efetuados, exclusivamente, por meio do programa “FUNARPEX”, o qual foi criado para incentivar jovens docentes, bem assim que os únicos suportes financeiros concedidos pela FUNARBE, sob a forma de bolsas para docentes fora do programa FUNARPEX, foram destinados aos Diretores Professores DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ, RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES, ANTÔNIO JOSÉ NATALI e BRÍCIO DOS SANTOS REIS.

É relevante notar, ainda, que os valores pagos a esses Diretores foram consideravelmente superiores ao montante mensal de R\$ 900,00, que é o valor estipulado para as bolsas dos professores beneficiários do programa FUNARPEX. E quanto aos servidores Técnico-Administrativos, destaca-se que DANIEL LIMA CARNEIRO foi o único da UFV a receber bolsa da FUNARBE nos anos de 2013 a 2015.

Mas não é só. A Autoridade fiscal apurou que todos os aportes financeiros efetuados pela FUNARBE em favor dos Diretores foram contabilizados em uma conta inadequada, já que a Fundação acabou debitando a Receita “Inex” (cód. 3.3.1.01.00009), pertencente ao subgrupo de Aplicações Financeiras (3.3.1.01), do grupo de Outras Receitas Operacionais, sendo que essa prática não era aplicada às bolsas pagas pelo FUNARPEX e a todos os outros desembolsos financeiros realizados nos programas oficiais de apoio, os quais foram lançados como débito na conta de despesa. Aliás, veja-se que a própria Recorrente confessou o equívoco no que diz com essa forma contabilização e, mais uma vez, nota-se que suas explicações foram insuficientes para afastar o valor probatório dessa circunstância. Vale dizer, embora a contabilidade não tenha impedido a checagem, é indubitável que tais erros afetaram a transparência das informações.

A Fiscalização também demonstrou que os projetos categorizados como tipo “A” não estavam aptos a receber a concessão de bolsas, uma vez que, de acordo com o artigo 20 da Resolução CONSU/UFV nº 8/2012, a atribuição de bolsas era reservada aos projetos classificados como tipos “B”, “C” e “D”, sendo que, a despeito dessa vedação, a Recorrente concedeu bolsas no projeto “*Difusão de Tecnologia em Agricultura de Precisão*”, conduzido por DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ e por DANIEL LIMA CARNEIRO, e, também, no projeto “*Gestão Financeira em Cooperativas Agropecuárias das Mesorregiões Sul e Zona da Mata de Minas Gerais*”, liderado por BRÍCIO DOS SANTOS REIS, os quais, a rigor, foram classificados na modalidade do tipo “A”.

Aliás, veja-se que a referida Resolução CONSU/UFV nº 8/2012, vigente nos anos-calendário em referência, previa, realmente, a concessão de bolsas apenas para os projetos dos tipos “B”, “C” e “D”, e não para o tipo “A”, do que se conclui, *a contrario sensu*, que inexistia permissão para a concessão de bolsas para projetos do tipo “A”. Sobre esse ponto, veja-se que o artigo 20, parágrafo único da Resolução CONSU/UFV nº 8/2012 não criou nenhuma exceção a essa regra, já que, ao prever que a concessão de bolsas estava sujeita a regulamento próprio da Fundação de apoio, a concessão de bolsas, quando cabível, estaria sujeita ao regulamento. É ver-se:

“Resolução CONSU/UFV nº 8/2012

CAPÍTULO VI – DA CONCESSÃO DE BOLSAS E ESTÁGIOS

Art. 20. Os projetos dos tipos B, C e D poderão prever a concessão de bolsas de ensino, pesquisa, extensão ou estímulo à inovação, pela fundação de apoio, conforme a classificação dos projetos prevista no art. 6º, §1º, desde que indicada a fonte de recursos, obtida no âmbito da atividade realizada.

Parágrafo único. A concessão de bolsas também estará sujeita a regulamento próprio da fundação de apoio.”

Ao julgar a Impugnação da FUNARBE, note-se que a própria 2ª Turma da DRJ/BHE já havia concluído nesse sentido, conforme se verifica dos trechos reproduzidos abaixo:

“O elemento essencial neste caso é que a fiscalização evidenciou mais uma inconformidade relacionada aos pagamentos de bolsas para os diretores da fundação. E mais, na avaliação final do conjunto probatório, a contabilização imprópria gerou distorções que dificultaram a auditoria contábil na busca das irregularidades cometidas pela fundação, tanto que tais fatos passaram despercebidos quando da aprovação das contas e da gestão da fundação por auditoria externa mencionada pela defesa.

Conforme constou do Termo de Notificação Fiscal, os projetos classificados como do tipo ‘A’ não poderiam ensejar a concessão de bolsas, pois conforme o art. 20 Resolução CONSU/UFV nº 8/2012, os projetos que possibilitam as bolsas são os dos tipos ‘B’, ‘C’ e ‘D’.

[...]

A impugnante, na defesa prévia, argumentou que não há empecilho à concessão, desde que "os resultados das atividades realizadas não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços" (art. 11 da Resolução nº 1/2013).

O argumento defendido pela impugnante colide frontalmente com a determinação da Resolução do Conselho Universitário da UFV e expõe, mais uma vez, uma inconsistência na concessão de bolsas aos diretores, no caso relativamente aos projetos 'Difusão de Tecnologia em Agricultura de Precisão', desenvolvidos pelo Prof. **Daniel Marçal de Queiroz** e pelo servidor **Daniel Lima Carneiro**, e 'Gestão Financeira em Cooperativas Agropecuárias das Mesorregiões Sul e Zona da Mata de Minas Gerais', do Prof. **Brício dos Santos Reis**, classificados na modalidade do tipo 'A', conforme anotado no Relatório Fiscal.

A impugnante menciona ainda a existência de outros contratos firmados nestas mesmas condições com docentes que não integram a Diretoria. Entretanto, este fato não justifica mais uma irregularidade cometida pela Funarbe na concessão de bolsas para seus diretores relativamente aos projetos classificados como do Tipo 'A'."

Analisando-se o Recurso Voluntário da FUNARBE, percebe-se que a Recorrente envidou esforços para demonstrar a discrepância nos períodos de concessão das bolsas *versus* o exercício de diretoria para alguns casos pontuais. Todavia, além de ter havido tal coincidência em relação a dois casos dos Diretores DANIEL MARÇAL e RAUL NARCISO, tem-se que, nos demais casos, sempre houve um "casamento parcial" que não pode ser ignorado, principalmente quando consideramos o já mencionado conjunto probatório. A coincidência total realmente só seria plausível em uma situação de flagrante violação, a qual, a propósito, nem sempre presente em ações elaboradas com o intuito de dissimular a verdadeira natureza da situação (remuneração de diretor).

A falta de resposta quanto à concessão de uma bolsa não prevista no plano de trabalho no caso do Diretor LUIZ EDUARDO DIAS não passou despercebida. Além disso, os argumentos para justificar a peculiaridade de o bolsista receber mais do que a própria coordenadora do projeto e professora, MARIA LÚCIA CALIJURI, não foram convincentes. Restou comprovado, ainda, que as bolsas concedidas a NARCISO CARVALHO GUEDES e ANTÔNIO JOSÉ NATALI não estavam previstas nos projetos patrocinados pela FAPEMIG aos quais se referiam, sendo pagas em virtude de contratos firmados com a FUNARBE, o que acabou contrariando as disposições do artigo 5º das Resoluções nº 1/2013 e 1/2014, as quais foram editadas pela própria Recorrente.

A inconsistência na contabilização exclusiva das bolsas concedidas aos Diretores, no contexto da apuração realizada, não pode ser atribuída ao acaso, revelando, portanto, mais uma irregularidade associada ao objeto da investigação.

Outra questão de extrema importância é a constatação feita pela Fiscalização de que as bolsas concedidas aos Diretores não foram incluídas nos programas educacionais de incentivo da UFV. A Autoridade fiscal observou, pois, que o único programa de concessão de bolsas para docentes era O FUNARPEX, que, no caso, era voltado para jovens docentes.

Nesse contexto, a existência de prestação de contas, os relatórios dos projetos e demais documentos são incapazes de alterar a força probatória do acervo levantado e apontado pela Fiscalização, que, em seu conjunto, e de forma gradual, realmente revelaram que a Recorrente remunerava seus diretores sob a forma de bolsas, de modo que o Recurso Voluntário não deve ser acolhido nessa parte.”

Conforme se verifica do excerto acima, entendi que, no caso em apreço, o dolo ficou demonstrado, o qual, aliás, restou caracterizado pela dissimulação dos pagamentos realizados aos Diretores, que, no caso, eram efetuados enquanto bolsas vinculadas a projetos de pesquisa e extensão que, a rigor, eram isentas do IRPJ, nos termos do artigo 26 da Lei nº 9.250/1995, sendo que, no final, a Fiscalização demonstrou que tais pagamentos apresentam natureza diversa daquela que era registrada pela FUNARBE, haja vista que, na verdade, representavam uma contraprestação que eram pagas pelo exercício das funções que os beneficiários ocupavam na Diretoria.

E, aí, ao efetuar o pagamento das respectivas contraprestações pelos exercícios de Diretoria, a FUNARBE acabou dando a aparência de licitude a tais atos como forma de evitar a vedação da remuneração aos Dirigentes, que, aliás, estavam previstas no estatuto social e na legislação de regência, sendo que, paralelamente, a Recorrente continuou a declarar-se como imune em relação ao IRPJ e isenta no que diz com a CSLL, de sorte que, no final, a ação executada pela instituição foi realizada de forma dissimulada e, assim, impediu o Fisco de conhecer sua real condição da contribuinte não sujeita à imunidade e à isenção, sem contar, ainda, que a conduta da instituição resultou na falta de declaração e do recolhimento dos tributos devidos em razão da mudança das características do fato gerador que, no caso, foi registrado como “superávit do exercício” que é imune e isento.

Aliás, observe-se, por oportuno, que, ao analisar as alegações formuladas pelos Recorrentes quanto à aplicação da multa qualificada, a 2ª Turma da DRJ/BHE concluiu pela manutenção da multa pelas mesmas razões e fundamentos aqui expostos, conforme se verifica das passagens reproduzidas abaixo:

“IV. Multa de ofício qualificada

[...]

A Autoridade fiscal classificou a conduta dos agentes envolvidos como sonegação, fraude e conluio, conforme definidos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, pelos motivos expressos no Relatório Fiscal.

A impugnante afirma em sua defesa que a Funarbe pagou bolsas por pesquisas desenvolvidas. Os pagamentos foram feitos conforme os contratos celebrados, os projetos passaram por todas as etapas de aprovação, o trabalho científico foi acompanhado pela UFV, todas as contas foram prestadas e aprovadas pelos órgãos de controle, os relatórios de conclusão foram entregues, enfim, tudo foi executado, declarado e escriturado, tanto é assim que o Fisco extraiu a sua "tese"

dos registros contábeis da entidade, motivo pelo qual não se pode dizer que houve dolo, má-fé, intenção deliberada de sonegar ou simulação.

Quanto à contabilização das bolsas pagas aos professores Daniel Marçal, Daniel Lima, Raul, Natali, Brício e Dias, ressalta que a Funarbe reconheceu o equívoco *ab initio* e já o corrigiu (em 2016), não tendo havido comprometimento da regularidade da escrituração (a auditoria reconhece a solidez e validade da escrita "com todas as letras").

Acrescenta que eventual conluio entre os diretores (que nunca existiu) também não serviria de justificativa para exasperar multa imposta à fundação, a qual, no caso, estaria sendo penalizada por conduta de terceiros.

Pondera ainda que qualquer margem de dúvida, mínima que seja, afasta a aplicação da multa qualificada, não só pelo exagero de uma penalidade superior ao próprio tributo lançado, mas também pela existência de uma norma de interpretação expressa.

Em contraponto, no Relatório Fiscal a fiscalização justifica a aplicação da multa qualificada, ressaltando inicialmente aspectos acerca das vedações estatutárias e legais à remuneração de diretores pelos exercício de sua atribuições.

Afirma a autoridade fiscal que, ainda que o estatuto autorizasse a remuneração dos dirigentes e ainda que não houvesse a proibição específica para as Fundações de Apoio introduzida pela Lei nº 12.863, de 2013, o pagamento das bolsas aos Diretores pelo exercício de seus cargos estaria irregular também a partir de 28/07/2015, pois a Funarbe não fez a comunicação ao Ministério Público, conforme exigência imposta pela nova redação da alínea "a", § 2º, art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, dada pela Lei nº 13.204, de 2015.

Conclui que, ciente das proibições contidas no seu estatuto e na legislação mencionada, a Funarbe optou por remunerar seus gestores de forma dissimulada, por meio de pretensas bolsas. Essa irregularidade foi cometida de forma intencional e obscura, configurando distribuição de rendas da Fundação para seus Diretores Executivos, em flagrante descumprimento do requisito previsto no inc. I, do art. 14, do CTN. Acrescenta que os pagamentos aos Diretores foram efetuados como sendo bolsas vinculadas a projetos de pesquisa e extensão, inclusive isentas de imposto sobre a renda na fonte, nos termos do artigo 26 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995.

Prossegue a autoridade fiscal, afirmando que a ação executada pela instituição fiscalizada foi dolosa, pois não se remunera alguém sem intenção, principalmente, ao ser realizada de forma dissimulada. Tal procedimento impediu o conhecimento, por parte da Receita Federal, da sua real condição pessoal: contribuinte não sujeito à imunidade e isenção fiscais (inc. II, art. 71, da Lei nº 4.502/64). Em consequência, a conduta fraudulenta resultou na falta de declaração e de recolhimento dos tributos devidos, em razão da modificação das características do fato gerador: lucro anual sujeito ao IRPJ e à CSLL foi registrado

como “superávit do exercício” imune e isento (art. 72 da Lei nº 4.502/64). O conluio ocorreu por meio da aliança dolosa entre os Diretores, que, no papel de gestores da Fundação, aprovaram o pagamento das falsas bolsas e, na qualidade de “bolsistas”, foram os beneficiários dessas remunerações.

Também ressalta que a contabilização dos valores desembolsados pela Funarbe com as bolsas pagas aos Diretores foi feita com lançamento a débito de conta de receita de aplicações financeiras (conta denominada “Inex” – cód. 3.3.1.01.00009). A utilização desta conta absolutamente imprópria ocultou esses pagamentos na escrituração, sendo somente encontrados a partir da análise realizada na auditoria. Além disso, embora não tenha alterado o resultado líquido da Fundação, os lançamentos incorretos distorceram as Demonstrações de Resultado dos Exercícios, já que reduziram as receitas financeiras, ao invés de aumentar as despesas da entidade. E essa situação não pode ser minimizada a um equívoco ou erro isolado, já que todos os dispêndios da Funarbe para os projetos em que os Diretores receberam bolsas foram contabilizados na conta “Inex”, de janeiro/2013 a dezembro/2015.

Segundo a fiscalização, além da contabilização incorreta, a fraude e a sonegação também foram concretizadas por meio de ações e omissões relacionadas ao cumprimento de obrigações acessórias da fundação no tocante à apresentação de declarações e da entrega da escrituração.

Na análise que foi feita no item III deste Voto, ao qual se faz remissão, ficou evidenciado que as bolsas concedidas aos diretores da Funarbe representaram efetivamente remuneração por serviços prestados, realizada de forma dissimulada, denunciando um *modus operandi* próprio com vistas a burlar a vedação legal prevista no art. 14, I do CTN e no art. 12, § 2º, alínea “a” Lei nº 9.532, de 1997. A manobra assim empreendida acabou por favorecer a Funarbe com imunidade e isenção tributárias indevidas, trazendo evidentes prejuízos ao Erário.

Por sua vez, os diretores, partícipes desta ação em conluio com a Funarbe, conforme evidenciado pela fiscalização, foram beneficiados pela remuneração (disfarçada) a que não teriam direito pelas normas estatutárias e legais, e também pelo fato de as bolsas vinculadas a projetos de pesquisa e extensão (forma utilizada para dissimular a remuneração) terem sido favorecidas pela isenção do imposto de renda na pessoa física.

No âmbito da legislação tributária, o conceito de conluio pode ser encontrado no art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que o define como o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72 (sonegação e fraude) e, a despeito das alegações da defesa, a sua caracterização se assenta perfeitamente à situação prevalente nos autos.

Conforme se observa, a essência dos fatos arrolados pela autoridade fiscal como motivadores da qualificação da multa de ofício, já objeto de análise no citado item III deste Voto, pertinente à remuneração de diretores da Funarbe, se mantém

íntegra diante da confirmação de que o pagamento de bolsas concedidas nas condições explicitadas serviram para a fundação remunerar os diretores pelo exercício do cargo.

[...].”

De toda sorte, entende-se que restou evidenciado que as bolsas concedidas aos Diretores da FUNARBE apresentam a natureza de contraprestação que, no caso, era paga pelo exercício das funções que os beneficiários ocupavam na Diretoria, de modo que, no caso, os pagamentos foram realizados de forma dissimulada sob a roupagem de “bolsas” e, aí, a FUNARBE utilizou-se desse *modus operandi* com vistas a burlar a vedação legal prevista nos artigos 14, inciso I do CTN e 12, § 2º, alínea “a” da Lei nº 9.532, de 1997, de modo que, paralelamente, a Recorrente continuou a declarar-se como imune em relação ao IRPJ e isenta no que diz com a CSLL, de sorte que, no final, a ação executada pela instituição foi realizada de forma dissimulada e, assim, impediu o Fisco de conhecer sua real condição da contribuinte não sujeita à imunidade e à isenção.

É por isso mesmo que a aplicação da multa qualificada deve ser mantida, sendo que, por força do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, que dispõe que *a lei se aplica a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*, a multa deve ser fixada no patamar de 100%, nos termos do que preceitua o artigo 14 da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

Por essas razões, entendo por julgar o Recursos Voluntários da FUNARBE e dos responsáveis parcialmente procedentes para limitar a cobrança da multa qualificada ao percentual de 100%.

5.3. Das Alegações quanto a Responsabilidade tributária dos Srs. DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ, RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES e DANIEL LIMA CARNEIRO

De início, veja-se que a Autoridade fiscal entendeu por imputar a responsabilidade dos Srs. DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ, RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES e DANIEL LIMA CARNEIRO com base no artigo 135, inciso III do CTN.

Extrai-se do Relatório Fiscal e, principalmente, do que restou consignado pela Fiscalização no item 7. *Responsabilidade Solidária dos Diretores* (fls. 37/38 do TVF), que foi imputada responsabilidade aos diretores da Recorrente, nos termos do art. 135 artigo, III, do CTN pelos seguintes fundamentos:

“RELATÓRIO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL (1º trim/2013 ao 2º trim/2014)”

[...]

7. Responsabilidade Solidária dos Diretores

Como resultado do procedimento fiscal, os Diretores da Fundação Arthur Bernardes foram arrolados como responsáveis solidários pelos créditos tributários lançados nos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº Lei 5.172, de 25/10/1966, abaixo reproduzido:

[...]

A responsabilidade solidária justifica-se pelo fato dos Diretores terem recebido e concedido, para si e para os demais Diretores, remuneração pelo exercício de suas atribuições de dirigentes da Funarbe, o que era proibido pelo § 1º, do art. 15, do estatuto social desta instituição e pelos seguintes dispositivos legais: § 5º, do art. 4º, da Lei nº 8.958/94; inc. I, do § 4º, do art. 20 da Lei nº 12.772/12; alínea “a”, do § 2º, do art. 12, da Lei 9.532/97; e inc. I, do art. 14, da Lei nº 5.172/66 (CTN). Essa legislação está citada e explicada no item 6.2 do presente texto, devendo ser consideradas as redações das leis em vigor no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015.

O modo como a remuneração foi concedida pela Funarbe e os fatos que justificaram a aplicação da multa de 150% sobre os tributos lançados nos Autos de Infração, conforme explicado nos itens 6.1 e 6.3 do presente texto, foram também considerados na responsabilização pessoal dos Diretores, pois apontam de forma patente para a ação intencional desses cidadãos.

A responsabilidade solidária foi aplicada conforme o período de gestão dos Diretores na Fundação Arthur Bernardes. Considerando que os lançamentos com responsáveis solidários distintos devem ser feitos em autos apartados, foram formalizados dois processos administrativos fiscais, conforme os corresponsáveis, da seguinte forma:

- Processo nº 10640-721127/2018-11: Autos de Infração do IRPJ e da CSLL para o período entre o 1º trimestre de 2013 ao 2º trimestre de 2014, tendo como responsáveis solidários os Diretores Daniel Marçal de Queiroz (CPF 024.952.478-30), Raul Narciso Carvalho Guedes (CPF 878.493.216-34) e Daniel Lima Carneiro (CPF 200.730.206-30);
- Processo nº 10640-721128/2018-66: Autos de Infração do IRPJ e da CSLL para o período entre o 3º trimestre de 2014 ao 4º trimestre de 2015, tendo como responsáveis solidários os Diretores Luiz Eduardo Dias (CPF 369.751.766-04), Antônio José Natali (CPF 422.377.266-04) e Brício dos Santos Reis (CPF 009.645.107-66);

Os três primeiros Diretores acima mencionados estiveram na Diretoria até 31/07/2014 e os outros três ingressaram nesta mesma data e permanecem nos cargos até o presente. Em anexo, nos processos dos Autos de Infração, foram inseridos os termos de posse e as atas de eleição dos Diretores.”

Por sua vez, os responsáveis alegam que as coincidências entre as datas de concessão das “bolsas” e o exercício dos eus mandatos na Diretoria da FUNARBE têm uma explicação que, a rigor, pode ser visualizada a partir das seguintes alegações recursais:

“O pesquisador Daniel Lima tomou posse no cargo de Diretor Administrativo Financeiro da FUNARBE em 30/7/2010 e o contrato de concessão e doação de bolsa só foi firmado em 1/1/2012 (fls. 600/601 e 696).

Quanto à alegação de que as bolsas concedidas a Daniel Lima e a Daniel Marçal “foram pagas somente até a saída de ambos da Diretoria (julho de 2014), mesmo tendo o projeto prosseguido até o início de 2015” (fl. 3776), é imperativo destacar que os dois receberam a última bolsa em agosto de 2014 (fls. 3132 e 3134), já no final dos trabalhos. Depois disso, faltava apenas o relatório final. Não há, portanto, nada de estranho (ou irregular) no fato de as bolsas concedidas a Daniel Marçal e a Daniel Lima terem sido pagas até 8/2014 e de o relatório final ter sido entregue no início de 2015 (fls. 684/694).

Relativamente à fala de que o encerramento do convênio firmado entre Raul Narciso e a FAPEMIG “ocorreu no final de 2013, mas ainda assim o bolsista continuou a receber a bolsa mensal por parte da FUNARBE até sua saída da Diretoria, em julho de 2014” (fl. 3779), a DRJ parece não ter compreendido o Termo de Outorga, data venia.

Na cláusula quinta do TO, consta que o prazo de execução do projeto é de “48 MESES” (fl. 710). Já na cláusula décima quinta está previsto que “A vigência do presente TO será de (60 MESES)” (fl. 714). Consequentemente, o prazo de execução do projeto não se confunde com a vigência do Termo de Outorga.

Na primeira fase (execução), que durou 48 meses (a partir de 27/10/2009), recursos foram liberados de acordo com o “Cronograma de Desembolso”, informações de campo foram coletadas, pesquisas e estudos foram realizados, etc.

[...]

Como se pode perceber, após a “execução do projeto” (primeira fase), o Coordenador continuou trabalhando na compilação de dados e resultados, bem como na elaboração do Relatório Final, até entrega à FAPEMIG (em 10/2014).

Portanto, não existe nenhuma estranheza no fato de o Prof. Raul Narciso ter recebido a bolsa mensal até julho de 2014 (último pagamento em 7/8/2014). A execução do projeto terminou no final de 2013, a FUNARBE devolveu à FAPEMIG o saldo dos recursos disponibilizados e o pesquisador deu continuidade aos trabalhos. Em março de 2014, quando o contrato de concessão de bolsa venceria, o relatório final ainda não estava pronto. Em razão disso, o contrato foi prorrogado para permitir o encerramento dos trabalhos. Em outubro de 2014, ou seja, tempestivamente³, Raul Narciso apresentou o Relatório Final à FAPEMIG, o qual foi aprovado com louvor”.

Acrescentam, ainda, que o fato de Daniel Marçal e Raul Narciso terem assinado as respectivas avenças na condição de coordenadores é irrelevante, pois todos os contratos de concessão de bolsa são assinados pelos coordenadores dos projetos incentivados. Por outro lado, tendo os coordenadores papel fundamental na execução das pesquisas, é absolutamente normal que eles também sejam bolsistas.

Defendem, também, que todas as bolsas questionadas só foram autorizadas após Universidade Federal de Viçosa aprová-las e avalizá-las.

Além do mais, os Recorrentes sustentam que o “Termo de Outorga” mencionado e o seu “Aditivo” foram firmados pela FAPEMIG (financiadora), pela UFV (executora), pela FUNARBE (gestora) e pelo Prof. Raul Narciso (coordenador da pesquisa) no ano de 2009 (fls. 708/720). Por sua vez, o contrato de concessão de bolsa foi pactuado entre a FUNARBE, a UFV e o Prof. Raul em 2011 (fl. 701/706). Como o contrato é anterior às Resoluções nºs. 8/2012, 1/2013 e 1/2014, ele não poderia obedecer “norma futura”.

A bolsa concedida ao Professor Raul não violou as Resoluções nºs. 8/2012, 1/2013 e 1/2014, estava em consonância com o “Termo de Outorga” e tinha inequívoco respaldo no próprio contrato de concessão de bolsa (fls. 701/702), o qual, frise-se, abrange o plano de trabalho previamente submetido à UFV (anexo I às fls. 703/706).

No que se refere à acusação de que as bolsas concedidas a Daniel Marçal e a Daniel Lima – do tipo “A” 6 – violariam o artigo 20 da Resolução CONSU/UFV nº 8/20127, note-se, inicialmente, que, como os contratos de concessão de bolsa foram firmados com esses pesquisadores em 1º/6/2011 (fl. 668) e em 1º/1/2012 (fl. 696) e a resolução mencionada só entrou em vigor em 6/2012 (fl. 636), as avenças não estavam sob o pálio dela (e nem poderiam estar).

Por fim, os Recorrentes aduzem que a DRF e a DRJ não demonstram a pretensa simulação. De outro lado, os coobrigados, por sua vez, produziram provas robustas (i) de que os projetos de pesquisa existiram, (ii) de que os beneficiários das bolsas participaram da execução das pesquisas¹² e (iii) de que havia “compatibilidade de valores recebidos em relação a outros bolsistas”.

Apresentados os principais argumentos aduzidos pelos responsáveis, confira-se, então, o que dispõe o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Seção III - Responsabilidade de Terceiros

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

De plano, note-se que a interpretação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional deve ser realizada por partes.

A primeira questão diz respeito à compressão dos atos praticados com excesso de poderes ou infração ou à lei ou contrato social ou estatutos por parte dos *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*. A dúvida, aqui, pode ser lançada nos seguintes termos: o sócio que não detém poderes de gestão pode ser pessoalmente responsabilizado com fundamento no artigo 135, III do CTN? E a resposta, de logo, é de todo negativa.

Apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado pode ser responsabilizado, o que significa dizer, portanto, que a responsabilidade pessoal, no caso, decorre de atos praticados ilicitamente por conta e risco do gestor, de modo que a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização da responsabilidade em evidência.

Segundo Leandro Paulsen²¹,

“Conforme se vê das notas específicas adiante, entende-se que a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a

²¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

sua não ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante. Também por isso, não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.”

A título de informação, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal tem encampado essa linha de entendimento, conforme se verifica do precedente citado a seguir:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO. ART. 135 DO CTN. MOTIVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para a aplicação do artigo 135 do CTN. Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária pessoal.

[...]

(Processo nº 13971.724408/2014-49. Acórdão nº 1201-001.925. Sessão de 19/10/2017. Publicado em 24/11/2017).”

Em segundo lugar, observe-se que os *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes dos atos praticados fora da esfera de atuação da própria pessoa jurídica. Os atos devem ser estranhos aos objetivos da sociedade ou, melhor, alheios aos seus interesses.

Isso significa que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado somente podem ser responsabilizados nas hipóteses em que atuam fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração às normas que limitam essa competência, ou seja, a lei societária, o contrato social ou o estatuto, de sorte que a *lei* que o legislador faz referência não é qualquer lei e muito menos a lei tributária, mas, sim, a lei societária que, a rigor, é, por assim dizer, análoga ao contrato social. Quer dizer, a *infração à lei* capaz de responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado é uma só e, portanto, corresponde àquela que configura a violação às disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam.

No entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi²²,

²² DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756.

“(…) o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”

De modo não menos importante, atente-se, ainda, para um último ponto que merece atenção. É que a demonstração e a comprovação da ocorrência dos *atos praticados com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto* constitui elemento essencial para a caracterização da responsabilidade nos moldes do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Ora, se é certo que a responsabilidade depende da prática dos respectivos atos que a caracterizam, também é certo que a autoridade lançadora é quem deve comprovar a apuração de tais atos, nos termos do que dispõe artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência deste Tribunal é uníssona no sentido de considerar que cabe à Autoridade fiscal demonstrar o ilícito específico por parte dos diretores, que, no caso, restará evidenciado a partir da ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária, conforme se verifica do precedente listado adiante:

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

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não

basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.

[...]

(Processo nº 10530.723584/2013-83. Acórdão nº 9101-004.755. Sessão de 03/11/2021. Acórdão publicado em 04/10/2021).” (grifei).

Por todo o exposto, note-se que a responsabilidade de terceiro com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional pressupõe, portanto, a caracterização do seguintes elementos: (i) que o terceiro – no caso, o sócio – detenha poderes de gestão tal qual acontece com os diretores, gerentes e administradores, por exemplo; (ii) que os diretores, gerentes ou administradores tenham praticado *atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto*; e, além disso, (iii) que a prática dos atos ilegais ou abusivos resultem, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. No final, frise-se que todos esses elementos precisam ser demonstrados e, sobretudo, comprovados por parte da Autoridade fiscal.

No caso concreto, e conforme amplamente indicado no tópico anterior relativo à qualificação da multa, veja-se que, ao analisar os fatos aduzidos e as provas constantes nos autos, firmei o posicionamento de que as “bolsas” concedidas apresentam, na realidade, a natureza de contraprestação que, no caso, era paga pelo exercício das funções que os beneficiários ocupavam na Diretoria, de modo que, no caso, os pagamentos foram realizados de forma dissimulada sob a roupagem de “bolsas”, o que ocorria em violação estrita ao próprio Estatuto Social da Fundação, sendo que, no caso, os responsáveis atuaram diretamente na concessão das “bolsas”, já que autorizavam a concessão dos respectivos pagamentos.

A rigor, observe-se que, ao analisar as alegações quanto a responsabilidade tributária dos Srs. DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ, RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES e DANIEL LIMA CARNEIRO, a 2ª Turma da DRJ/BHE entendeu por mantê-las com base nas razões a seguir reproduzidas, as quais, a rigor, estão sendo adotadas, aqui, e de forma complementar, enquanto razões de decidir, de acordo com o artigo 114, § 12, inciso I do Novo RICARF:

“V. Responsabilidade tributária

De acordo com o Relatório Fiscal e autos de infração lavrados, foram implicados como responsáveis solidários pelo crédito tributário lançado Daniel Marçal de Queiroz, Raul Narciso Carvalho Guedes e Daniel Lima Carneiro, que atuaram como gestores da Funarbe no período abrangido pelos lançamentos que integram este processo.

Na impugnação conjunta apresentada pelos implicados, inicialmente os impugnantes se reportam a todos os argumentos apresentados na impugnação apresentada pela Funarbe, que aproveita aos devedores solidários. Também elenca questões adicionais pertinentes à concessão das bolsas.

Acrescentam que, apesar de os documentos juntados aos autos pela Funarbe serem robustos e de não existir no processo nenhuma prova que respalde a transmutação de bolsa em remuneração, os impugnantes, em complementação ao que já foi apresentado, anexam à presente defesa: (i) as planilhas das bolsas/reembolsos recebidos por cada um dos professores/pesquisadores; (ii) as pastas com as prestações de contas referentes aos centros de custos dos cinco projetos (demonstrando não só o pagamento das bolsas, mas a aquisição de insumos, os gastos com equipamentos, viagens, pesquisas etc.); (iii) os comprovantes bancários de pagamento das bolsas/reembolsos; (iv) as contas do Livro Razão com a contabilização dos pagamentos; (v) amostra de empregados da Funarbe com salários superiores à média das bolsas conferidas (Fichas dos Livros de Registros de Empregados e Folhas de Salário anexos); e (vi) amostra de DIRPF dos professores/pesquisadores também indicando o recebimento de bolsas (docs. anexos).

Todas as questões apresentadas pelos impugnantes, especialmente aquelas que procuraram evidenciar a legalidade das bolsas concedidas aos três diretores ora arrolados como responsáveis solidários já foram respondidas no item III deste Voto dedicado ao debate do assunto.

Em suma, em relação ao "descasamento" de datas entre períodos de concessão de bolsas e exercícios dos mandatos na Diretoria da Funarbe, além dos dois casos em que esta "coincidência" ocorreu (**Daniel Marçal e Raul Narciso**), no caso de **Daniel Lima**, houve um "casamento parcial" que não pode ser ignorado no contexto do conjunto probatório formado.

Conforme já mencionado, uma coincidência perfeita entre as datas de concessão e finalização das bolsas e os mandatos dos diretores somente existiria numa situação de fratura exposta da infração, nem sempre presente em atos engendrados com o objetivo de dissimular a situação de fato ocorrida (remuneração de diretor).

Nesse sentido, em relação aos Diretores **Daniel Marçal de Queiroz e Daniel Lima Carneiro**, constatou-se que suas bolsas foram pagas somente até a saída de ambos da Diretoria (julho de 2014), mesmo tendo o projeto prosseguido até o início de 2015.

Em relação aos projetos classificados como de modalidade Tipo "A", relacionados a atuação de **Daniel Marçal de Queiroz e Daniel Lima Carneiro**, ficou confirmado que não há previsão de bolsas para esta modalidade, consoante disposto no art. 20 Resolução nº 08/2012 do Conselho Universitário da UFV.

Ficou comprovado que a bolsa concedida a **Raul Narciso Carvalho** não estava prevista no projeto patrocinado pela FAPEMIG, ao qual se referia, tendo sido paga em razão de contrato firmado com a Funarbe, em desacordo com as disposições do art. 5º das Resoluções nº 1/2013 e 1/2014 editadas pela própria Funarbe.

Ainda quanto a **Raul Narciso Carvalho**, o projeto de pesquisa teve início em 2009, mas a bolsa somente começou a ser paga em março de 2011; e o encerramento do convênio com a FAPEMIG, financiadora do projeto, ocorreu no final de 2013, mas ainda assim o bolsista continuou a receber a bolsa mensal por parte da Funarbe até sua saída da Diretoria, em julho de 2014.

Deve ser considerada ainda a existência de erro na contabilização exclusivamente das bolsas concedidas aos diretores e que estas bolsas não constaram dos programas de incentivo educacionais da UFV.

A apresentação de documentação pelos impugnantes tendente a demonstrar a efetivação dos trabalhos prestados pelos diretores na condição de bolsistas e a normalidade dos valores recebidos está inserida no contexto dos fatos revelados no trabalho fiscal, que evidenciaram a dissimulação da remuneração pela prestação de serviços.

Em relação ao conjunto de documentos apresentados, juntados de forma aleatória na impugnação e sem vinculação específica aos questionamentos feitos pela fiscalização, estes passaram ao largo de responder as inconsistências e irregularidades que persistiram da análise da impugnação apresentada.

O essencial nestes casos é que as bolsas concedidas serviram como instrumento utilizado pela Funarbe para remunerar os diretores no exercício de seus cargos, com vistas a burlar a vedação legal para a fruição dos benefícios fiscais da imunidade e isenção tributárias. As bolsas foram moldadas de forma a atender uma situação específica - remunerar a diretoria, tendo sido concedidas fora dos parâmetros legais estabelecidos, da regulamentação da própria instituição e em condições atípicas.

A aparente normalidade da atuação dos diretores nos projetos geridos pela Funarbe e a alegada compatibilidade de valores recebidos em relação a outros bolsistas não escondem as anomalias verificadas na concessão destas bolsas, as atipicidades evidenciadas nas contratações, sem respaldo em programas institucionais da UFV, as irregularidades de ordem formal e legal, a contabilização imprópria, as "coincidências" presentes em todos os casos analisados pela fiscalização no tocante às datas em que vigoraram as bolsas e os mandatos dos diretores, entre outros fatos detalhados no item III deste Voto.

Note-se que situações semelhantes foram constatadas também em relação a outros três diretores arrolados como responsáveis em outro processo, em diferentes períodos de atuação da Diretoria Executiva, indicando a reiteração delitiva.

Conforme já mencionado, os indícios apontados no trabalho fiscal foram confirmados em sua essência, mantendo íntegros os fundamentos da autuação, ao revelarem que as bolsas concedidas ao diretores, em sua aparente formalidade, constituíram remuneração dissimulada pela prestação de serviços nos cargos de direção.

[...]

Os fatos explicitados nos itens III e IV deste Voto, que serviram para confirmar a remuneração dissimulada dos diretores e a aplicação da multa de ofício qualificada, já exaustivamente debatidos, servem também para caracterizar a responsabilização tributária dos diretores.

Vale lembrar que os diretores foram partícipes das ações orquestradas pela Funarbe, e também beneficiários da remuneração (dissimulada) a que não teriam direito pelas normas estatutárias e legais, além de usufruírem indevidamente do benefício fiscal da isenção do imposto de renda na pessoa física pelos valores recebidos a título de bolsas concedidas pela fundação (forma utilizada para dissimular a remuneração).

Desta forma, a conduta retratada no lançamento não pode ser dissociada da atuação direta dos diretores da Funarbe, revelando a prática do ato ilícito (no âmbito da legislação tributária) que justifica a atribuição do vínculo de responsabilidade a Daniel Marçal de Queiroz, Raul Narciso Carvalho Guedes e Daniel Lima Carneiro, por força das disposições do art. 135, III, do CTN.

Finalmente, os impugnantes destacam que "não se pode admitir a qualificação da multa de ofício, quando a autuação apenas repete os mesmos fundamentos utilizados para a lavratura das infrações principais".

Contrariamente a tese da defesa, conforme foi retratado no item IV deste Voto, pertinente à análise da aplicação da multa qualificada, a fiscalização explicitou todos os fatos que foram apurados no contexto do lançamento e que deram sustentação à aplicação da multa qualificada. Também evidenciou a conduta dos agentes envolvidos, denunciando o concurso de sonegação, fraude e conluio no cometimento das infrações, conforme definidos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Portanto, sob todos os aspectos examinados, conclui-se pela pertinência da responsabilização tributária de Daniel Marçal de Queiroz, Raul Narciso Carvalho Guedes e Daniel Lima Carneiro pelo crédito tributário lançado".

De fato, restou demonstrado que as "bolsas" concedidas serviram como instrumento utilizado pela FUNARBE para remunerar seus diretores no exercício de seus

respectivos cargos, de sorte que as “bolsas” foram moldadas para atender a finalidade de remunerar a Diretoria, e, além disso, foram concedidas fora dos parâmetros legais e, sobretudo, em total descompasso com as próprias normas estatutárias da instituição, o que acabou caracterizando, portanto, a *infração à Lei e ao estatuto da instituição* apta a ensejar a responsabilidade tributária pessoal com fundamento no artigo 135, inciso III do CTN.

Destaque-se, ainda, que os Diretores foram partícipes das ações relativas à concessão das “bolsas” e, também, beneficiaram-se da remuneração dissimulada que, de acordo com as normas estatutárias da instituição, não teriam direito, sem contar, ainda, que, no final, os Diretores acabaram usufruindo, indevidamente, do benefício da isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF pela percepção dos valores recebidos a título de “bolsas”.

Portanto, tem-se que a responsabilidade tributária pessoal dos Srs. DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ, RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES e DANIEL LIMA CARNEIRO se justifica em decorrência de que, enquanto Diretores, receberam e concederam, diretamente, para si e para os demais Diretores, a contraprestação pelo exercício de suas atribuições de Dirigentes da FUNARBE, o que, como visto, era proibido pelo § 1º, do art. 15, do estatuto social desta instituição, de modo que, ao fazê-lo, infringiram a Lei e as normas estatutárias da Fundação.

Por todo o exposto, entende-se que a responsabilidade dos Srs. DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ, RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES e DANIEL LIMA CARNEIRO deve ser mantida com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

6. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço dos Recursos Voluntários apresentados FUNARBE e pelos responsáveis DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ, RAUL NARCISO CARVALHO GUEDES e DANIEL LIMA CARNEIRO e, no mérito, entendo por dar parcial provimento aos recursos apenas para limitar a exigência da multa qualificada ao percentual de 100%, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, combinado com o artigo 14 da Lei nº 14.689/2023, mantendo-se a responsabilidade tributária dos respectivos Diretores da FUNARBE.

(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, assembléia 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 Conselheira, 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 mandato 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	1º/6/2011	a 30/8/2014
Raul Narciso de C. Guedes	Diretor Científico	1º/3/2011	a 31/7/2014	1º/3/2011	a 30/9/2014
Daniel Lima Carneiro	Diretor Adm. Financeiro	30/7/2010	a 31/7/2014	1º/1/2012	a 30/7/2014
Luiz Eduardo Dias	Diretor-Presidente	31/7/2014	a 31/7/2018	1º/3/2014	a 1º/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	1º/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
Bricio 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
			X		

SUPERVISÃO AMBIENTAL - RMAS DEZEMBRO 2014

Página 1 de 151



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:



MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS


CERTIDÃO

A pedido de Antônio José Natali, brasileiro, casado, professor universitário, CPF nº 422.377.266-04, residente e domiciliado na Travessa Irmã Francisca, nº 31, apto. 504, bairro Clélia Bernardes, em Viçosa/MG, CEP 36.570-000, ex-diretor científico da Fundação Arthur Bernardes – FUNARBE e terceiro interessado no Inquérito Civil nº MPMG-0713.16.000029-3, certifico que o procedimento foi instaurado para apurar denúncia de “*que diretores da FUNARBE, atuando como coordenadores/gestores de convênios não públicos/internos, teriam retirado como ‘bolsas’ desses convênios valores que seriam receitas da própria fundação*”. No que se refere às bolsas pagas aos pesquisadores no período de 2011 a 2016, essa foi a conclusão do referido Inquérito civil:

“Após detida análise dos autos e da profunda investigação realizada, ficou cristalinamente demonstrado que a higidez finalística e patrimonial da FUNDAÇÃO ARTHUR BERNARDES não foi comprometida pelos fatos apurados neste expediente ministerial. (...) Conforme se extrai do Parecer Técnico Contábil da CEAT acostado às fls. 2907/2912-v deste procedimento, as despesas efetuadas a título de pagamento de bolsas para os diretores da FUNARBE nos convênios 21107007675, 21107007487, 21107006055 e 21107009838 estavam devidamente comprovadas por autorizações de pagamentos, cheques, comprovantes de depósitos bancários, bem como por comprovantes de transferências para as contas dos pesquisadores. Foram apresentados, ainda, atestados de frequência, relatórios técnicos e relatórios de execução que demonstraram a efetiva participação dos beneficiários nos projetos que eram contemplados com bolsas financiadas pela FUNDAÇÃO ARTHUR BERNARDES. Emerge evidenciado que não existem mais motivos para a atuação desta Curadoria das Fundações, pois não foram vislumbradas violações aos termos do estatuto da FUNARBE ou às normas da Resolução PGJ nº 30/2015, que dispõe sobre a atuação do Ministério Público do Estado de Minas Gerais no velamento das fundações de direito privado.”

Certifico, ainda, que referido procedimento, atualmente, encontra-se nesta 1ª Promotoria de Justiça para cumprimento de diligências requisitadas pela Procuradora de Justiça e Conselheira Relatora, Dra. Márcia Pinheiro de Oliveira Teixeira e, tão logo sejam cumpridas, retornarão ao Conselho Superior do Ministério Público.

Viçosa/MG, 14 de Junho de 2019.


Luís Cláudio Fonseca Magalhães
 Promotor de Justiça – MAMP 1453
 1ª Promotoria de Justiça da Comarca de Viçosa

Assim, entendo que não é adequado cancelar 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

