



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.721658/2017-23
ACÓRDÃO	1302-007.208 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FUNDAÇÃO ARTHUR BERNARDES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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

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

INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO DO ARTIGO 14, X, DA MP N° 2.158-35/01. CONCEITO DE RECEITAS DAS “ATIVIDADES PRÓPRIAS”.

A isenção prevista no artigo 14, X, da Medida Provisória n° 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.

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. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, quanto à suspensão da imunidade do IRPJ e à suspensão da isenção da CSLL, vencidos os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator) e Marcelo Izaguirre da Silva, que votaram por negar provimento ao Recurso, quanto a tal matéria; e, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, quanto à suspensão da Cofins, nos termos do relatório e voto do relator. Designada para redigir o voto vencedor quanto às matérias em relação às quais o relator foi vencido, a conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó. Os conselheiros Marcelo Oliveira e Paulo Henrique Silva Figueiredo votaram pelas conclusões do voto divergente quanto à suspensão da imunidade do IRPJ e à suspensão da isenção da CSLL. O Conselheiro Henrique Nímer Chamas não votou, pois as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (relator); e os conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva e Rita Elisa Reis da Costa Bacchieri não votaram em relação ao conhecimento dos documentos, pois a matéria já fora votada pelos conselheiros Wilson Kazumi Nakayama e Natália Uchôa Brandão, 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, Natália Uchôa Brandão, Marcelo Izaguirre da Silva, Rita Elisa Reis da Costa Bacchieri (convocada) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente a Conselheira Natália Uchôa Brandão, substituída pela Conselheira Rita Elisa Reis da Costa Bacchieri.

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

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

RELATÓRIO

Trata-se de Processo Administrativo que tem por objeto a suspensão da imunidade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e a suspensão da isenção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, cuja ação fiscal abrangeu o período de 01/01/2013 a 31/12/2015.

De acordo com a leitura do Termo de Notificação Fiscal de fls. 02/30, a Autoridade Fiscal constatou que, durante o período de 01/01/2013 a 31/12/2015, a Fundação Arthur Bernardes (“FUNARBE”) explorou negócios empresariais em concorrência com outras organizações que desenvolviam as atividades econômicas e que não gozavam da imunidade e não possuíam o benefício da isenção, bem como remunerou, de forma dissimulada, seus Diretores Executivos pelo exercício de suas funções, de modo que, em razão do descumprimento dos requisitos previstos na legislação de regência, não fazia jus ao gozo da imunidade do IRPJ e à isenção da CSLL e da COFINS, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

“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. De acordo com informações existentes na página da Funarbe na Internet (www.funarbe.org.br), os serviços prestados por esta fundação são:

- captação de recursos para projetos fazendo um elo entre financiadores e pesquisadores;
- formatação e adequação de propostas, assessorando pesquisadores e coordenadores de projetos na elaboração e adequação das propostas às regras e exigências das agências de financiamento;
- gestão de recursos através do gerenciamento administrativo e financeiro dos projetos; e
- gestão de cursos e eventos, com controle de inscrições, participantes e pagamentos.

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.

A Funarbe também possui programas próprios de incentivo às atividades educacionais da UFV, apoiando e patrocinando eventos e publicações de caráter científico e cultural, custeando bolsas de extensão e pesquisa para estudantes e dando suporte financeiro a projetos de docentes e programas de pós-graduação.

3. Legislação de imunidade e isenção tributárias aplicável à Funarbe

[...]

A partir do entendimento do conceito de educação em um sentido amplo, englobando ensino, pesquisa e extensão (conforme previsto na Lei nº 9.394, de 20/12/1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional), e do reconhecimento do papel importante e complementar exercido pela Funarbe no funcionamento desta Universidade, constata-se que esta Fundação se enquadra como instituição de educação e pode ser, em tese, beneficiária da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal (CF) de 1988. Esta imunidade, no presente caso, abrange o IRPJ incidente sobre as receitas vinculadas às atividades essenciais da entidade e desde que atendidos os requisitos legais, conforme o disposto no art. 150 da CF/88, especialmente no seu § 4º. Transcrevemos a seguir o texto constitucional citado:

[...]

Os requisitos legais a serem atendidos para o direito à imunidade do IRPJ são os previstos no art. 9º, inc. IV, alínea “c”, e art. 14 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.171, de 25/10/1966) e art. 12, da Lei nº 9.532, de 10/12/1997. Sobre

o atendimento desses requisitos por parte da Funarbe, discorreremos à frente neste texto.

Em relação à CSLL, a Funarbe declarou na DIPJ ano-calendário 2013 e na ECF ano-calendário 2015 que está desobrigada da apuração desta contribuição. Na resposta ao item 6 do Termo de Início do Procedimento Fiscal, indicou como embasamento legal o art. 15, §1º da Lei nº 9.532/97, adiante citado. Pela leitura de seu estatuto, enquadra-se a Funarbe com entidade de caráter científico, uma vez que estimula a produção de conhecimento e inovações tecnológicas, em parceria com a UFV e com outras entidades científicas e agências de fomento.

[...]

No que diz respeito à Cofins, a Funarbe indicou o art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, como fundamento para a isenção a que entende fazer jus. Segue esse texto:

[...]

Do que foi apresentado aqui a respeito da Funarbe, esta poderia se enquadrar nos incisos III, IV e VIII da MP 2.158-35/2001, pois é uma fundação privada e tem cunho educacional e caráter científico. Dessa forma, em princípio, preenche as condições para a isenção de Cofins em relação às suas atividades próprias.

Pelo exposto, tem razão a Fundação Arthur Bernardes nos embasamentos legais para a imunidade do IRPJ e para a isenção da CSLL e Cofins, informados na resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal. Entretanto, existem aspectos específicos que não foram levados em consideração e requisitos legais que não foram observados pela Funarbe, os quais a descredencia ao direito a imunidade e isenção total ou parcial desses tributos, conforme abordado nos próximos itens.

4. Exploração de atividades comerciais e industriais

Conforme apresentado no item 2 do presente relatório, a Funarbe possui um laticínio e um supermercado varejista, estando ambos localizados no campus da UFV.

[...]

O laticínio é de propriedade da Universidade Federal de Viçosa, mas a posse e sua administração foi repassada à Funarbe em 1980. Esta transferência foi formalizada por meio de um “Termo de contrato de administração da fábrica de laticínios” celebrado entre as partes. Vale destacar alguns pontos importantes desse documento:

[...]

À época da transferência da posse e administração, os funcionários que trabalhavam na fábrica eram servidores da UFV. Esta situação foi alterada ao longo do tempo, sendo que nos anos de 2013 a 2015 o quadro de pessoal já era

todo constituído por empregados da Funarbe. Em janeiro de 2013 o laticínio possuía cinquenta empregados próprios e em dezembro de 2015 possuía sessenta e três, incluindo trabalhadores da produção e administrativos.

Os produtos fabricados pela Funarbe são leite pasteurizado, doce de leite, iogurte, manteiga, queijo muçarela e requeijão, sendo comercializados com a marca “Produtos Viçosa”, de propriedade da própria Fundação. Os produtos têm ampla rede de distribuição, sendo vendidos nos estados de Minas Gerais, Espírito Santo, Rio de Janeiro, São Paulo, Paraná, Santa Catarina e Distrito Federal. O leite, que é o insumo básico, é coletado em Viçosa e municípios vizinhos, atendendo um total de 150 produtores rurais, com coleta diária de cerca de 17.000 litros. Essas informações constam atualmente na página do laticínio na Internet (www.produtosvicosa.org.br).

[...]

O outro empreendimento empresarial da Funarbe é o supermercado varejista, que atende ao público em geral e está situado no campus da UFV. O supermercado foi repassado pela Universidade à Funarbe em 1987, por meio de um “Termo de Permissão de Uso”. Consta neste Termo que as benfeitorias e modificações executadas pela Funarbe deverão ter o consentimento prévio da UFV, sendo incorporadas ao imóvel e não geram direito a indenização, retenção ou compensação.

Deve ser ressaltado que a Universidade Federal de Viçosa utiliza as instalações da fábrica de laticínios e do supermercado para desenvolvimento de projetos educacionais. Nos seus estabelecimentos, estudantes fazem estágios e professores ministram aulas práticas e teóricas, sendo também utilizados para pesquisas e programas de extensão nas áreas de administração, economia, nutrição, tecnologia de alimentos, ciências agrárias e outras afins.

Para a Funarbe, do ponto de vista financeiro, as receitas oriundas das atividades exploradas no laticínio e no supermercado são muito relevantes, já que correspondem a grande parte de suas rendas. O quadro abaixo mostra a receita bruta da Funarbe por atividade, podendo ser constatado que as receitas auferidas no laticínio e no supermercado correspondem a mais de oitenta por cento da receita total da Funarbe (82,5% em 2013, 84,1% em 2014 e 84,5% em 2015).

[...]

A imunidade do IRPJ para as instituições de educação, prevista no art. 150 da Constituição Federal, abrange as rendas relacionadas com as finalidades essenciais dessas entidades (§ 4º do art. 150). A expressão rendas vinculadas às finalidades essenciais do texto constitucional deve ser interpretada de modo finalístico, não interessando a origem do rendimento, mas sim a sua destinação. Assim, em uma primeira análise, somente o fato de parte das receitas da Funarbe ser proveniente de atividade econômica normalmente própria de empresas não afastaria a imunidade, uma vez que os recursos decorrentes dessa exploração

estão destinados aos seus objetivos sociais. Entretanto, há um outro aspecto extremamente relevante a ser considerado. A exploração econômica não é ilimitada, não podendo ensejar concorrência em condições vantajosas, em prejuízo de empresas que atuem na mesma atividade e que não contam com o benefício da imunidade. Esse limite é fixado pela própria Constituição Federal, no inc. IV do art.170 e no §4º do art. 173, nos seguintes termos:

[...]

A opção por uma interpretação teleológica da imunidade, todavia, não afasta, antes exige, a averiguação das circunstâncias fáticas e jurídicas peculiares de cada entidade, sob pena de se admitir a ocorrência de abusos no exercício do aludido benefício constitucional.

Com efeito, mesmo aceitando a orientação finalista, não se pode chegar ao extremo de acatar que toda e qualquer renda, advinda de outras atividades não relacionadas com aquelas essenciais da entidade, estejam, indistintamente, acobertadas pela imunidade apenas porque o seu produto é destinado à própria instituição. Não se concebe que da imunidade resulte um favorecimento excessivo à entidade, a ponto de ferir o princípio constitucional da livre concorrência em relação às empresas que operam no mesmo ramo de atividade sem o benefício tributário. Esse entendimento já está firmado na Receita Federal, valendo citar como exemplo a Solução de Consulta Interna nº 4 da Coordenação Geral de Tributação (COSIT), de 06/02/2014, com conteúdo disponível na página deste Fisco na Internet.

Pela análise da composição de sua receita, verifica-se que a Funarbe é principalmente uma organização com fins econômicos, já que a prestação de serviços de cunho educacional em apoio à UFV não é sua fonte primordial de recursos. Não se está aqui negando a contribuição que esta Fundação presta à Universidade Federal de Viçosa. Também não se está desconsiderando que a UFV utiliza as instalações da fábrica de laticínios e do supermercado para seus programas de ensino, pesquisa e extensão, conforme explicado. Entretanto, além da desvantagem concorrencial que traz para empresas do mesmo ramo, o fato das atividades negociais da Funarbe serem seu alicerce maior, geram um desvirtuamento de seus objetivos essenciais.

Do exposto, conclui-se que a Funarbe não pode gozar da imunidade do IRPJ em relação às atividades econômicas exploradas na fábrica de laticínios e no supermercado, com fundamento na Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso VI, alínea “c”, e § 4º c/c o art. 170, inc. IV e o art. 173, § 4º.

Com relação à CSLL, a isenção prevista no o art. 15, §1º, da Lei nº 9.532/97 possui caráter subjetivo, não podendo alcançar algumas receitas e deixar de fazê-lo em relação a outras da mesma instituição. Por isso, o desenvolvimento de atividade econômico-financeira por parte da Funarbe, de forma concorrente com organizações que não gozem de isenção, implica na perda total do benefício fiscal.

[...]

Quanto à Cofins, cabe traçar uma diferenciação entre o tipo de isenção que alcança esta Contribuição e aquele disciplinado pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, referenciado anteriormente. Neste último caso trata-se de isenção subjetiva, ou seja, isenção que atinge a totalidade das receitas auferidas pela beneficiária. Já no que diz respeito ao caput do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, está-se diante de isenção objetiva; quer dizer, estão isentas da Cofins somente parte das receitas auferidas pelas entidades discriminadas no art. 13, no caso, aquelas receitas relativas às suas atividades próprias, nos termos do disposto no inciso X do art. 14.

O conceito de atividades próprias está definido na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247 de 21/11/2002, em seu art. 47, § 2º, nos seguintes termos:

[...]

Do dispositivo normativo retromencionado, fica patente que as receitas auferidas pela Fundação Arthur Bernardes, na fábrica de laticínios e no supermercado, têm natureza contraprestacional direta, não se enquadrando como atividades próprias.

Importante reforçar que a fruição da isenção da Cofins prevista no art. 14, inc. X, c/c o art. 13, VIII, da MP nº 2.158-35/2001 requer que se olhe para a origem das receitas e não para a sua destinação. Não importa se os recursos vão para o cumprimento das finalidades estatutárias, mas se têm caráter contraprestacional. Esse entendimento, aliás, dá coerência à legislação, na medida em que não é razoável supor que a lei tenha conferido às pessoas jurídicas a capacidade de determinar quais receitas estariam ou não submetidas à tributação pela simples inclusão de atividades no objeto social da entidade. No presente caso, o fato do estatuto da Funarbe prever a exploração de atividades econômicas não torna as receitas geradas por estas atividades isentas da Cofins, pois são próprias de organizações empresariais.

5. Remuneração de Diretores

[...]

No caso da Funarbe, o seu estatuto social estabelece que os membros da Diretoria Executiva e os membros dos Conselhos de Administração e Fiscal não são remunerados pelo exercício de suas atribuições. A Diretoria Executiva 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 da Fundação Arthur Bernardes 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 de 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 ocupavam 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 as bolsas eram uma contraprestação pelo exercício das funções de Diretor exercidas na Fundação, configurando-se como remuneração.

[...]

As informações até aqui apresentadas são suficientes para demonstrar que as bolsas foram utilizadas para remunerar os dirigentes pelas funções exercidas na Fundação. Mas há ainda outros três importantes aspectos que precisam ser salientados. Primeiramente, como mencionado no item 2 desse texto, a Funarbe possui programas de incentivo às atividades educacionais da UFV, prestando apoio financeiro a eventos e projetos de ensino, pesquisa e extensão. Os programas receberam os seguintes nomes: Funarbic – Iniciação Científica, Funarpeq – Jovens Doutores, Funarpós – Pós-Graduação, Funarbex – Extensão Universitária, Funarpex – Jovens Docentes, Funarben – Apoio ao Ensino e Funarserv – Servidores Técnico-Administrativos. Esses programas são institucionais e estão citados e explicados na página da Funarbe na Internet.

Da análise de sua contabilidade nos anos de 2013 a 2015, verificou-se que pagamentos de bolsas a docentes foram realizados somente por meio do programa “Funapex”, criado para incentivar jovens docentes que tenham concluído o doutorado nos últimos sete anos, concedendo bolsas de produtividade em pesquisa. Salvo melhor juízo, 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 de Carvalho Guedes, Antônio José Natali e Brício dos Santos Reis. Ou seja, 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.

Um segundo aspecto é 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 denominada “Administração” (cód. 3.6.1.06.00001), a qual pertence ao grupo “Despesas com Programas de Apoio” (cód. 3.6.1.06). 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. **Ademais, é fraco o argumento do contador de que se tratou de equívoco, já que todos os valores desembolsados pela Funarbe para os projetos em que os Diretores receberam bolsas foram classificados na conta “Inex”, o que demonstra que não foi um erro isolado.**

Um terceiro ponto importante é que as bolsas aos Diretores foram concedidas em desacordo com as normas internas da Universidade Federal de Viçosa e da própria Fundação Arthur Bernardes. A Resolução nº 08/2012, editada pelo Conselho Universitário (CONSU) da UFV e que disciplina o relacionamento entre esta Universidade e a Funarbe, estabelece a classificação dos projetos, nos seguintes termos:

[...]

Conforme informado pela Funarbe, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 03, os 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, são do tipo “A”, conforme classificação do art. 4º da Resolução nº 08/2012 do CONSU/UFV. Se assim foram classificados, não poderiam ensejar a concessão de bolsas, pois conforme o art. 20 desta Resolução, os projetos que possibilitam as bolsas são os dos tipos “B”, “C” e “D”.

Além disso, as bolsas devem estar previstas no plano de trabalho dos projetos, o que não ocorreu naqueles coordenados pelo Prof. Raul Narciso de Carvalho Guedes e pelo Prof. Antônio José Natali, nos quais os Termos de Outorga não previam a concessão de bolsas. A própria Funarbe, na resposta ao TIF nº 03,

explicou que esses dois projetos “se enquadram na modalidade do tipo “C”, cujas fontes de financiamento são pública e privada. O recurso público foi empregado nas despesas aprovadas pela instituição financiadora e o recurso privado foi utilizado para pagamento de despesas de bolsa, as quais não têm previsão no instrumento jurídico firmado com instituição financiadora”.

Com base em todos elementos apresentados, analisados em conjunto, fica evidente que a Fundação Arthur Bernardes pagou bolsas a seus Diretores como forma de remunerá-los pelas atribuições exercidas como gestores executivos. As bolsas abaixo elencadas foram justificadas pela participação dos mesmos em projetos dos quais eles participaram, mas resta patente que eram efetivamente vinculadas às suas funções de administradores da Funarbe:

[...]

O estatuto da Funarbe proíbe a remuneração dos seus Diretores (conforme abaixo transcrito). Conclui-se que o pagamento por meio de bolsas foi a forma encontrada pela Fundação de dissimular a remuneração.

[...]

Com o pagamento das remunerações aos Diretores Executivos, a Funarbe infringiu o disposto no §5º, do art. 4º, da Lei nº 8.958/94, e no inc. I, do §4º, do art. 20 da Lei nº 12.772/12, legislações que expressamente vedam a participação remunerada de servidores e professores das Universidades Federais nos cargos diretivos das Fundações de Apoio.

[...]

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 neste 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 Lei específica, 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.

Por todo o exposto, entendemos que a Funarbe não tem direito à imunidade do IRPJ, em razão de ter remunerado de modo oculto seus Diretores Executivos pelos serviços prestados, infringindo o disposto na alínea “a”, do § 2º, do art. 12 da Lei nº 9.532/97 e no inc. I, do art. 14, do Código Tributário Nacional.

[...]

Conforme dispõe o § 3º do art. 15, para a isenção da CSLL é também aplicável o requisito da alínea “a”, § 2º, art. 12 da Lei nº 9.532/97, que trata da remuneração dos dirigentes da Fundação. Dessa forma, em razão dos mesmos argumentos apresentados para o IRPJ, a Funarbe não tem direito à isenção da CSLL.

Para a Cofins, a isenção está prevista no art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001. Abaixo estão transcritos os dispositivos aplicáveis a Funarbe conforme explicado no item 3 deste Termo de Notificação Fiscal:

[...]

Os incisos III e IV, do art. 13, da MP nº 2.158-35/2001 remetem, respectivamente, aos artigos 12 e 15 da Lei nº 9.532/97. Em função de ter remunerado seus dirigentes e descumprido o requisito da alínea “a”, § 2º, art. 12 da Lei nº 9.532/97, conforme explicado em relação ao IRPJ, a Funarbe não preenche as condições para se enquadrar nos incisos III e IV da MP nº 2.158-35/2001. Entretanto, por ser uma fundação de direito privado, mantém a Funarbe a isenção da Cofins sobre as atividades próprias, com base no inciso VIII do art. 13 c/c o inciso X do art. 14 da MP nº 2.158-35/2001.”

Em 25/07/2017, a FUNARBE foi intimada do Termo de Notificação Fiscal através do seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (fls. 31) e, na sequência, apresentou Resposta de fls. 340/363, acompanhada dos documentos de fls. 364/520.

A DRF em Juiz de Fora – MG emitiu Parecer de fls. 521/531 por meio do qual concluiu pela suspensão da imunidade e da isenção com base nos seguintes motivos:

“FUNDAMENTAÇÃO

7. A defendente alega (item 5.1) que que o laticínio e o supermercado exercem um papel educacional dentro da UFV, e que o faturamento do laticínio e do

supermercado é muito inferior à receita decorrente de administração de convênios. Sobre estas assertivas tece-se as seguintes considerações:

[...]

Os valores do quadro acima foram confirmados na contabilidade da Funarbe, sendo que as receitas são escrituradas nas seguintes contas contábeis:

- Receita Bruta de Venda de Serviços (Administração de convênios): conta 3.1.1.05.00001;
- Receita Bruta da Venda de Produtos (Laticínio): contas 3.1.1.02.00004, 3.1.1.01.00004 e 3.1.2.01.00004;
- Receita Bruta de Venda de Mercadorias (Supermercado): contas 3.1.1.02.00003, 3.1.1.01.00003 e 3.1.2.01.00003.

As contas de receitas citadas têm os seguintes saldos ao final de cada exercício como adiante demonstrado e que perfazem os valores contidos no quadro do Termo de Notificação Fiscal.

Código da conta	Título das contas de Receita	2013	2014	2015
3.1.1.02	PRODUTOS A PRAZO	R\$ 22.262.876,98	R\$ 27.237.490,63	R\$ 29.488.541,98
3.1.1.02.00003	Supermercado	R\$ 8.806.652,96	R\$ 8.543.418,01	R\$ 8.220.871,83
3.1.1.02.00004	Laticínios	R\$ 13.456.224,02	R\$ 18.694.072,62	R\$ 21.267.670,15
3.1.1.01	PRODUTOS A VISTA	R\$ 16.481.989,41	R\$ 18.254.694,47	R\$ 20.029.539,75
3.1.1.01.00003	Supermercado	R\$ 16.460.418,55	R\$ 18.234.026,64	R\$ 20.012.706,57
3.1.1.01.00004	Laticínios	R\$ 21.570,86	R\$ 20.667,83	R\$ 16.833,18
3.1.1.05	RESSARC.DESP.OPER.CONVENIOS/CONTRATOS	R\$ 8.541.404,74	R\$ 8.900.599,76	R\$ 9.424.113,78
3.1.1.05.00001	Administração	R\$ 8.541.404,74	R\$ 8.900.599,76	R\$ 9.424.113,78
3.1.2	TRANSFERENCIAS	R\$ 1.464.803,06	R\$ 1.580.580,19	R\$ 1.740.101,50
3.1.2.01	TRANSFERENCIAS	R\$ 1.464.803,06	R\$ 1.580.580,19	R\$ 1.740.101,50
3.1.2.01.00003	Supermercado	R\$ 172.420,95	R\$ 143.508,87	R\$ 220.561,18
3.1.2.01.00004	Laticínios	R\$ 1.292.382,11	R\$ 1.437.071,32	R\$ 1.519.540,32

O quadro apresentado pela Funarbe, à Fls. 346, contém incorreções, pois considerou de forma imprópria, como venda de serviços, os valores oriundos de captação de recursos para os projetos de pesquisa, extensão e ensino. Esses valores não foram contabilizados nas contas de resultados da Funarbe, exatamente porque são recursos de terceiros, apenas administrados pela Fundação. São registrados exclusivamente em contas de Ativo e Passivo, para controle das entradas e saídas das quantias vinculadas aos convênios e contratos celebrados.

Assim, do ponto de vista financeiro, as receitas oriundas das atividades exploradas no laticínio e no supermercado correspondem a grande parte de suas rendas, constatando-se que as receitas auferidas no laticínio e no supermercado correspondem a mais de oitenta por cento da receita total da Fundação (82,5% em 2103, 84,1% em 2014 e 84,5% em 2015), o que reforça o cunho econômico dessa instituição.

8. Em relação à questão concorrencial (item 5.2 - Fls. 347/349), a Funarbe comparou suas atividades econômicas com as desenvolvidas por grandes empresas do país e regionais (neste segundo caso, Supermercado Bahamas e

Laticínios Porto Alegre). Alegou que o porte reduzido de seus estabelecimentos não traz prejuízos a essas organizações, não havendo ameaça à livre concorrência.

Entretanto, como citado pela Fundação Arthur Bernardes, somente em Viçosa existem quinze supermercados, sendo que a maioria deles é de pequeno porte. Na atividade de fabricação de laticínios (CNAE 1052-0), somente na região da circunscrição da DRF em Juiz de Fora (Zona da Mata de Minas Gerais), existem mais de uma centena de empresas, grande parte de pequeno ou médio porte. Esses supermercados e laticínios são, sem dúvida alguma, concorrentes do Supermercado e da fábrica de laticínios da Funarbe e não gozam dos mesmos benefícios fiscais.

É incontestável o custo tributário do IRPJ, da CSLL e da Cofins. O IRPJ e a CSLL, que incidem sobre o lucro das pessoas jurídicas têm alíquota básica de 15% e 9%, respectivamente. O IRPJ ainda possui alíquota adicional de 10% sobre o lucro que ultrapassa o valor trimestral de R\$60.000,00. A Cofins incide sobre as receitas auferidas, com contribuição de 7,6% no regime não cumulativo ou 3% no regime cumulativo. Não há dúvidas que a imunidade ou isenção desses tributos implica em grande vantagem diante dos concorrentes, principalmente em relação aos pequenos e médios mercados varejistas situados na cidade de Viçosa e cidades vizinhas e laticínios que ofertam seus produtos nas diversas regiões em que a Funarbe vende seus produtos lácteos.

9. Em relação a ponderação de que o Auditor-Fiscal interpretou de forma equivocada o §4º do art. 150 da CR/88 (item 5.3) e que as conclusões do Parecer Normativo CST nº 162/74 são “desinfluentes”, deve-se salientar que no Termo de Notificação fica bem claro que não é propriamente a atividade econômica, por si só, que está sendo a motivação para a suspensão da imunidade do IRPJ. A respeito disso consta à Fl. 9 que *“em uma primeira análise, somente o fato de parte das receitas da Funarbe ser proveniente de atividade econômica normalmente própria de empresas não afastaria a imunidade, uma vez que os recursos decorrentes dessa exploração estão destinados aos seus objetivos sociais”* A questão chave é que a exploração de atividade econômica (indústria de laticínios e supermercado), com os benefícios tributários mencionados, traz vantagens incontestáveis para a Funarbe, uma vez que as empresas concorrentes não possuem tais benefícios. A COSIT já se posicionou sobre esse tema na Solução de Consulta Interna nº 4, de 06/02/2014, cuja ementa abaixo se transcreve:

[...]

Face ao estabelecido nos dispositivos normativos acima transcritos, resta configurado que admite-se o exercício de atividades de natureza econômica pelas entidades, desde que não acarrete concorrência com atividade desempenhada por pessoas jurídicas não abrangidas pela benesse.

[...]

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.

[...]

13. Em relação ao tema BOLSAS CONCEDIDAS A MEMBROS DA DIRETORIA (item 5.5) tece-se as seguintes considerações:

13.1 No que diz respeito ao mencionado no item 5.5.1, o fato de Daniel Lima Carneiro ter tomado posse no cargo de Diretor na data de 30/07/2010 e a bolsa ter sido paga a partir de 01/01/2012 demonstra que foi a partir dessa data que a Funarbe decidiu remunerá-lo pela função exercida. O fato crucial é que o pagamento da bolsa foi encerrado exatamente quando da sua saída da diretoria, em julho de 2014.

13.2 No que concerne ao citado nos itens 5.5.2 e 5.5.4, deve-se observar que o Professor Brício dos Santos Reis recebia duas bolsas. A bolsa no valor de R\$ 3.000,00, amparada no contrato de concessão e doação de bolsa de 02/03/2015, não foi configurada como remuneração. Para esse diretor, somente uma bolsa foi considerada como remuneração, no valor R\$ 4.000,00, paga a partir de 01/08/2014, vinculada ao projeto “Gestão Financeira em Cooperativas Agropecuárias das Mesorregiões Sul e Zona da Mata de Minas Gerais”.

13.3 No tocante ao item 5.5.3, deve-se enfatizar que o Diretor Luiz Eduardo Dias recebia duas bolsas. A bolsa no valor de R\$2.500,00, amparada no contrato de concessão e doação de bolsa de 01/12/2014, não foi configurada como remuneração. A bolsa que foi considerada como remuneração é relacionada ao projeto “Gestão Ambiental, abrangendo supervisão e gerenciamento ambiental, bem como a execução de programas ambientais, das obras de implantação e pavimentação da BR-235/B”. O que chama a atenção nessa bolsa é que ela teve seu valor aumentado logo depois que o professor assumiu a função de diretor na Funarbe, passando a ter valor superior ao recebido até mesmo pela coordenadora do projeto, e numa modalidade (“Professor Visitante Nacional Sênior”) nem mesmo prevista no plano de trabalho do projeto.

13.4 No que concerne ao ponderado no item 5.5.5, deve-se considerar que a análise do pagamento de bolsas foi realizada somente até dezembro de 2015 porque a ação fiscal abrangeu o período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015. Análises posteriores demandariam a verificação de outros documentos, inclusive relacionados a eventuais novos projetos de que podem ter participado os diretores. O fato é que, para o período fiscalizado, os elementos apurados foram mais do que suficientes para dar ao Auditor-Fiscal a convicção de que os diretores

foram remunerados por meio de bolsas, não sendo necessária a extensão da análise para períodos subsequentes.

13.5 Quanto aos argumentos estampados no item 5.5.6, nota-se que a análise do Auditor-Fiscal não foi elaborada com base em algumas coincidências pinçadas, como exposto pela Funarbe em sua defesa. Ao contrário, por meio de um exame cuidadoso e minucioso, foram verificados diversos elementos e documentos que, analisados em conjunto, evidenciaram que a Funarbe remunerou seus Diretores pelas atribuições exercidas como gestores.

Via de regra, um único elemento indiciário é insuficiente para caracterizar a infração. Entretanto, vários indícios, todos apontando para a mesma direção, podem fazer prova do ilícito. A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de prova direta, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequivocidade de uma dada situação de fato. Nesse caso, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova.

Os indícios são, muitas vezes, a única fonte de prova que o Auditor-Fiscal tem a seu dispor para apontar defeitos e invalidades em negócios jurídicos, o que se dá principalmente em casos de simulação.

13.6 Ademais, constata-se que a Funarbe não refutou a assertiva do Auditor Fiscal estampada no item 3.9 de que “as bolsas devem estar previstas no plano de trabalho dos projetos, o que não ocorreu naqueles coordenados pelo Prof. Raul Narciso de Carvalho Guedes e pelo Prof. Antônio José Natali, nos quais os Termos de Outorga não previam a concessão de bolsas”, tornando-se, portanto, matéria incontroversa.

13.6.1 Com efeito, verifica-se que no Termo de Outorga do Projeto Filogeografia, Distribuição Espacial e Manejo de Carunchos do Campo ao Armazém (Fls. 191/203) não há previsão de bolsa. Às Fls.184/190, foi anexada cópia de contrato de concessão e doação de bolsa celebrado entre a Funarbe e Raul Narciso Carvalho Guedes, referente a esta mesmo projeto, abarcando o período de março/2011 a março/2014.

13.6.2 Semelhantemente, o Prof. Antônio José Natali celebrou contrato de concessão e doação de bolsa com a Funarbe (Fls. 204/212), em agosto/2014, pouco dias após sua nomeação como diretor da fundação, com pagamentos efetuados até 2016 (Fl. 442), vinculado ao Projeto Efeitos do Treinamento Físico sobre Propriedades Morfológicas e Mecânicas em Cardiomiócitos de Camundongos Knockout para Receptores Adrenérgicos. Se constata no Termo de Outorga (Fls. 213/222) que foi solicitada bolsa de iniciação científica, porém ela não foi reconhecida (Fl. 221). Ressalte-se que o valor do Termo de Outorga foi fixado em R\$ 44.247,00, sendo que a bolsa paga ao diretor Antônio José Natali foi custeada integralmente pela Funarbe, num montante de R\$ 68.000,00 (Fl. 19).

[...]

13.6.5 Sendo assim, considerando que não estavam expressamente previstas nos projetos indicados nos itens 13.6.1 e 13.6.2, não poderiam ser caracterizadas como bolsas as importâncias pagas a Raul Narciso Carvalho Guedes e Antônio José Natali pela Funarbe a tal título, restando configurado que tais quantias seriam na realidade *remuneração a seus dirigentes.*”

Ato contínuo, a Autoridade fiscal elaborou o Despacho Decisório de fls. 532 por meio do qual resolveu suspender a imunidade e a isenção da FUNARBE relativamente ao IRPJ, CSLL e COFINS no que diz respeito aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015. E, aí, emitiu o Ato Declaratório Executivo DRF/JFA nº 14, de 16 de outubro de 2017 (fls. 533), o qual, a rigor, foi publicado no Diário Oficial da União de 17/10/2017 (fls. 535).

Em 20/10/2017, a FUNARBE tomou conhecimento do Ato Declaratório Executivo através do seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (fls. 538/539) e, em 21/11/2017, acabou apresentando Impugnação de fls. 544/571. Posteriormente, em 21/08/2019, a interessada apresentou Manifestação de fls. 599/600, acompanhada dos documentos de fls. 597/3.180, e, à luz do artigo 38 da Lei nº 9.784/1999 e, ainda, com base no princípio da verdade material, solicitou a juntada de documentos que, segundo ela, comprovariam, cabalmente, (i) que os membros da Diretoria Executiva da fundação receberam bolsas e não remuneração pela gestão, bem assim (ii) que os pagamentos foram contabilizados como bolsas e (iii) que ele são compatíveis com bolsas, bem assim (iv) que houve a efetiva participação dos professores / pesquisadores na execução dos projetos, e, por fim, (v) que a auditoria independente aprovou, sem ressalvas, as contas da entidade referentes aos anos de 2013, 2014 e 2015, de modo que não houve qualquer questionamento acerca do pagamento das referidas bolsas.

Posteriormente, a FUNARBE apresentou Manifestação de fls. 599/600 por meio da qual solicitou a juntada de documentação anexa (fls. 603/3.180), a qual, no seu entendimento, comprovaria, (i) que os membros da Diretoria Executiva da Fundação receberam bolsas, e não remuneração pela gestão, bem assim que (ii) os pagamentos foram contabilizados como bolsas, e, ainda, (iii) que eles eram compatíveis com as bolsas e (iv) que houve efetiva participação dos professores / pesquisadores na execução dos projetos, e, por fim, (v) que a auditoria independente aprovou as contas da entidade referentes aos anos de 2013, 2014 e 2015. Na oportunidade, a interessada pugnou pela juntada posterior de outros documentos e, em especial, do Laudo Técnico que havia sido mencionado na Impugnação, que, a propósito, estava em fase de elaboração.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância. E, aí, ao proferir o Acórdão nº 02-89.961 (fls. 3.181/3.215), a 2ª Turma da DRJ/BHE entendeu por julgar a Impugnação improcedente, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. ATIVIDADES ECONÔMICAS. IMPLICAÇÕES.

A imunidade dos impostos deve ser analisada com ênfase na aplicação dos rendimentos auferidos pela entidade em suas finalidades essenciais e não na origem destes recursos. Deve ser observado ainda o princípio da livre concorrência e que a exploração de atividades econômicas não pode ser o suporte maior da entidade de forma a desvirtuar seus objetivos sociais.

No caso de uma fundação de apoio ao ensino, os recursos captados de terceiros, tanto quanto as receitas próprias da prestação de serviços, constituem suporte essencial da entidade e devem ser levados em conta na avaliação da extensão e importância relativa das atividades econômicas no contexto de atuação da entidade.

O exercício de atividade econômica por entidade imune, uma vez admitido, não implica imediata afronta ao princípio da livre concorrência, devendo ser comprovado na ação fiscal que o benefício auferido causou de alguma forma prejuízo ao mercado.

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. REMUNERAÇÃO DE DIRETORES.

Não faz jus à imunidade tributária, ficando configurado o descumprimento de requisito legal para a fruição do benefício fiscal, a entidade que, a pretexto de pagamento de bolsa, remunera membros de sua diretoria pela prestação de serviço.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. REMUNERAÇÃO DE DIRETORES.

Não faz jus à isenção da CSLL, ficando configurado o descumprimento de requisito legal para a fruição do benefício fiscal, a entidade que, a pretexto de pagamento de bolsa, remunera membro de sua diretoria pela prestação de serviço.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

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

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. ATIVIDADES PRÓPRIAS NÃO CARACTERIZADAS.

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

Impugnação Improcedente.

Sem Crédito em Litígio.”

Em 17/05/2019, a FUNARBE tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão recorrido através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (fls. 3.220/3.221) e, em 18/06/2019, entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 3.224/3.262, acompanhado dos documentos de fls. 3.263/4.290, em que suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Imunidade e Isenção relativamente ao IRPJ e à CSLL

Em primeiro lugar, é imperativo destacar que a Lei nº 8.958/94 permite a participação não remunerada de servidores das Instituições Federais de Ensino Superior - IFES nos órgãos de direção das Fundações de Apoio (§ 5º do art. 4º). A mesma norma prevê que servidores das IFES podem participar em “*projetos de ensino, pesquisa, extensão, desenvolvimento institucional, científico e tecnológico e estímulo à inovação*” e receber bolsa por essa participação (§ 1º do art. 4º). No caso concreto, a Instituição Federal de Ensino Superior em questão, Universidade Federal de Viçosa, aprovou e avalizou as bolsas questionadas.

Como se vê, o exercício da profissão de professor/pesquisador com recebimento de bolsas é perfeitamente compatível com a ocupação, ao mesmo tempo, de cargo de direção em entidade imune (sem remuneração). A constatação desse fato não interfere (nem prejudica) a imunidade/isenção da entidade. O que interessa saber aqui, então, é: os projetos de pesquisa existiram? Houve efetiva participação dos professores/pesquisadores que também foram diretores na execução dos trabalhos? Os contratos firmados entre eles e a FUNARBE são de concessão de bolsa? Os valores pagos têm expressão monetária de bolsa? Os valores das bolsas são compatíveis com os de outras bolsas concedidas? Por outro lado, haveria algum elemento apto a desconectar as bolsas concedidas dos respectivos projetos de pesquisa? E qual seria o elemento que as “reconectaria” como contraprestação pela gestão? As respostas a essas questões serão dadas nos parágrafos seguintes.

No que tange à existência dos projetos, à participação dos pesquisadores e ao valor das bolsas, é incontroverso (i) que os projetos de pesquisa existiram, (ii) que os beneficiários das bolsas participaram da execução das

pesquisas e (iii) que havia “compatibilidade de valores recebidos em relação a outros bolsistas” (fl. 3209).

Das provas documentais anexadas aos autos, destacam-se, ainda: (i) planilhas indicando as bolsas recebidas (fls. 601/602, 1969, 2086/2088, 2307/2309 e 2897); (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.) (fls. 603/1742, 1762/1860, 1980/2015, 2018/2060, 2089/2289, 2310/2496, 2500/2631 e 2898/2954); (iii) aprovações das prestações de contas dos projetos financiados pela FAPEMIG (fls. 1742 e 2015); (iv) relatórios finais de projetos (fls. 167/177, 1877/1968, 2656/2720); (v) comprovantes de pagamento das bolsas; (vi) contas do Livro Razão com a contabilização dos pagamentos (fls. 1869/1876, 2066/2068, 2296/2306, 2640/2653 e 2962/3070); (vii) amostragem de salários de empregados da FUNARBE8 (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 pagos a esses terceiros são equivalentes às concedidas aos pesquisadores que também foram membros da diretoria, fls. 446/496); (ix) aprovações de demonstrações financeiras e das contas da FUNARBE por auditoria independente (fls. 3071/3140), pelo Conselho Universitário da UFV (fls. 501/503) e pelo Ministério Público (fls. 508/511); e (x) declarações de IRPF de pesquisadores que exerceram a gestão da FUNARBE (em que eles informam ter recebido bolsas, fls. 3166/3180).

A DRJ/São Paulo reconheceu, expressamente, que as bolsas de estudo são, de fato, bolsas (e não remuneração pela gestão). O Ministério Público de Minas Gerais, após “profunda investigação”, chegou à mesma conclusão.

Note-se que, como o Estatuto da FUNARBE proíbe que os membros da Diretoria Executiva percebam *“remuneração pelo exercício de suas atribuições (§ 1º do art. 15 à fl. 36) e o MPMG concluiu que não foram vislumbradas violações aos termos do estatuto da FUNARBE”*, é evidente que não houve remuneração pela gestão.

1) No que tange à suposta coincidência de datas entre o pagamento das bolsas e o exercício dos cargos na Diretoria Executiva, a DRJ admite, expressamente, *“que o ‘descasamento’ evidenciado constitui fato relevante”* (fl. 3203), mas o relativiza dizendo que *“as situações expostas desde o Termo de Notificação 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” (fl. 3203).

E daí que receberam bolsa por efetiva participação em projeto de pesquisa e, paralelamente, geriram a FUNARBE? O que uma coisa teria a ver com a outra? Nada. A DRJ está defendendo que a efetiva participação em projeto de pesquisa não deve ser remunerada? Ela é a favor do trabalho escravo?

Como se vê, não existe um *modus operandi* dissimulado. A eventual equivalência de datas sucumbe às fartas provas documentais anexadas pela recorrente, as quais comprovam, cabalmente, que os projetos existiram, que os professores/pesquisadores participaram das pesquisas e, finalmente, que eles receberam meras bolsas.

2) No que toca à alegação de que as bolsas concedidas a Daniel Marçal e a Daniel Lima *“foram pagas somente até a saída de ambos da Diretoria (julho de 2014), mesmo tendo o projeto prosseguido até o início de 2015”*, é imperativo destacar que os dois receberam a última bolsa em agosto de 2014, já no final do cronograma dos trabalhos (fls. 164 e 2089/2289). Depois disso, restou apenas elaborar 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.

3) Quanto à assertiva de que Daniel Marçal, Raul Narciso, Antônio José Natali e Brício dos Santos Reis teriam concedido *“bolsas a si mesmos”* (fl. 3208), a DRJ preferiu ignorar os contratos.

De fato, nenhum desses diretores da FUNARBE assinou as avenças na condição de bolsista/beneficiário e de representante legal. Nos casos em que esses diretores foram beneficiários das bolsas, a FUNARBE foi representada por outras pessoas.

Em vista disso, *“cai por terra”* a alegação de que membros da Diretoria Executiva concederam bolsas em benefício próprio. Coordenador de projeto, sozinho, não concede bolsa a ninguém (muito menos a ele mesmo).

Como se vê, o procedimento que culmina com a concessão de uma bolsa passa por sucessivas etapas de controle, tanto na FUNARBE quanto na UFV.

4) Quanto à afirmação de que bolsas foram concedidas a Raul Narciso, a Antônio José Natali e a Brício quando os projetos deles já estavam em pleno andamento, isso, infelizmente, ocorre com bastante frequência.

De fato, é bastante comum um professor/pesquisador começar a execução de um projeto sem apoio e, no curso dos trabalhos, conseguir angariar uma ou mais bolsas, que, “emendadas” ao longo dos anos, vão possibilitar a conclusão da pesquisa. Em outras oportunidades, o pagamento da bolsa termina e o projeto continua sendo desenvolvido (às custas de enormes sacrifícios pessoais dos pesquisadores).

Esse descasamento entre o início da pesquisa e a concessão da bolsa é fato corriqueiro no mundo acadêmico e, por isso mesmo, não significa absolutamente nada.

5) 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. 3205), a DRJ parece não ter compreendido o Termo de Outorga (fls. 191/203), *data vênia*.

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 Técnico Final até entrega à FAPEMIG (em outubro de 2014, fls. 1877/1968).

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 (Coordenador) 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 (fl. 190). Em outubro de 2014, ou seja, tempestivamente¹⁸, Raul Narciso apresentou o Relatório Técnico Final à FAPEMIG, o qual foi aprovado com louvor.

6) Ainda em relação aos projetos financiados pela FAPEMIG (coordenados pelos professores Raul Narciso e Antônio José Natali), cabem outros esclarecimentos.

Na resposta ao TIF nº 3, a FUNARBE informou que os projetos em questão “se enquadram na modalidade do tipo ‘C’”, cujas fontes de financiamento são *pública e privada*” (fls. 147/148). Os Termos de Outorga de fls. 191/203 e 213/222 tratam da parte referente ao financiamento público. Como os instrumentos não preveem o pagamento de bolsas, nenhum centavo dos recursos disponibilizados pela FAPEMIG (financiadora nos dois casos) foi destinado a essa finalidade.

Note-se, por outro lado, que o fato de o convênio firmado com o financiador público não prever a bolsa não impede que o pesquisador a busque perante terceiros. 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. 192 e 214). Por que essa cláusula “*não supre a necessidade da previsão expressa de concessão de bolsa*” (fl. 3205)? Com todo o respeito, “*a qualquer título*” significa para qualquer finalidade, inclusive para custear bolsas.

7) Quanto ao argumento de que os projetos do tipo “A” (Daniel Marçal, Daniel Lima e Brício) não poderiam ensejar a concessão de bolsa, impende salientar, inicialmente, que, como (i) a Resolução CONSU/UFV nº 8/2012 foi editada em junho de 2012 (fl. 121) e (ii) os contratos de concessão de bolsa firmados com Daniel Marçal e Daniel Lima são anteriores (de 1º/6/2011 e de 1º/1/2012, respectivamente, fls. 151 e 179), as bolsas concedidas a eles não poderiam estar sujeitas aos ditames do art. 20 da mencionada Resolução.

Note-se, por outro lado, que, na Resolução CONSU/UFV nº 8/2012 (fls. 121/130), não consta impedimento à concessão de bolsas para projetos do tipo “A”. Por sua vez, todas as bolsas, sejam elas vinculadas a projetos dos tipos “A”, “B”, “C” ou “D”, estão sujeitas à observância do regulamento próprio da FUNARBE. É o que dispõe o parágrafo único do mesmo art. 20 da Resolução CONSU/UFV nº 8/2012. Como se pode perceber, não há empecilho à concessão de bolsas a projetos de pesquisa do tipo “A”, desde que “*os resultados das atividades realizadas não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviço*”. A análise é feita caso a caso. Para comprovar o alegado, a FUNARBE apresentou amostragem de contratos de concessão de bolsas formalizados com docentes que não integram a Diretoria e que também estão vinculados a projetos do tipo “A” (fls. 446/496). Se projetos do tipo “A” não permitissem a concessão de bolsas, como outros professores que também possuíam projetos do mesmo tipo “A” a obtiveram? Enfim, está cabalmente provado o que a recorrente falou.

8) No que tange aos registros em conta contábil imprópria, é imperativo destacar que, desde a fiscalização, a FUNARBE vem admitindo que cometeu um erro.

Pois bem, como a própria auditoria fiscal e a DRJ reconhecem que a contabilização das bolsas na conta “Inex” não afetou “o resultado contábil, já que o lançamento foi feito a débito de conta de resultado” (fls. 23 e

3205), a tal “inconformidade” não é suficiente para invalidar o registro contábil e, muito menos, para transformar bolsas de pesquisa em remuneração pela gestão.

9) Quanto à assertiva de que as “bolsas para Diretores não faziam parte de seus programas institucionais de apoio, constituindo-se em uma exceção” (fls. 3206/3207) e de que as bolsas teriam sido concedidas “*sem respaldo em programas institucionais da UFV*” (fl. 3209), cabem dois esclarecimentos: 1º) Não existem “programas institucionais da UFV” (os programas institucionais são da FUNARBE, em apoio à UFV); 2º) Também não existe nenhuma obrigatoriedade de as bolsas concedidas/administradas pela FUNARBE serem decorrentes de seus programas institucionais. Aliás, a FUNARBE concede e gere, anualmente, centenas de bolsas de estudo que não fazem parte de seus programas institucionais de apoio. Por tudo isso, não procede a afirmação de que as bolsas concedidas aos diretores seriam exceções. Por fim, se tudo foi aprovado e validado pela UFV, qual seria a dúvida? Nenhuma.

10) Relativamente ao Prof. Luiz Eduardo Dias, cabe destacar que a bolsa paga a ele foi integralmente custeada pelo DNTT (outro “braço” da União Federal) (fl. 21). Ora, como não foi a FUNARBE que o “remunerou” (nem como bolsista), a acusação fiscal deve ser cancelada “de plano”.

Quanto à bolsa em si, a modalidade inicial constou corretamente no plano de trabalho (fl. 294). No que tange à majoração e à adequação da bolsa à modalidade PVNS (CAPES), isso aconteceu porque a etapa em que o projeto se encontrava demandaria uma intervenção muito maior daquele docente (com a elaboração de complexos relatórios). É por isso que, entre 1/9/2014 e 1/5/2016, o Prof. Luiz Eduardo recebeu uma bolsa um pouco maior do que a conferida à Professora Maria Lúcia Calijuri (coordenadora). Seja como for, a bolsa concedida ao pesquisador só foi paga até 4/5/2016 (fl. 2897). Enquanto isso, a coordenadora continuou recebendo a dela (até os dias de hoje, o projeto ainda não foi finalizado).

Por fim, para examinar com profundidade as questões macro (bolsas) e micro (alegações da DRF), a recorrente contratou um perito independente (conforme anunciado na impugnação). Utilizando-se de métodos próprios de investigação, o perito visitou o *Campus da* Universidade Federal de Viçosa, a sede da FUNARBE e as instalações do laticínio-escola e do supermercado-escola diversas vezes. Após as vistorias, os depoimentos, a oitiva de testemunhas (docentes, estudantes, funcionários da UFV e da FUNARBE, entre outros), vistorias técnicas em terceiros e análise de milhares de documentos, os trabalhos tiveram que ser retificados para adequar a prova

ao novo escopo definido pela DRJ. De fato, como a autoridade julgador de primeiro grau concluiu que “*deve ser afastada a suspensão da imunidade!*” (fl. 3201) pela “*exploração de negócios empresariais em concorrência com outras organizações que atuam nas mesmas atividades econômicas*” (fl. 3193), o perito foi obrigado a revisar o laudo.

Apesar da demora na apresentação da prova (fruto da profundidade do trabalho na busca da verdade material), o estudo traz importantes contribuições na elucidação da controvérsia:

“No que toca à acusação de que os membros da Diretoria Executiva da FUNARBE teriam recebido remuneração disfarçada, constatamos, após minuciosa apuração dos fatos e exauriente análise documental: (i) que o pagamento de bolsas só coincide com o mandato dos diretores em 33% dos casos; (ii) que o baixo percentual encontrado não corrobora a afirmação categórica de que haveria coincidência e, conseqüentemente, o desvirtuamento das bolsas; (iii) que, em nenhum dos contratos de concessão de bolsas firmados com os pesquisadores Daniel Marçal de Queiroz, Daniel Lima Carneiro, Raul Narciso Carvalho Guedes, Luiz Eduardo Dias, Brício dos Santos Reis, e Antônio José Natali, o próprio beneficiário figurou como representante legal da FUNARBE (ninguém concedeu bolsa a si mesmo); (iv) que as seis bolsas questionadas pelo Fisco estão vinculadas a projetos de pesquisa; (v) que esses projetos e os contratos de concessão de bolsas a eles atrelados passaram pelo exame, aprovação e monitoramento da Universidade Federal de Viçosa; (vi) que houve efetiva participação dos professores/pesquisadores/bolsistas na execução dos trabalhos; (vii) que os projetos de pesquisa referidos existiram de fato; (viii) que a documentação referente às prestações de contas indica o pagamento de bolsas; (ix) que os registros contábeis da entidade também nomeiam as verbas pagas como bolsas; (x) que os contratos assinados e os próprios beneficiários classificaram os rendimentos recebidos como bolsas; (xi) que os pesquisadores também membros da Diretoria Executiva não figuram entre os profissionais que mais receberam recursos da FUNARBE entre 2013 e 2015; (xii) que os valores pagos a eles têm pouca expressão monetária, sendo compatíveis com bolsas de pesquisa; e (xiii) que a FUNARBE utilizou critérios objetivos e isonômicos para fixar o valor das bolsas concedidas aos professores/pesquisadores em geral, ou seja, não houve tratamento privilegiado aos professores/pesquisadores que também exerceram funções diretivas. Em razão de tudo isso, constatamos e podemos atestar que as bolsas recebidas pelos pesquisadores que também integraram a

Diretoria Executiva da FUNARBE não representam remuneração pelo exercício dos respectivos cargos de gestão.” (inteiro teor anexo)

Ante o exposto e considerando: **(i)** que servidores/docentes da UFV podem acumular cargos de direção na FUNARBE (sem remuneração) e atuar em projetos de pesquisa com remuneração/bolsa; **(ii)** que, analisando as bolsas concedidas aos pesquisadores que também geriram a FUNARBE, a UFV, a DRJ/São Paulo e o MPMG concluíram que elas foram concedidas em contrapartida a efetiva participação em projetos de pesquisa, não tendo ocorrido nenhum tipo de desvio ou desvirtuamento; **(iii)** que a acusação de que as bolsas seriam contraprestação pela gestão não está amparada em nenhum elemento concreto (o Fisco se baseia em indícios e “circunstâncias”); e **(iv)** que todas as alegações feitas pela DRF e pela DRJ foram exaustiva mente refutadas (com base em documentos e/ou laudo técnico); a recorrente pede que V. Sas. deem provimento ao presente recurso voluntário e restabeleçam a imunidade/isenção a que a fundação faz jus.

(ii) Isenção da COFINS

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

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

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

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

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

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

“os fins da Fundação condizem exatamente com o tipo de atividade a ser exercida por meio da concessão de direito real de uso, envolvendo atividades acadêmicas e de pesquisas”. ou seja, “os produtos fabricados pela Unidade-Modelo de Laticínios serão vendidos pela FUNARBE, esclarecendo que a fabricação de tais produtos envolve a atividade acadêmica e de pesquisa, com a orientação de professores e instrução de acadêmicos dos cursos de graduação e pós-graduação da Universidade, com aproveitamento das verbas provenientes para fomento da pesquisa e demais fins institucionais da Fundação, o que condiz com o interesse público” (inteiro teor às fls. 397/401).

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

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

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

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

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

Como se pode perceber, o objetivo principal da Fundação Arthur Bernardes é promover o desenvolvimento educacional, social, econômico, cultural, científico, tecnológico e ambiental, em apoio à UFV. Para atingir o fim para o qual ela foi criada, a instituição concilia atividades econômicas (indústria/comércio) e educacionais. É óbvio que, para manter as atividades de ensino, pesquisa e extensão, a interessada precisa de vultosa quantidade de recursos financeiros, cuja fonte, prudente e providencialmente, já vem prevista no próprio estatuto dela.

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

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

Ante o exposto, tendo em vista que a auditoria fiscal e a DRJ se basearam na conceituação restritiva contida na IN RFB nº 247/2002, esquecendo-se, no entanto, de que “O lançamento tributário, por constituir-se ato

administrativo, está adstrito ao princípio da legalidade e, portanto, deve obedecer rigorosamente aos requisitos previstos em lei, sob pena de ser nulo”, a FUNARBE também faz jus à isenção da COFINS relativamente às receitas auferidas pelo laticínio-escola e pelo supermercado-escola.

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 Laudo Técnico de constatação, os quais devem ser considerados oportunamente pelo CARF.

Em Despacho de fls. 4.291, a Autoridade fiscal encaminhou o presente processo a este E. CARF para que o Recurso Voluntário seja julgado. Na sequência, os autos foram distribuídos a este Relator mediante sorteio (fls. 4.302).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

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

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

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

Quanto ao exame do requisito da tempestividade, confira-se que, em 17/05/2019 (sexta-feira), a FUNARBE tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 02-89.961 através do seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (fls. 3.221), de modo que o prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, começou a fluir em 20/05/2019 (segunda-feira) e findar-se-ia apenas em 18/06/2019 (terça-feira). A rigor, note-se que o Recurso Voluntário foi protocolado em 18/06/2019, o que significa dizer, portanto, que o requisito da tempestividade resta preenchido.

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

Considerando, pois, que o presente Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-

lo e, por isso mesmo, passo a apreciar e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas pela Recorrente.

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

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

“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

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

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

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

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

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

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

E não poderia ser diferente pelas seguintes razões: (i) O artigo 3º, inciso III da Lei nº 9.784/1999 não passou a permitir a juntada de provas após a impugnação¹; e (ii) O artigo 16, § 4º

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

do Decreto nº 70.235/72 é norma cogente e sua aplicação é obrigatória, bem como se trata de norma especial que, a rigor, deve prevalecer sobre a regra geral prevista no artigo 38 da Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999², a qual será aplicada apenas de forma subsidiária, de acordo com o que prescreve o artigo 69 da referida Lei nº 9.784/99³.

Nos dizeres de James Marins⁴,

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Fixadas essas premissas quanto ao momento de apresentação de documentos, observe-se, no caso concreto, que, em sede de Impugnação (fls. 544/571), a FUNARBE não apresentou qualquer documento e, na ocasião, requereu apenas a juntada posterior do Laudo Técnico de Constatação que, até então, e segundo ela, não havia sido finalizado, de modo que acabou pleiteando pelo conhecimento do referido documento pela Autoridade julgadora de 1ª instância quando do julgamento da sua defesa.

Posteriormente, a FUNARBE apresentou Manifestação de fls. 599/600 por meio da qual solicitou a juntada de documentação anexa (fls. 603/3.180), a qual, no seu entendimento, comprovaria, (i) que os membros da Diretoria Executiva da Fundação receberam bolsas, e não remuneração pela gestão, bem assim que (ii) os pagamentos foram contabilizados como bolsas, e, ainda, (iii) que eles eram compatíveis com as bolsas e (iv) que houve efetiva participação dos professores / pesquisadores na execução dos projetos, e, por fim, (v) que a auditoria independente aprovou as contas da entidade referentes aos anos de 2013, 2014 e 2015. Na oportunidade, a FUNARBE pugnou, mais uma vez, pela juntada posterior de outros documentos e, em especial, do Laudo Técnico que havia sido mencionado na Impugnação e que, a propósito, estava em fase de elaboração.

Quando do julgamento da Impugnação, a 2ª Turma da DRJ/BHE dispôs, acertadamente, que os documentos que haviam sido colacionados aos autos antes do julgamento deveriam ser considerados, sendo que, por outro lado, e a despeito de ter solicitado a juntada do Laudo Técnico de Constatação, a FUNARBE não havia comprovado o atendimento às condições estabelecidas no artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72, de sorte que o documento não deveria ser considerado para fins comprovação de suas alegações. Confira-se:

“Na impugnação, a impugnante postulou a juntada posterior de documentos.

Foi feita ainda menção à juntada posterior de laudo técnico, que estaria em fase de elaboração.

De concreto, a impugnante apresentou petição na qual postula a juntada de documentos após o prazo de trinta dias da impugnação (doc. fls. 596/3180).

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

Cabe recordar que o momento oportuno para a juntada dos documentos em que se fundamentam as alegações da defesa é quando da apresentação da impugnação (art. 15 do Decreto n.º 70.235, de 1972). Os §§ 4º e 5º do art. 16 do citado decreto estabelecem a preclusão da juntada de prova documental após a apresentação da impugnação, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

No caso, pode-se considerar que a lavratura dos autos de infração tratados nos processos apensos, ocorrida posteriormente à ciência do ADE DRF/JFA nº 14/2017, configurou a hipótese do inciso 'c' acima mencionada, motivo pelo qual foi admitida a juntada dos documentos adicionais.

Em relação ao laudo técnico mencionado na peça defensiva e no adendo, 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 sequer foi anexado, constando o registro de que se encontra 'em fase de elaboração'."

E, aí, ao protocolar o seu respectivo Recurso Voluntário, a FUNARBE acabou requerendo a juntada da Certidão da 1ª Promotoria da Justiça da Comarca de Viçosa –MG (e-fls. 3.263) e, também, e mais uma vez, a juntada do Laudo Técnico de Constatação e seus 15 (quinze) anexos (e-fls. 3.267/4.290). Ou seja, a FURNABE acabou carreando aos autos mais de 1.000 filhas de documentos que, a rigor, não de 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 preceito do artigo 16, § 5º do referido Decreto, a FUNARBE acabou não demonstrando, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições ali previstas e muito menos de que, no caso, estava impossibilitada de apresentar os respectivos documentos oportunamente por motivo de *força maior*.

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

"Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002

Título IV – Do inadimplemento das obrigações

Capítulo I – Disposições Gerais

Art. 393. (omissis).

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

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

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

“na força maior conhece-se o motivo ou a causa que dá origem ao acontecimento, pois se trata de um fato da natureza, como, p. ex., um raio que provoca um incêndio, inundação que danifica produtos ou intercepta as vias de comunicação, impedindo a entrega da mercadoria prometida, ou um terremoto que ocasiona grandes prejuízos etc.”. Já “no caso fortuito, o acidente que acarreta o dano advém de causa desconhecida, como o cabo elétrico aéreo que se rompe e cai 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 a Certidão da 1ª Promotoria da Justiça da Comarca de Viçosa –MG e, sobretudo, 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 o Laudo Técnico de Constatação não poderia ser considerado “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 sequer foi anexado”.

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 incontestado 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

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

juízo de inconstitucionalidade ou ilegalidade, conforme preceitua o artigo 26-A do referido Decreto nº 70.235/72⁸ e a própria Súmula CARF nº 2⁹.

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

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

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

Além do mais, veja-se que a documentação anexada ao Recurso Voluntário, a qual, a rigor, consubstancia-se na Certidão da 1ª Promotoria da Justiça da Comarca de Viçosa –MG (e-fls. 3.263) e no Laudo Técnico de Constatação e seus 15 (quinze) anexos (e-fls. 3.267/4.290) não foi analisada previamente pela Autoridade julgadora de 1ª instância e não se refere a fatos que permitem o fácil e rápido convencimento do julgador, de modo que não deve ser aqui conhecida e, por conseguinte, não deve ser apreciada por esta Turma julgadora.

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

3. Das alegações sobre a suspensão da imunidade do IRPJ e da isenção de CSLL

3.1. Da Remuneração dos Diretores pagas sob a roupagem de bolsas

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

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

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

Conforme relatado, a suspensão da imunidade da FUNARBE foi realizada por conta de duas questões: (i) exercício de atividades empresariais concorrentes com outras organizações que operam nas mesmas áreas econômicas sem o benefício de imunidade; e (ii) pagamento de remuneração aos seus Diretores Executivos sob a forma de bolsas.

Em relação a questão do exercício de atividades empresariais, veja-se que a Autoridade julgadora de 1ª Instância acabou acatando os argumentos sustentados pela FUNARBE em sede de Impugnação e, no caso, acabou superando a acusação fiscal nessa parte, conforme se verifica dos trechos reproduzidos abaixo:

II.1. Princípio da livre concorrência

[...]

Das transcrições feitas, sobressai, primeiramente, do entendimento expresso no Parecer PGFN/CAT nº 768, de 2010, que a imunidade dos impostos deve ser analisada com ênfase na aplicação dos rendimentos auferidos pela entidade em suas finalidades essenciais e não na origem destes recursos. Acresce ainda que deve ser observado o princípio da livre concorrência e que a exploração de atividades econômicas não pode ser o suporte maior da entidade de forma a desvirtuar seus objetivos sociais.

[...]

Quanto à preponderância da atividade econômica, representada pela exploração da indústria de laticínios e o supermercado, ela de fato existe em relação às receitas próprias de serviços (administração de convênios) que compõem o resultado da Funarbe.

Mas, para o cumprimento das finalidades essenciais da fundação é de relevância destacada, pelo volume de recursos movimentados, a existência de captação de recursos de terceiros no suporte da entidade. E o fato desses recursos não fazerem parte do resultado não afasta sua importância, lembrando que superávit não constitui meta de uma entidade imune.

[...]

Assim, diferentemente do entendimento do Parecer Conclusivo, considero que os recursos captados de terceiros e administrados pela Funarbe, ainda que classificados em contas do Ativo e Passivo para controle de sua movimentação e, portanto, não compondo o resultado, constituem importante suporte da entidade e atestam que a atuação da fundação estava voltada principalmente para as suas finalidades essenciais, revelando o caráter complementar da atividade econômica por ela desenvolvida.

[...]

Desta forma, a captação de recursos de terceiros e sua administração pela Funarbe visando o atendimento de seus objetivos estatutários, pelo volume efetivado nos anos-calendário fiscalizados, fato não contestado no Parecer Conclusivo, devem ser levadas em conta para que se faça uma avaliação da extensão e importância relativa das atividades econômicas no contexto de atuação da Funarbe.

Nestas condições, não vislumbro pelos fatos expostos que a exploração de atividades econômicas pela Funarbe seja o suporte maior da entidade a ponto de se desvirtuar de seus objetivos estatutários.

Dentro desta linha de raciocínio, resta verificar se houve real afronta ao princípio da livre concorrência. Como foi observado no Parecer PGFN/CAT nº 768, de 2010, 'este é um limite muito tênue e difícil de ser comprovado, mas não está destituído de fundamento', tendo sido considerado ainda "razoável a fórmula apresentada na Nota Técnica da RFB no sentido de o limite da fruição da imunidade ser balizado pelo eventual prejuízo no mercado'.

[...]

Estes fatos sinalizam ainda que a exploração econômica não é o foco primeiro da Funarbe, mas antes, constitui uma fonte complementar, ainda que importante, de recursos utilizados na consecução de seus objetivos estatutários, além de os estabelecimentos servirem às atividades educacionais da UFV.

Em verdade, o Parecer Conclusivo se prendeu essencialmente na consideração de que os recursos oriundos das atividades econômicas superavam as receitas próprias da entidade, sem considerar a captação de recursos de terceiros (questão já enfrentada neste Voto), e sem evidenciar as provas ou situações que efetivamente comprovariam a afronta ao princípio da livre concorrência.

Também é importante salientar, quando se fala em receitas oriundas da exploração de atividade econômica, que devem ser considerados os custos e despesas correspondentes, resultando apenas o superávit para ser aplicado nos objetivos institucionais da entidade, o que reduz a importância relativa dessas atividades como fonte de recursos da fundação.

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

Nestas condições, não vislumbro pelos fatos expostos que a afronta ao princípio da livre concorrência esteja inequivocamente comprovada e, aliando-se aos fatos (i) de que não houve controvérsia em relação à correta destinação dada aos recursos da fundação; (ii) de que não se confirmou a prevalência dos recursos derivados da exploração das atividades econômicas em relação aos recursos próprios e aqueles captados de terceiros utilizados como suporte da entidade; (iii)

nem ocorreu o desvirtuamento dos objetivos estatutários da fundação, considero que deva ser afastada a suspensão da imunidade sob o aspecto examinado.” (grifei).

Logo, note-se que, no âmbito desta Turma julgadora revisora, a suspensão da imunidade deve ser julgada apenas sob o enfoque do item “ii”, atinente ao pagamento disfarçado de remuneração aos diretores da recorrente sob a forma de bolsas.

Neste aspecto, e a despeito do Recurso Voluntário ter sido elaborado de forma técnica e um tanto fundamentada, penso que não assiste razão à FUNARBE.

Como bem frisado pela DRJ, embora a contribuinte, na impugnação, tenha buscado evidenciar as falhas e inconsistências de alguns pontos da acusação fiscal, ela não foi exitosa em desmerecer o conjunto das provas e indícios que realmente corroboraram que ela remunerou seus diretores sob a forma de bolsas. As provas e os elementos indiciários serão detalhados adiante.

Pois bem. Segundo a Autoridade fiscal, a Recorrente remunerou, durante o período fiscalizado, os seguintes Diretores: DANIEL MARÇAL DE QUEIROZ, RAUL NARCISO DE CARVALHO GUEDES, DANIEL LIMA CARNEIRO, LUIZ EDUARDO DIAS, ANTÔNIO JOSÉ NATALI e BRÍCIO DOS SANTOS REIS. E, aí, de acordo com o que preceitua o artigo 12, § 2º, alínea “a” da Lei nº 9.532/1997, para fins de imunidade tributária, a entidade não pode remunerar, por qualquer forma, seus Dirigentes pelos serviços prestados. Confira-se:

“Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 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, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015).”

A expressão legal “por qualquer forma” prevista no artigo 12, § 2º, alínea “a” da Lei nº 9.532/1997 afasta a possibilidade de qualquer estrutura dissimulada para o pagamento da remuneração, tal como ocorre, por exemplo, com a concessão de bolsas.

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, perceba-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.

Considerando, portanto, que os fatos que sustentam a suspensão da imunidade do IRPJ foram confirmados em razão da remuneração dos Diretores da FUNARBE, mantém-se, também, a suspensão da isenção da CSLL a qual restou determinada no ADE DRJ/JFA nº 14/2017, relativamente aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, uma vez que a regra referente ao gozo da imunidade prevista no artigo 12, § 2º, alínea “a” da Lei nº 9.532/1997 restou violada, sendo que essa regra também se aplica à isenção da CSLL por aplicação do artigo 15, §§ 1º e 3º da referida Lei. Veja-se:

“Lei nº 9532, de 10 de dezembro de 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, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015).

[...]

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.

§ 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." (grifei).

Por todas essas razões, entendo que a suspensão da imunidade do IRPJ e, por consequência, a suspensão da isenção da CSLL devem ser mantidas.

4. Das alegações acerca da suspensão da isenção da COFINS

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

“Em relação à Instrução Normativa RFB nº 247, de 21/11/2002, contestada pela impugnante, **vale transcrever o conteúdo dos arts. 9º e 47, com ênfase na parte que definiu o conceito de "atividades próprias" para fins de gozo da isenção da Cofins.** As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias. **Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembléia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.** A teor do art. 47, II, § 2º da referida Instrução Normativa, **as atividades relacionadas à exploração de laticínio e supermercado, de caráter contraprestacional**, não se enquadram no conceito de atividades próprias da fundação, razão pela qual as receitas correspondentes não estão abrangidas pelo benefício fiscal.

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

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

[...].”

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

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

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

A partir da literalidade da expressão *receitas relativas às atividades próprias*, deve-se partir do racional de que é própria da entidade a receita relacionada a seus atos constitutivos. Aliás, note-se que o artigo 111, inciso II do CTN prevê, claramente, que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção, servindo, assim, como uma garantia do contribuinte contra eventuais interpretações fiscais que possam distorcer a norma isentiva. Confira-se:

“Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Capítulo IV – Interpretação e Integração da Legislação Tributária

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

[...]

II - outorga de isenção;”

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

“ESTATUTO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Assim considerado, não há como supor que a Funarbe tenha-se desvirtuado de seus objetivos estatutários a ponto de ter-se transformado, de fato, numa empresa comum, que atuava, ao abrigo da imunidade de impostos, em condições

favorecidas em relação às demais empresas do ramo de supermercados e laticínios, em afronta ao princípio da livre concorrência.

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

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

Logo, a restrição contida no artigo 47, II, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 247/2002¹¹ é incabível, uma vez que tal restrição não consta no texto legal, o que, inclusive, já foi reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ quando da análise do Recurso Especial nº 1.353.111/RS, o qual, rigor, foi julgado com base no regime dos recursos repetitivos, nos termos do artigo 543-C do CPC.

Na ocasião, o STJ decidiu que a isenção da COFINS prevista no artigo 14, inciso X da MP 1.858/99 (atual MP nº 2.158-35/2001) é aplicável sobre as receitas decorrentes de atividades próprias das entidades sem fins lucrativos, tendo decidido, igualmente, pela ilegalidade da Instrução Normativa retro referida. É ver-se:

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

1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia

¹¹ Cf. Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 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, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

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 nº 9.532/97. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de "atividades próprias da entidade", conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória n. 1.858/99 (atual MP n. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, §2º, da IN/SRF n. 247/2002, nessa extensão.

[...]

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

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

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

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

De acordo com o artigo 99 do Novo Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria nº 1.634, de 23 de dezembro de 2023, as decisões de mérito proferidas pelo Superior

Tribunal de Justiça deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Confira-se:

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

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

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

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

“Súmula CARF nº 107

A receita da atividade própria, objeto da isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. **(Vinculante,** conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

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

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

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

Exercício: 2004

FUNDAÇÕES DE DIREITO PRIVADO. RECEITAS PRÓPRIAS. ISENÇÃO.

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

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

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

ISENÇÃO. EXIGÊNCIA DE CEBAS.

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

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

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

Ano-calendário: 2003

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

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

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

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

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

Note-se que a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF também tem caminhado nesse sentido ao admitir que as receitas decorrentes de atividades próprias de acordo com o Estatuto Social e em consonância com os objetivos sociais para as quais foram

criadas estão isentas da COFINS, sendo irrelevante, portanto, o caráter contraprestacional, nos termos do artigo 14, inciso X da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Veja-se:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS**

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

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

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

Recurso Especial do Contribuinte provido.

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

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

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

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

As receitas decorrentes de atividades próprias de templos de qualquer culto e de associações civis sem fins lucrativos, conforme estabelecido no seu Estatuto Social, em consonância com os objetivos sociais para os quais foi criada, estão isentas da COFINS, sendo irrelevante o caráter contraprestacional, nos termos do artigo 14, inciso X da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001.

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

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

STJ. ISENÇÃO DE COFINS. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS.

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

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

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

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

5. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, entendo por dar parcial provimento ao recurso para reconhecer a isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes das atividades econômicas prestadas no laticínio e no supermercado.

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

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

À título de **amostragem**:

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

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

SUPERVISÃO AMBIENTAL - RMAS DEZEMBRO 2014

Página 1 de 151

al



EQUIPE TÉCNICA

MARIA LÚCIA CALIJURI
Engenheira Civil
Coordenação Geral
CREA: 0600610979 SP

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

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

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

Brício dos Santos Reis¹

1. O Problema e sua Importância

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

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

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

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

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

Coordenador:

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

Equipe:

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

Instituição Gestora:

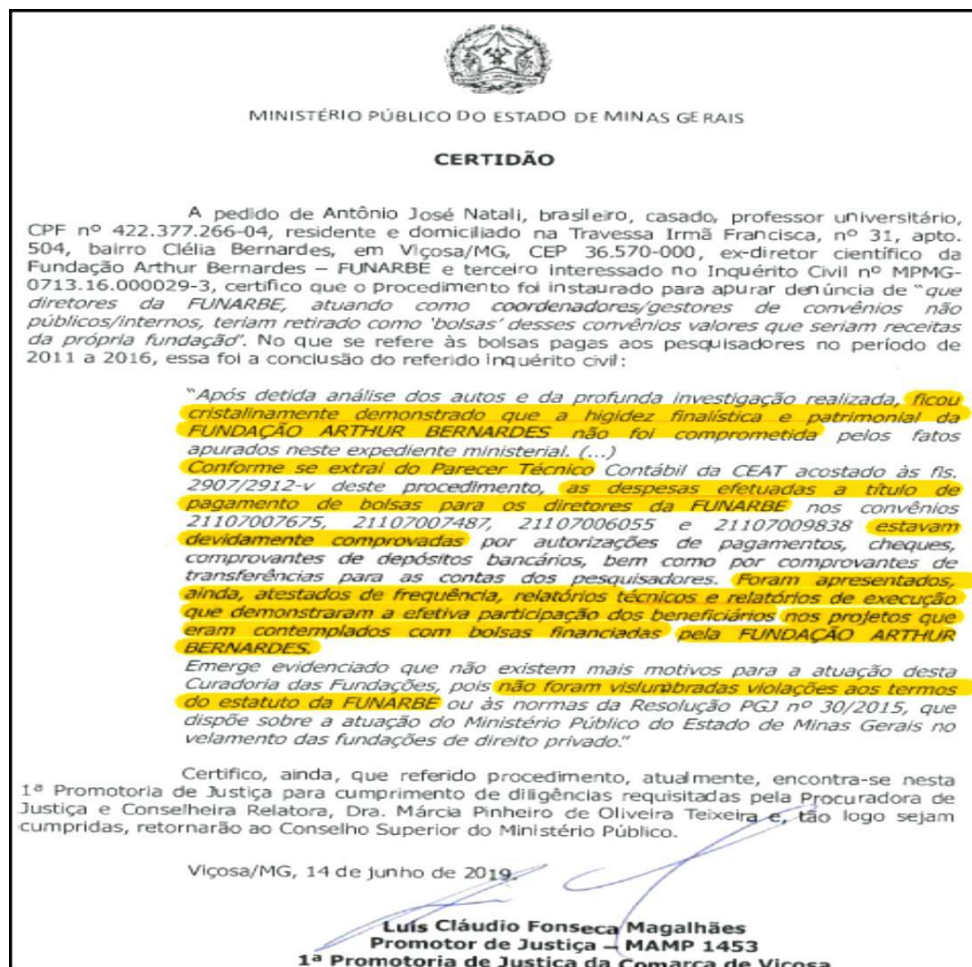
Fundação Arthur Bernardes – FUNARBE

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

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

Portanto, equivocada a premissa adotada pela fiscalização de que ao haver coincidência entre a vigência da bolsa e a vigência dos mandatos dos dirigentes implicaria em *desvio de finalidade* suficiente para inferir tratar-se de pagamento de remuneração aos seus

dirigentes. O próprio MPMG não constatou qualquer *desvio de finalidade* no pagamento de bolsas de pesquisas aos dirigentes:



Assim, entendo que não é adequado 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, assembleia 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.

Ante o exposto, voto por conhecer dos documentos juntados em sede recursal, e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário quanto à suspensão da imunidade do IRPJ e à suspensão da isenção da CSLL.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó