



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.720683/2017-32
ACÓRDÃO	2101-003.172 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNICA EDUCACIONAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. BASE DE CÁLCULO. VERBAS COM NATUREZA REMUNERATÓRIA.

As verbas pagas a título de remuneração pelo trabalho são incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Contudo, alegando o contribuinte que a verba possui natureza indenizatória, e não está incluída no rol do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, cabe a ele o ônus da prova quanto ao direito defendido.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

Em se tratando de distintas hipóteses de incidência das multas isolada e de ofício, sua cumulação não implica bis in idem.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Carolina da Silva Barbosa, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Mario Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Heitor de Souza Lima Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por ÚNICA EDUCACIONAL contra o Acórdão nº 14-75.662, proferido pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), que julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário, relativo ao período de janeiro/2012 a dezembro/2012, totalizando R\$ 108.876,71 (incluindo contribuições, juros e multas), conforme discriminado a seguir:

1. Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador: Valores pagos ou creditados a contribuintes individuais e não oferecidos à tributação – R\$ 52.560,35 (incluindo juros e multa).
2. Contribuição Previdenciária dos Segurados: Valores pagos ou creditados a contribuintes individuais e não oferecidos à tributação – R\$ 28.908,05 (incluindo juros e multa).
3. Descumprimento de obrigação acessória: Não preparo das folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados – R\$ 2.284,05.
4. Descumprimento de obrigação acessória: Não lançamento em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos – R\$ 22.840,21.
5. Descumprimento de obrigação acessória: Falta de arrecadação pela empresa das contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos e do contribuinte individual a seu serviço – R\$ 2.284,05.

Conforme Relatório Fiscal, a fiscalização identificou que a Recorrente efetuou pagamentos indiretos de remuneração a título de ajuda de custo a diversos contribuintes individuais (associados, executivos e colaboradores), na maioria das vezes membros da SOEBRAS e entidades conveniadas. Tais valores foram registrados nas contas contábeis 3.2.03.02 (Alimentação), 3.2.03.03 (Aluguel de Imóveis), 3.2.03.27 (Hospedagem) e 3.2.03.34 (Passagens).

Em suas análises, a fiscalização constatou que a Recorrente foi constituída a partir da SOEBRAS (Associação Educativa do Brasil) em atendimento à Medida Provisória 446/2008, tendo recebido a manutenção de três instituições de ensino superior: Faculdade Inforium de Tecnologia (FIT), Faculdades Integradas Promove de Brasília e Faculdade de Saúde de Ibiturina (FASI).

No entanto, após a revogação da referida MP, a Recorrente teria passado a atuar apenas como intermediadora financeira, recebendo 2,5% dos valores intermediados, enquanto a SOEBRAS continuou como efetiva mantenedora das instituições de ensino.

A fiscalização verificou ainda que, apesar de figurar como mantenedora de instituições de ensino, a Recorrente possuía apenas uma empregada registrada (Sra. Ivonete Lima Ferreira, técnica em contabilidade) e não dispunha de estrutura física, financeira, técnica e operacional compatível com sua alegada função. Esta configuração foi considerada atípica para uma entidade mantenedora na área educacional.

Quanto às diligências realizadas, foram emitidos diversos Termos de Intimação solicitando documentos e esclarecimentos. Em resposta, a Recorrente apresentou documentação parcial e esclarecimentos que, na avaliação da fiscalização, não foram suficientes para descaracterizar os fatos geradores identificados. Cabe destacar que a Recorrente teve sua imunidade tributária suspensa para o ano-calendário de 2012, conforme Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/BSB nº 89, de 12/12/2016, publicado no DOU em 23/01/2012.

Em sua impugnação, a Recorrente argumentou que os valores pagos possuíam natureza indenizatória, não configurando fato gerador de contribuições previdenciárias. Alegou também que haveria bis in idem na aplicação das multas por descumprimento de obrigações acessórias.

A DRJ/RPO, por meio do Acórdão nº 14-75.662, julgou improcedente a impugnação em 27/12/2017, mantendo integralmente o crédito tributário. A decisão fundamentou-se no entendimento de que os valores registrados nas contas contábeis mencionadas, pagos a diversos associados, executivos e colaboradores, caracterizavam-se como remuneração indireta pelos serviços prestados.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. AJUDA DE CUSTO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A ajuda de custo paga a contribuinte individual integra seu salário de contribuição.

EMPRESA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

A empresa é obrigada a preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social. A empresa é obrigada a lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. A empresa é obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Cientificada da decisão de primeira instância em 19/02/2018, a Recorrente interpôs tempestivamente o presente Recurso Voluntário em 16/03/2018, reiterando os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

2. Mérito

2.1. Natureza jurídica dos pagamentos realizados

A controvérsia central do presente caso consiste na definição da natureza jurídica dos pagamentos registrados nas contas contábeis 3.2.03.02 (Alimentação), 3.2.03.03 (Aluguel de Imóveis), 3.2.03.27 (Hospedagem) e 3.2.03.34 (Passagens), efetuados pela Recorrente a diversos contribuintes individuais.

A Recorrente sustenta que tais valores teriam natureza de ajuda de custo com caráter indenizatório, não integrando, portanto, o salário de contribuição para fins previdenciários. No entanto, essa argumentação não encontra respaldo na legislação previdenciária vigente.

O art. 28 da Lei nº 8.212/91 define com precisão o conceito de salário-de-contribuição como sendo a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. A amplitude dessa definição revela a clara intenção do legislador de abranger todas as formas de remuneração, direta ou indireta, paga aos trabalhadores.

As exclusões do salário-de-contribuição estão taxativamente previstas no § 9º do mesmo art. 28, sendo que, no tocante às ajudas de custo, apenas são excluídas: (i) as pagas ao aeronauta, nos termos da Lei nº 5.929/73; (ii) as recebidas em parcela única, exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; e (iii) as pagas aos ministros de confissão religiosa e membros de instituto de vida consagrada por entidades religiosas e instituições de ensino vocacional.

Analisando detalhadamente os pagamentos realizados pela Recorrente, verifica-se que nenhum deles se enquadra nas hipóteses legais de exclusão acima mencionadas.

No tocante aos valores lançados na conta 3.2.03.02 (Alimentação), a Recorrente sustenta tratar-se de despesas com alimentação em eventos e reuniões, sendo uma “despesa da empresa e nunca remuneração de colaboradores”. Contudo, a mera classificação contábil atribuída pela empresa não é suficiente para definir a natureza jurídica dos pagamentos.

Além disso, a Recorrente não logrou êxito em comprovar a natureza estritamente institucional dessas despesas, tampouco apresentou documentos que individualizassem os eventos, seus participantes e a finalidade empresarial específica.

Os comprovantes de pagamento analisados pela fiscalização demonstram que as despesas com alimentação beneficiaram diretamente contribuintes individuais vinculados à Recorrente e às empresas a ela relacionadas, caracterizando-se como verdadeira vantagem econômica concedida em razão dos serviços prestados. A habitualidade desses pagamentos, conforme demonstrado nos autos, reforça sua natureza remuneratória.

Quanto aos valores registrados nas contas 3.2.03.27 (Hospedagem) e 3.2.03.34 (Passagens), a Recorrente alega que constituem gastos com passagens e hospedagem de colaboradores que prestaram serviços em localidade diversa de suas residências, caracterizando-se como verbas indenizatórias e eventuais.

Ocorre que o caráter indenizatório de um pagamento não decorre da mera alegação do contribuinte, mas da efetiva comprovação do dispêndio extraordinário realizado pelo trabalhador no interesse exclusivo da empresa. No caso em análise, a Recorrente não apresentou elementos probatórios que demonstrassem a excepcionalidade dos deslocamentos, a temporariedade das atividades executadas ou o vínculo direto entre as viagens e projetos específicos da empresa.

Pelo contrário, a documentação acostada aos autos revela que os beneficiários desses pagamentos, descritos como "executivos da SOEBRAS" conforme consta do item 5.2 do Relatório Fiscal, deslocavam-se regularmente entre as cidades de Brasília-DF, Belo Horizonte e Montes Claros/MG, onde a Recorrente e empresas relacionadas mantinham unidades de ensino superior. Essa circunstância indica que os deslocamentos faziam parte da rotina normal de trabalho desses contribuintes individuais, não se caracterizando como situação extraordinária a justificar o tratamento como verba indenizatória.

Ademais, chama a atenção o fato de que, segundo informações da própria Recorrente à fiscalização, os beneficiários desses pagamentos eram, na maioria das vezes, "membros da Soebras e conveniadas", o que evidencia a existência de uma estrutura organizacional complexa, na qual os serviços prestados à Recorrente se confundiam com aqueles prestados às demais empresas do grupo econômico, caracterizando uma forma indireta de remuneração.

De igual modo, os pagamentos registrados na conta 3.2.03.03 (Aluguel de Imóveis) não se amoldam à hipótese legal de exclusão prevista na alínea "g" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. A Recorrente afirma que tais pagamentos referem-se a aluguéis para diretores que precisaram sair de seus domicílios para prestar serviços à fiscalizada. Como exemplo concreto, cita o caso da Sra. Elaine Fagundes Silveira, identificada como Diretora do Centro de Serviços Compartilhados (CSC).

No entanto, a exclusão legal aplica-se apenas à “ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT”. No caso em análise, os pagamentos eram contínuos e não em parcela única. Além disso, conforme apurado pela fiscalização, os beneficiários eram contribuintes individuais e não empregados, o que por si só já afastaria a aplicação da exclusão prevista na lei.

Especificamente quanto à Sra. Elaine Fagundes Silveira, a documentação revelou situação ainda mais peculiar: embora a Recorrente arcasse com suas despesas de moradia em Brasília, ela possuía vínculo empregatício registrado em CTPS com a matriz da SOEBRAS (CNPJ 22.689.915/0001-27) e, nas folhas de pagamento, figurava como vinculada a uma das filiais da SOEBRAS (CNPJ 22.689.915/0059-43). Essa circunstância reforça a conclusão de que os pagamentos realizados pela Recorrente constituíam forma indireta de remuneração pelos serviços prestados, e não mera ajuda de custo indenizatória.

Cabe ressaltar, ainda, que a própria estrutura operacional da Recorrente, conforme apurado pela fiscalização, revela-se atípica e incompatível com o papel de mantenedora de instituições de ensino que alega desempenhar. Segundo o Relatório Fiscal, a Recorrente possuía apenas uma empregada registrada (técnica em contabilidade) e sua função principal consistia em intermediar recursos pagos principalmente pelos alunos e repassá-los na quase integralidade para a empresa SOEBRAS, retendo 2,5% dos valores a título de taxa de administração.

Essa configuração operacional, aliada aos pagamentos indiretos realizados a diversos contribuintes individuais, muitos deles vinculados à SOEBRAS, revela uma tentativa de descaracterizar a relação laboral e, conseqüentemente, afastar a incidência das contribuições previdenciárias.

Diante do exposto, considerando que os pagamentos realizados não se enquadram nas hipóteses legais de exclusão do salário-de-contribuição e que a Recorrente não logrou êxito em comprovar sua natureza indenizatória, deve ser mantida a tributação das contribuições previdenciárias sobre os valores registrados nas contas contábeis 3.2.03.02 (Alimentação), 3.2.03.03 (Aluguel de Imóveis), 3.2.03.27 (Hospedagem) e 3.2.03.34 (Passagens).

2.2. Multas por descumprimento de obrigações acessórias

A Recorrente pleiteia o cancelamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias, sob dois fundamentos: (i) os pagamentos não constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias; e (ii) há *bis in idem* entre a multa de ofício de 75% e as multas isoladas.

Quanto ao primeiro fundamento, tendo sido mantida a caracterização dos pagamentos como remuneração de contribuintes individuais, subsistem os descumprimentos das obrigações acessórias apontados pela fiscalização, quais sejam: a) não preparo das folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados; b) não lançamento em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições; e c) falta de arrecadação pela empresa das contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço.

No que se refere ao alegado *bis in idem*, não assiste razão à Recorrente. As multas isoladas decorrem do descumprimento de obrigações acessórias, que são autônomas e independentes da obrigação principal, conforme estabelece o art. 113, §§ 2º e 3º do CTN:

Art. 113 (...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Portanto, a cobrança de multa de ofício pelo descumprimento da obrigação principal não afasta a aplicação das multas isoladas pelo descumprimento das obrigações acessórias, não havendo que se falar em *bis in idem*.

3. Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto