



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13602.000456/2007-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-007.506 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 3 de março de 2020  
**Recorrente** FUNDAÇÃO MUNICIPAL ENS. SUPERIOR CONS. LAFAIETE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 28/02/2007

**DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. PRAZO DECADENCIAL.**

Havendo recolhimento parcial das contribuições e comento, atrai a regra do art. 150, § 4º, do CTN para a contagem do prazo decadencial, restando decaído parte do crédito tributário.

Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

**VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. NÃO OCORRÊNCIA.**

O ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carream à conclusão contida na acusação fiscal à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento, não ensejando qualquer nulidade. O processo administrativo encontra-se em perfeita harmonia com as normas a ele pertinentes e não há que se falar em cerceamento do direito de defesa e do contraditório.

**AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.**

O Relatório Fiscal complementar cumpriu o seu objetivo de informar ao contribuinte o dispositivo legal aplicado no caso do arbitramento efetuado, não havendo que se falar em nulidade no presente caso.

**BOLSA DE ESTUDOS FILHOS DOS FUNCIONÁRIOS. NÃO ENQUADRAMENTO NA HIPÓTESE DE EXCLUSÃO.**

Os pagamentos das bolsas de estudos tiveram como destinatários os filhos dos funcionários. Não se trata de pagamento de bolsas de estudo de ensino superior aos funcionários visando a sua qualificação profissional. Não há como se

enquadrar nas hipóteses de exclusão do salário de contribuição estabelecida alínea “t”, do parágrafo 9º, do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

**BOLSAS DE ESTUDOS PARCIAIS A ALUNOS. CARACTERIZAÇÃO DE EMPREGADOS. NÃO OCORRÊNCIA. INSUBSISTÊNCIA POR FALTA DE MOTIVAÇÃO.**

Ante a insuficiência de fundamentação por parte da fiscalização que permita a subsunção dos fatos (relação de emprego) à norma (incidência de contribuições sociais previdenciárias a cargo da pessoa jurídica por remuneração dos empregados), deve ser julgado insubsistente o lançamento do levantamento específico.

**CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO.**

Embora formalmente demitido, o ex-empregado continuou a prestar os mesmos serviços de professor ao sujeito passivo, através de uma empresa, sem ocorrer a descontinuidade do contrato de trabalho entre o sujeito passivo e a pessoa física prestadora.

**PAGAMENTO EXTRA FOLHA.**

Contribuição previdenciária que deve incidir sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, conforme dispõe o artigo 22, inciso I da Lei nº 8.212/91.

**PAGAMENTO EXTRA CLASSE.**

O lançamento foi realizado por aferição indireta, nos termos do § 6º do artigo 33 da Lei 8.212/91, conforme consta no Relatório Complementar, tendo em vista ter a fiscalização verificado que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço. Os argumentos não estão respaldados por provas que se sobreponham aos fatos constatados no lançamento.

**SEGURO DE VIDA EM GRUPO. NÃO COMPROVAÇÃO POR PARTE DO CONTRIBUINTE.**

O Recorrente não apresentou as apólices e nem a relação dos segurados beneficiários, razão pela qual, não foi possível identificar as pessoas agraciadas e nem verificar a abrangência do seguro, se é extensivo a todos os empregados. Constatou-se tratar de salário indireto, base de incidência da contribuição previdenciária.

**AFERIÇÃO INDIRETA. DOCUMENTAÇÃO INSUFICIENTE. POSSIBILIDADE.**

A apuração das contribuições por aferição indireta sempre que forem sonogados documentos ou informações necessárias ao desenvolvimento da ação fiscal e, também, quando ausente prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil.

**TAXA DE JUROS SELIC.**

A jurisprudência do CARF reconhece a validade da utilização da Selic para fins tributários, nos termos do verbete da Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic para títulos federais.

#### EXIGÊNCIA DA MULTA.

A multa foi aplicada de acordo com os preceitos legais vigentes à época dos fatos, não cabendo os argumentos inseridos na peça recursal para o seu afastamento.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) declarar a decadência do período até a competência 08/02, para todo o levantamento TER; b) declarar a decadência do período até a competência 08/2003, para parte do levantamento TER relativos aos lançamentos dos fatos geradores denominados RSR e VID; e c) no mérito, excluir do levantamento TER o lançamento relativo a bolsa de estudo - serviço voluntário do lançamento BOL.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Rayd Santana Ferreira, André Luís Ulrich Pinto (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte - MG (DRJ/BHE) que, por unanimidade de votos, considerou procedente em parte o lançamento do crédito exigido excluindo o período atingido pela decadência, conforme ementa do Acórdão nº 02-21.880 (fls. 430/447):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 28/02/2007

**DECADÊNCIA QUINQUENAL.**

A decadência das contribuições previdenciárias opera-se em 05 (cinco) anos em face da declaração de inconstitucionalidade formal dos art. 45 e 46 da Lei 8.212/91 pelo Supremo Tribunal Federal.

**APURAÇÃO DA REMUNERAÇÃO EM OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.**

Na ausência de prova regular e formalizada do montante de salários pagos na execução de obra de construção civil, bem como quando forem sonegados documentos indispensáveis ao desenvolvimento de Auditoria Fiscal, a remuneração da mão-de-obra empregada em obra de construção civil, base de incidência de contribuições previdenciárias, é apurada mediante aferição indireta.

**CONFIGURAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.**

Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração paga ou creditada ao trabalhador em cuja prestação de serviços estiverem presentes os requisitos do conceito legal de “segurado empregado”, sendo irrelevante o aspecto formal do pacto da prestação de serviços.

**SALARIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

A totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, integram o salário de contribuição, ressalvadas apenas as parcelas expressamente excluídas de tributação pela legislação previdenciária.

**Lançamento Procedente em Parte**

O presente processo trata da NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - NFLD DEBCAD 37.028.087-3 (fls. 02/08), consolidado em 28/09/2007, no valor de R\$ 793.366,23, do período 01/1997 a 02/2007, composto dos seguintes levantamentos:

1. ABB - TERCEIROS FOLHA PAGAMENTO:
  - Estabelecimento 0002-62 de 01/1999 a 02/2007;
  - Estabelecimento 0003-43 de 04/2001 a 12/2006;
  - Estabelecimento 0005-05 de 09/2005 a 12/2005;
2. FP - FOLHA DE PAGAMENTO, período anterior a GFIP:
  - Estabelecimento 0002-62 de 01/1997 a 13/1998;
3. TE7 - TER SEG VIDA RSR BOL FPG, período anterior a GFIP:
  - Estabelecimento 0002-62 de 01/1997 a 12/1998;
4. TER - TER SEG VIDA RSR BOL FPG, não declarado em GFIP:
  - Estabelecimento 0002-62 de 01/1999 a 02/2007;
5. OBR - TERCEIROS OBRA FDCL, não declarado em GFIP:
  - Obra 38.880.11003/76 - competência 10/2005.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 200/211) se encontra em curso ação judicial impetrada pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais a fim de que seja reconhecida, como de Direito Público, a Fundação Lafaiete. Esta ação encontra-se em grau de recurso no Tribunal de Justiça e seu resultado final refletirá na definição do FPAS do contribuinte, com repercussão nas contribuições de terceiros devidas.

O Contribuinte tomou ciência da NFLD, pessoalmente, em 28/09/2007 (fl. 02) e, em 30/10/2007, apresentou tempestivamente sua Impugnação de fls. 359/382.

O Centro de Ensino Superior de Conselheiro Lafaiete - CES, entidade mantida pelo contribuinte, também apresentou impugnação nas fls. 393 a 395.

O Processo foi encaminhado à DRJ/BHE onde, através de Despacho exarado em 10/03/2008 (fls. 401/402), a 6ª Turma decidiu devolver o processo para a DRFB a fim de que fosse emitido Relatório Complementar para:

- a) Dar esclarecimentos sobre o procedimento de aferição indireta adotado para apuração das contribuições incidentes sobre as rubricas “RSR e Extra Classe” e o “Seguro de Vida em Grupo”;
- b) Informar se o resultado das diligências solicitadas nas NFLD 37.028.085-7 e 37.119.016-9 alteram o valor lançado nestes autos e, em caso positivo, especificar a alteração.

Atendendo ao despacho proferido, em 17/09/2008, a DRFB em Belo Horizonte emitiu Relatório Fiscal Complementar à NFLD n.º 37.028.087-5 (fls. 417/418).

O contribuinte tomou ciência do Relatório Complementar, pessoalmente, em 18/09/2008 (fl. 418) e, em 20/10/2008, apresentou tempestivamente sua Impugnação ao Relatório Complementar de fls. 422 a 426.

O Processo foi novamente encaminhado à DRJ/BHE para julgamento, onde, através do Acórdão n.º 02-21.880, em 08/04/2009 a 6ª Turma julgou no sentido de considerar PROCEDENTE em parte o lançamento, excluindo os períodos atingidos pela decadência quinzenal, conforme levantamento abaixo:

1. ABB - TERCEIROS FOLHA PAGAMENTO
  - Estabelecimento 0002-62 de 01/1999 a 08/2002;
  - Estabelecimento 0003-43 de 04/2001 a 08/2002;
2. FP - FOLHA DE PAGAMENTO, período anterior a GFIP:
  - Estabelecimento 0002-62 de 01/1997 a 13/1998;
3. TE7 - TER SEG VIDA RSR BOL FPG, período anterior a GFIP:
  - Estabelecimento 0002-62 de 01/1997 a 12/1998;
4. TER - TER SEG VIDA RSR BOL FPG, não declarado em GFIP:
  - Estabelecimento 0002-62 de 01/1999 a 11/2001;

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/BHE, via Correio, em 18/09/2009 (AR - fl. 484) e, inconformado com a decisão prolatada, em 19/10/2009, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 491/519, onde alega:

1. Preliminarmente, cerceamento do direito de defesa em razão de não terem sido observados os princípios da ampla defesa e do contraditório;
2. Nulidade do lançamento pela ausência de fundamento legal para aplicação da aferição indireta que resultou na constituição do crédito tributário por arbitramento;

3. Decadência do direito de cobrar as Contribuições Previdenciárias;
4. Inexistência de vínculo de emprego entre a Empresa Doce Magistris Ltda. e Nelson Osvaldo Pereira;
5. A inexistência de caráter salarial das bolsas de estudos destinadas aos dependentes dos empregados;
6. A inexistência de vínculo empregatício em razão das bolsas de estudos parciais dadas aos alunos;
7. Que, ao contrário do que afirma a fiscalização, os supostos pagamentos extra folha não foram efetuados a título remuneratório, razão pela qual inexistiu o recolhimento previdenciário;
8. Inexistir diferenças a serem apuradas do RSR e da Remuneração Extra Classe uma vez que a remuneração dos professores ocorreram de acordo com os instrumentos de negociação coletiva;
9. Que o seguro de vida em grupo foi pactuado em benefício de grupo de empregados, sem qualquer individualização, razão pela qual deve ser excluído do conceito de salário.
10. Que, ao contrário do que diz a fiscalização, as ajudas de custo referentes a diárias de viagens não integram o salário-de-contribuição, aja visto que, para chegar nesse patamar superior a 50% da remuneração, o Fisco considerou não só a ajudas de custo e diárias de viagens, como também incluiu os valores destinados ao reembolso de despesas efetuadas pelos empregados;
11. Com relação à mão-de-obra empregada na construção do prédio da Faculdade de Direito, que forneceu todos os documentos possíveis de serem encontrados no curto espaço de tempo concedido, o que afasta a aplicação das disposições dos § 3º e 4º do art. 33 da Lei 8.212/91. Afirma também que os documentos apresentados são suficientes à aferição da regularidade, não se justificando, portanto, a aferição indireta utilizada;
12. Irregularidade na aplicação da SELIC como juros de mora;
13. Ser ilegal a multa aplicada em percentual superior a 20%.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

## **Juízo de admissibilidade**

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

## Decadência

No lançamento tributário foram realizados os seguintes levantamentos:

- ABB - TERCEIROS FOLHA PAGAMENTO - estabelecimento 0002-62 de 01/1999 a 02/2007; estabelecimento 0003-43 de 04/2001 a 12/2006; estabelecimento 0005-05 de 09/2005 a 12/2005;
- - FP - FOLHA DE PAGAMENTO (período anterior a GFIP) - estabelecimento 0002-62 - de 01/1997 a 13/1998.
- TE7 - TER SEG VIDA RSR BOL FPG (período anterior a GFIP) - estabelecimento 0002-62 de 01/1997 a 12/1998;
- - TER - TER SEG VIDA RSR BOL FPG (não declarado em GFIP) - estabelecimento 0002-62 de 01/1999 a 02/2007;
- - OBR - TERCEIROS OBRA FDCL (não declarado em GFIP) - obra 38.880.11003/76 - competência 10/2005.

A Recorrente foi cientificada do lançamento em 28/09/2007. Após despacho proferido pela DRJ, verificou-se a necessidade de se esclarecer e motivar o procedimento de aferição indireta para apurar os valores lançados nos levantamentos “Diferença RSR e extra classe” e “Seguro de Vida em Grupo”, para sanar o vício e assegurar a ampla defesa.

Dessa forma, foi realizado um novo Termo de Início de Procedimento Fiscal, com nova abertura de prazo para o contribuinte apresentar documentos. O Termo de Encerramento da Ação Fiscal - TEAF foi recebido pelo contribuinte em 18/09/2008 e o Relatório Fiscal Complementar consta às fls. 417/418, com a fundamentação atinente à aferição indireta.

Ora, é cediço que a contagem do prazo decadencial deve ser interpretada em consonância com os preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional, em especial no § 4º do art. 150, no caso de pagamento antecipado, ou com base na regra prevista no art. 173, inciso I do CTN, na hipótese da inexistência de pagamento parcial ou da comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação (Súmulas CARF nºs 99 e 101).

*In casu*, o sujeito passivo recolheu as contribuições sobre outras rubricas que compõem a folha de pagamento, o que é suficiente para a caracterização do pagamento antecipado e, por conseguinte, atrair a regra do § 4º do artigo 150 do CTN.

Nesse sentido observe-se o teor da Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Assim, no caso em apreço, a contagem do prazo decadencial deve observar a regra do § 4º do artigo 150 do CTN.

Há ainda de se observar que o lançamento relativo aos levantamentos TER - TER SEG VIDA RSR BOL FPG - Bolsa de Estudo, Seguro de Vida, Repouso Semanal Remunerado, Adicional Extra Classe e diferença de folha de pagamento para o período de 01/99 a 02/2007,

somente se perfectibilizou em 18/09/2008, devendo ser verificada referida data para a contagem do prazo decadencial, quanto aos respectivos lançamentos.

Nesse diapasão, além dos períodos declarados decaídos pela decisão de piso, constata-se a ocorrência da decadência, conforme regra do 150, § 4º, do CTN, nos seguintes termos:

- Levantamento TER - TER SEG VIDA RSR BOL FPG - Bolsa de Estudo, Seguro de Vida, Repouso Semanal Remunerado, Adicional Extra Classe e diferença de folha de pagamento para o período de 01/99 a 02/2007.

A consolidação do lançamento se perfectibilizou em 18/09/2008, razão pela qual, encontra-se atingido pela decadência o crédito tributário correspondente às competências anteriores a 09/2003, para todo o levantamento TER e para parte do levantamento TER relativos aos lançamentos dos fatos geradores denominados RSR e VID.

### **Violação à ampla defesa e contraditório**

O contribuinte aduz que o lançamento deve ser revisto em face da existência de erros e alega que restaram violados os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Assevera que grande parte das infrações e dos créditos tributários exigidos partem da premissa de que não foi comprovada a regularidade dos recolhimentos das contribuições, entretanto, o prazo concedido pela fiscalização para a apresentação da documentação foi exíguo.

Assevera que no processo administrativo, os princípios da ampla defesa e contraditório devem ser interpretados baseando-se no fato de que se faz necessário garantir ao contribuinte o direito de apresentar defesa e produzir provas, inclusive com a possibilidade de juntada posterior de documentos.

O contribuinte tomou ciência para a apresentação de documentos em 05/03/2007, sendo que o prazo foi prorrogado para 10/04/2007. Novamente, em 13/07/2007 foi emitido um outro termo para a apresentação de novos documentos, sendo que o contribuinte ficou-se inerte. Observa-se que o encerramento da fiscalização ocorreu em 28/09/2007. Com a posterior alteração do lançamento foi novamente aberto o prazo para apresentação de documentos e de alegações por parte do contribuinte, tendo este apresentado petição com as considerações que entendeu pertinentes.

O processo administrativo foi instaurado proporcionando ao contribuinte a mais ampla defesa e o contraditório em todas as instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer embaraço ao conhecimento das questões de fato e de direito constantes no lançamento, sendo-lhe oportunizado novamente a apresentação das razões de defesa e a juntada de documentos que entendesse necessários para serem submetidos ao julgador administrativo.

No presente caso, o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento, não ensejando qualquer nulidade. O processo administrativo encontra-se em perfeita harmonia com as normas a ele pertinentes e não há que se falar em cerceamento do direito de defesa e do contraditório.

Portanto, rejeito a preliminar suscitada.

### **Nulidade do lançamento por ausência de fundamentação legal**

O Recorrente assevera que a mera referência ao artigo 33 sem menção ao seu parágrafo terceiro, não propicia ao sujeito passivo o adequado conhecimento do enquadramento do fato e, por conseguinte, a fundamentação legal. Afirma que não está ciente se trata da hipótese de aferição indireta do parágrafo terceiro.

Ocorre que no presente caso ocorreu uma complementação do lançamento, cujo Relatório Fiscal Complementar à NFLD encontra-se acostado às fls. 417/418. No referido relatório, foi esclarecido que os fatos geradores do levantamento TE7 - Repouso Semanal Remunerado, Extra Classe e Salário Indireto e Seguro de Vida para o período anterior à GFIP; Levantamento TER - Bolsa de Estudo, Seguro de Vida, Repouso Semanal Remunerado, Adicional Extra Classe e diferença de folha de pagamento para o período de 01/99 a 02/2007, foram apurados pelo método de aferição indireta, bem como que os dispositivos legais relativos ao procedimento de aferição indireta, são os constantes no artigo 33, parágrafos 3º e 6º da Lei nº 8.212/91 e artigos 231, 232 e 235 do Decreto nº 3.048/99.

Dessa forma, o Relatório Fiscal complementar cumpriu o seu objetivo de informar ao contribuinte o dispositivo legal aplicado no caso do arbitramento efetuado nos dois levantamentos, razão porque não há que se falar em nulidade no presente caso.

### **Bolsas de estudo destinadas aos dependentes dos empregados**

Segundo a fiscalização, foram concedidas bolsas de estudos aos dependentes de empregados, sendo que, para que não haja a incidência de contribuição previdenciária, as bolsas de estudos deveriam ser concedidas aos empregados e não aos seus dependentes, pois, da forma como realizada, representa um plus salarial caracterizado neste caso como salário indireto.

A Recorrente assevera que o pagamento das bolsas de estudos concedidas aos dependentes de empregados tem o caráter assistencial e não remuneratório, não integrando a base de cálculo do salário de contribuição e, por conseguinte, não havendo que se falar em incidência de contribuição previdenciária.

A hipótese de exclusão da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 abrange, expressamente, cursos de capacitação e qualificação profissionais dos empregados, bastando que o curso esteja vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa. Vejamos o teor do dispositivo legal vigente à época dos fatos:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Ocorre que no presente caso os pagamentos das bolsas de estudos tiveram como destinatários os filhos dos funcionários. Não se trata de pagamento de bolsas de estudo de ensino superior aos funcionários visando a sua qualificação profissional.

A jurisprudência trazida pelo contribuinte no Recurso Voluntário diz respeito aos valores despendidos pelo empregador a título de bolsas de estudo destinadas aos empregados e não aos seus dependentes.

Dessa forma, por não se enquadrar nas hipóteses de exclusão do salário de contribuição estabelecida no parágrafo 9º, do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, em especial na sua alínea “t”, deve ser mantida a exigência contida no lançamento.

### **Bolsas de estudos parciais aos alunos por serviços voluntários**

O Relatório Fiscal assevera que foram concedidas bolsas de estudo denominadas “serviço voluntário” para vários alunos listados no item 5.1.3.1 do Relatório de NFLD (fls. 202/203), correspondente a um salário mínimo, entretanto, para fazer jus às bolsas, os alunos teriam que prestar serviços em diversos setores da faculdade. Assim, os serviços prestados pelos alunos, apesar de denominado voluntário, eram remunerados e utilizados pelos alunos para quitarem parte das mensalidades devidas à faculdade.

Diante de referido fato, a fiscalização entendeu que os alunos eram, na verdade, empregados da faculdade, pois são pessoas físicas e prestaram serviços à faculdade em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, conforme art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 8.212/91 e, uma vez caracterizada a relação de emprego pela prestação de serviços, os valores recebidos a título de bolsa são considerados salário.

Em razões recursais, a Recorrente traz à lume os requisitos da relação empregatícia, definidos no artigo 3º da CLT e assevera que no vertente caso, não se vislumbra a presença de tais requisitos que não foram observados quando do lançamento.

A decisão de piso traz o parágrafo 2º do artigo 229 do Decreto nº 3.048/99 que estabelece que “se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado”, para concluir que os aspectos formais do pacto da prestação de serviços, bem como a denominação adotada pelas partes é irrelevante para a caracterização de segurados empregados.

Primeiramente, é certo que cabe à fiscalização desconsiderar os atos e os negócios jurídicos quando não retratam a realidade dos fatos, embasada nos artigos 118 e 149 do CTN, que preveem a primazia da realidade sobre os atos jurídicos realizados, senão vejamos:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Essa atribuição da fiscalização é reforçada quando se trata do correto enquadramento dos segurados empregados, para fins de cobrança da contribuição previdenciária devida.

Como se vê, o lançamento relativo às bolsas de estudos parciais aos alunos foi amparado no artigo 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 8.212/91 que estabelece o seguinte:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

No entanto, a acusação fiscal não fez a caracterização da relação de emprego ente os alunos que receberam bolsa de estudo e a Recorrente, demonstrando a presença dos elementos necessários à configuração da relação empregatícia para o devido enquadramento previdenciário das pessoas físicas indicadas no item 5.1.3.1 do Relatório Fiscal.

É frágil a caracterização do vínculo empregatício com vistas à incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 22, incisos I e II da Lei nº 8.212/91, quando a acusação fiscal sequer traz, de maneira individualizada a demonstração clara da existência dos elementos da pessoalidade, habitualidade e subordinação. A caracterização foi feita de forma genérica.

O fato de se estar diante de pessoas físicas que prestam serviços à faculdade de forma onerosa, não significa a existência da relação de emprego, podendo ser caracterizador do trabalho autônomo (contribuinte individual - art. 21 da Lei nº 8.212/91), entretanto a motivação da acusação encontra-se respaldada no pagamento do salário de contribuição ao segurado empregado, conforme normas positivadas no artigo 22, inciso I da Lei nº 8.212/91.

Em nenhum momento houve a verificação do preenchimento fático-jurídico estabelecido nos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho de modo a legitimar a cobrança perfectibilizada na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito que assim preceitua:

Art. 2º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Em vista de todo o exposto, entendo que a autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar os requisitos da pessoalidade, habitualidade e subordinação, ensejadores do liame empregatício, conforme noticiado na peça acusatória.

Assim, ante a insuficiência de fundamentação por parte da fiscalização que permita a subsunção dos fatos (relação de emprego) à norma (incidência de contribuições sociais previdenciária a cargo da pessoa jurídica por remuneração dos empregados), deve ser, nesse ponto, julgado insubsistente o lançamento.

### **Empresa Doce Magistris Ltda. - relação de emprego com Nelson Osvaldo Pereira**

O Recorrente se insurge contra a exigência da contribuição de terceiros sobre os valores pagos ao profissional Nelson Osvaldo Pereira, e para tanto afirma que a pessoa física não tem relação de emprego com o sujeito passivo.

A fiscalização esclarece que o profissional Nelson Osvaldo Pereira foi admitido pelo sujeito passivo, em 01/04/2002, para exercer a função de professor, conforme formalmente registrado às fls. 26 do Livro de registro de empregado nº 3, tendo sido demitido em 03/01/2005.

No entanto, embora formalmente demitido, continuou a prestar os mesmos serviços de professor ao sujeito passivo, através da empresa Doce Magistris Ltda., em que tem contrato de prestação de serviço (fl. 250), sem, no entanto, ocorrer a descontinuidade do contrato de trabalho entre o sujeito passivo e a pessoa física Nelson Osvaldo Pereira.

Com efeito, a vasta documentação adunada aos autos comprovam referido entendimento da fiscalização, inclusive com convites a palestrantes que o Sr. Nelson faz em nome da faculdade, corroboram com o fato de que realmente existe uma relação de emprego, senão vejamos o detalhamento feito pela fiscalização:

- Nelson Osvaldo Pereira, aposentado por invalidez desde 1998, foi admitido pelo sujeito passivo em 01/04/2002, para exercer a função de professor, formalmente registrado às fls. 26 do Livro de registro de empregado nº 3 e demitido em 03/01/2005 (cópia anexa).
- Embora “formalmente demitido”, Nelson Osvaldo Pereira continuou a prestar os mesmos serviços de professor ao sujeito passivo, conforme comprovam os seguintes documentos anexos: recibos de pagamento a autônomo para o período 07 a 18 de março de 2005; folha de pagamento geral mensal Banco do Brasil - Auto atendimento período março a outubro de 2005; transferência entre contas correntes, à débito da notificada e à crédito de Nelson Osvaldo Pereira (na agência 504-5, conta corrente 5480-1); documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, de junho de 2005, relativo ao Imposto de Renda de Nelson Osvaldo Pereira, retido/recolhido pela notificada; - Notas de despesas à conta da notificada com visto do seu Assessor de Ensino, Nelson Osvaldo Pereira (Notas de números: 081387 de 10/03/2006; 081929, de 31/03/2006; 084975, de 15/07/2006 e 085003, de 15/07/2006); - Convite à conferencista, formulado em nome da notificada por Nelson Osvaldo Pereira, que figura também como usuário do servidor de e-mail do sujeito passivo (Nelson.cge@fdcl.edu.br); Contrato de prestação de serviços Didático Pedagógico e Jurídico entre Faculdade de Direito e a Doce Magistris cujo valor corresponde ao salário de um professor titular, autorização para depósito e procuração; As notas fiscais de serviços da empresa Doce Magistris Ltda. são emitidas exclusivamente para a sujeito passivo, como, por exemplo, cita-se a seqüência : nota fiscal nº 000008 -3/03/2006, nota fiscal nº 000018 - 01/12/2006, nota fiscal nº 000019 - 02/01/2007 e nota fiscal nº 000020 (01/02/2007); O sujeito passivo pagaria à Doce Magistris Ltda mediante depósito na agência 504-5, Conta Corrente 5480-1, que, conforme a defesa, é conta conjunta da pessoa física prestadora de serviços, Nelson Osvaldo Pereira, com a sócia majoritária da Doce Magistris Ltda e também esposa do citado professor.

Diante dos fatos carreados à acusação fiscal, deve ser mantido o lançamento.

### **Pagamento de valores extra folha**

A acusação fiscal constatou que no período compreendido entre 13/08/2004 a 02/01/2007, a faculdade efetuou pagamentos a diversos empregados, além daqueles constantes nas folhas, que constituem base de incidência da contribuição previdenciária

A Recorrente aduz que os pagamentos não foram efetuados a título remuneratório, razão pela qual inexistiu o recolhimento previdenciário.

Ocorre que não há qualquer demonstração, por parte do Recorrente, de que referidas verbas não tem natureza remuneratória. O contribuinte traz argumentos genéricos, porém não afastam a incidência da contribuição previdenciária que deve incidir sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, conforme dispõe o artigo 22, inciso I, abaixo transcrito:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Assim, deve ser mantida a exigência.

### **Pagamento Extra classe**

Consoante de verifica da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, estão sendo exigidas as contribuições incidentes sobre as diferenças do Repouso Semanal Remunerado e adicional Extra classe, conforme regras constantes das Convenções Coletivas de Trabalho, devidamente demonstrada, através da indicação da fórmula aplicada, pela auditoria fiscal.

No presente caso o lançamento foi realizado por aferição indireta, nos termos do § 6º do artigo 33 da Lei 8.212/91, conforme consta no Relatório Complementar, tendo em vista ter a fiscalização verificado que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.

A recorrente afirma inexistir diferenças a serem apuradas e que a remuneração dos professores ocorreu de acordo com os instrumentos de negociação coletiva, porém, não explicita em qual aspecto a regra aplicada pela fiscalização estaria equivocada e nem comprova que as regras da Convenção Coletiva seriam diferentes daquelas aplicadas pelo Fiscal. Os argumentos não estão respaldados por provas que se sobreponham aos fatos constatados no lançamento.

Assim, deve ser mantida a exigência fiscal.

### **Seguro de Vida em Grupo**

Com relação ao levantamento SEGURO VIDA GRUPO, os fatos geradores referem-se aos pagamentos de seguros detectados em lançamentos contábeis da Faculdade de Direito, nas contas “seguro vida” e “prêmio seguro”, em que a Fundação, apesar de intimada, deixou de apresentar as apólices de seguros e relação de segurados beneficiários.

Em razões recursais a contribuinte afirma que o seguro de vida em grupo é pactuado pelo empregador em benefício de grupo de empregados, sem qualquer individualização, razão pela qual encontra-se excluído do conceito de salário.

Pois bem. Durante o procedimento de fiscalização, foi emitido o Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, em que se requereu a apresentação das apólices de seguro de vida e relação dos beneficiários, tendo em vista que nos Livros Diário e Razão da Faculdade de Direito foram detectadas as contas 3.3.3.10 – PREMIO DE SEGURO e 3.2.3.21 – SEGURO DE VIDA, onde foram lançados os pagamentos de seguro de vida em grupo.

Ocorre que a Recorrente não apresentou as apólices e nem a relação dos segurados beneficiários, razão pela qual, não foi possível identificar as pessoas agraciadas e nem verificar a abrangência do seguro, se é extensivo a todos os empregados.

Dessa forma, constatou-se tratar de salário indireto, portanto, base de incidência da contribuição previdenciária, devendo ser mantido o lançamento.

### **Ajudas de custo e diárias de viagem**

O lançamento exige contribuições sobre pagamentos a título de “ajuda de viagens” e “diária de viagem” pagas para alguns empregados, cujos valores correspondem a 50% (cinquenta por cento) das respectivas remunerações.

Em razões recursais, o sujeito passivo afirma que os pagamentos referidos não integram o salário de contribuição, pois o fisco considerou não só ajudas de custo e diárias de viagens, como também incluiu os valores concernentes a reembolso de despesas efetuadas pelos empregados.

Ocorre que a Recorrente não traz aos autos documentação hábil e idônea para lastrear as suas alegações. Sequer demonstram a realização de viagens vinculadas com os pagamentos efetuados, bem como não faz a identificação de qual parte dos pagamentos se referem a reembolso de despesas.

Resta assim incólume a decisão proferida pela DRJ, mantendo-se o lançamento.

### **Mão de obra empregada na construção civil do prédio da Faculdade de Direito**

Segundo o Relatório de Lançamento, por não ter o contribuinte apresentado os documentos suficientes para a verificação da mão de obra aplicada à obra de construção civil, foi realizado o levantamento por aferição indireta.

A Recorrente alega que forneceu à fiscalização todos documentos passíveis de serem encontrados, dentro do exíguo prazo concedido, razão pela qual não se aplicam as disposições dos § 3º e 4º do art. 33 da Lei 8.212/91. Afirma que os documentos apresentados, embora incompletos, são suficientes à aferição da regularidade da recorrente, não se justificando, sob qualquer ângulo que se analise a questão, a aferição indireta.

Pois bem, a partir da análise da documentação apresentada pelo sujeito passivo, a fiscalização verificou a realização de uma obra no prédio da Faculdade sem que fossem pagos os valores das contribuições devidas.

Ocorre que no presente caso, não foram elaboradas as folhas de pagamento dos trabalhadores que prestaram serviços na referida obra, e nem demonstrados, através de documentação hábil e idônea, o montante dos salários gastos com a obra, razão porque a fiscalização procedeu ao arbitramento nos seguintes termos:

5.4.5. Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário, conforme an. 33 § 4º da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991.

5.4.6. Neste caso, foi constituído o crédito fiscal por arbitramento, através do método de aferição indireta, tendo sido utilizadas para a apuração do valor da mão de obra empregada na execução de obra de construção civil, a tabela estadual do Custo Unitário Básico - CUB, divulgadas mensalmente na internet ou na imprensa de circulação regular, pelo Sindicato da indústria da Construção Civil - SINDUSCON.

Conforme bem asseverou a decisão de piso, os dispositivos transcrito determinam a apuração das contribuições por aferição indireta sempre que forem sonegados documentos ou informações necessárias ao desenvolvimento da ação fiscal e, também, quando ausente prova regular e formalizada do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil. Nestes autos, os dois pressupostos condicionantes do arbitramento encontram-se inteiramente verificados e comprovados.

Vê-se, pois, que os documentos apresentados pelo contribuinte durante a fiscalização não foram suficientes para aferir com precisão o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil, motivo porque a aferição se deu por meio de cálculo da mão de obra empregada, proporcional a área construída e ao padrão de execução da obra.

Assim, entendo que deve ser mantida a exigência fiscal.

### **Aplicação da Selic**

Alega a ilegalidade da cobrança dos juros SELIC, asseverando acerca da inconstitucionalidade da exigência.

No que tange à aplicação dos juros SELIC, destaque-se que a jurisprudência consolidada do CARF reconhece a validade da sua utilização para fins tributários, nos termos do verbete da Súmula nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic para títulos federais.

Portanto, é plenamente válida a sua exigência, não cabendo qualquer ressalva ao lançamento.

### **Aplicação da Multa**

Segundo a Recorrente, a cobrança da penalidade em percentual acima de 20% é flagrantemente ilegal por não encontrar respaldo na nova redação conferida ao artigo 35, inciso II, alínea “c” da Lei nº 8.212/91.

Com relação à aplicação da multa, verifica-se que a sua incidência foi estabelecida nos termos determinados no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores, portanto, dentro dos preceitos legais, não cabendo os argumentos inseridos na peça recursal para o seu afastamento.

As questões atinentes à inconstitucionalidade de lei tributária não são oponíveis na esfera do contencioso administrativo, haja vista que demanda o exame da incompatibilidade da lei aplicável com preceitos de ordem constitucional. Nesse aspecto, cabe ressaltar que referida discussão escapa à competência legal da autoridade julgadora de instância administrativa.

Nesse sentido, registre-se o enunciado da Súmula nº 2, assim redigida:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dessa forma, não assiste razão ao Recorrente.

**Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares apontadas, declarar a decadência das competências anteriores a 09/2003 para todo o levantamento TER, e para parte do levantamento TER relativos aos lançamentos dos fatos geradores denominados RSR e VID, e, no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO para excluir do levantamento TER o lançamento relativo a bolsa de estudo - serviço voluntário do lançamento BOL.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto