



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15983.720081/2017-75  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-003.910 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de setembro de 2019  
**Recorrente** CENTRO DE ESTUDOS UNIFICADOS BANDEIRANTES - CEUBAN  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

**IRRF - ART. 61 DA LEI 8.981/95 - RECURSOS ENTREGUES A SEUS INSTITUIDORES - IMPROCEDÊNCIA.**

Provado nos autos do processo que parte de recursos da instituição fora entregue a seus diretores - circunstância que motivou a suspensão de sua imunidade -, beneficiários identificados, portanto, bem como que em razão disso a entidade teve seus resultados submetidos à tributação, segue-se daí que a causa emergente de referida distribuição passa a ser a de distribuição de lucros, pelo que, sobre estes, não é cabível a cobrança de imposto de renda de fonte de que trata do art. 61 da Lei 8.981/95.

**IRRF - PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PAGAMENTO PRESUMIDO. IMPROCEDÊNCIA**

O art. 61 da Lei nº 8.981/95 traz uma presunção legal da existência de rendimentos, cujo fato indiciário a ser provado pelo fisco é a ocorrência de efetivo pagamento, cuja causa ou o beneficiário não é identificado. Nos casos em que a pessoa jurídica identifica beneficiário e causa, mas o fisco mostra que é falsa a indicação, também cabe a aplicação da tributação na fonte, mas não se pode, nessa modalidade de tributação, presumir o pagamento, sem que haja efetiva e individualizada saída de recursos das contas do disponível.

**IRRF - PAGAMENTOS EFETUADOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.**

Estando perfeitamente identificados nos cheques o beneficiário, que é a própria emitente, sem que se possa sequer afirmar que houve algum pagamento, desaparece o suporte fático caracterizador da hipótese de incidência prevista no art. 61 da Lei nº. 8981, de 1995.

**PROVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FRAGILIDADE DA ACUSAÇÃO FISCAL.**

É ônus da fiscalização demonstrar, com elementos de prova admitidos no ordenamento jurídico, que os serviços tomados pela entidade não foram realizados.

Não se sustenta a acusação fiscal, quando deixa de diligenciar e perquirir a realidade dos eventos registrados na contabilidade do contribuinte, em especial quando este apresenta diversos elementos que, de alguma forma, comprovam a efetividade dos serviços prestados.

**AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUE OS SERVIÇOS NÃO FORAM PRESTADOS. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 61, DA LEI N.º 8.981/1995 (art. 674, § 1º, DO RIR/99)**

Não se sustenta a constituição de créditos tributários de IRRF, à alíquota de trinta e cinco por cento, de acordo com o preceituado no § 1º, do art. 61 da Lei n.º 8.981/95, quando não restar comprovado, pela fiscalização, que os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros não são decorrentes de serviços efetivamente prestados à entidade.

**RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. ALCANCE. SOLIDARIEDADE.**

O art. 135, III, do CTN trata de responsabilidade solidária entre a empresa e os administradores que praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Não havendo nos autos tais hipótese não há que se falara em tal responsabilidade.

**RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. SOLIDARIEDADE. PESSOAS EXPRESSAMENTE DESIGNADAS POR LEI (ART. 124. II, DO CTN). INCABÍVEL.**

O art. 124, II, do CTN, trata de responsabilidade solidária de pessoas expressamente designadas por lei. Incabível a sua manutenção quando a Autoridade Fiscal não logra êxito em demonstrar qual o dispositivo de lei que expressamente determina a responsabilidade solidária das pessoas físicas que imputou.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento aos recursos voluntários do contribuinte e dos responsáveis solidários, vencidos os conselheiros Rogério Aparecido Gil (relator) que dava provimento parcial para a exclusão das multas qualificadas e agravadas e da responsabilidade dos solidários e a Conselheira Maria Lúcia Miceli, que ainda dava provimento com relação à parte do lançamento de IRRF relativos aos polos, em relação aos quais foram apresentadas matrículas de alunos. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado votou pelas conclusões do voto divergente apresentado pelo Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias. E, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recuso de ofício. Designado o conselheiro Flavio Machado Vilhena Dias para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil – Relator

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Flavio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao acórdão 15-45.181, de 02/10/2018, da 1ª Turma da DRJ em Salvador (BA) (fls. 4680/4746) que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação. Rejeitou-se as preliminares de nulidade e decadência e, no mérito, manteve-se parcialmente o crédito tributário relativo a IRRF (infração 02: pagamentos aos polos EAD - operações não comprovadas, R\$25.762.250,84), acréscimos legais, multa de ofício de 225%, responsabilidades solidárias de Rubens Flávio Siqueira Viegas, Rubens Flávio Siqueira Viegas Júnior e Renata Garcia de Siqueira Viegas.

## **Recurso de Ofício**

Houve Recurso de Ofício, face à exoneração de crédito tributário relativo à infração 01: supostos pagamentos realizados mediante cheques; e infração 3: pagamentos para as empresas Rubens Flávio Siqueira Viegas Júnior/R. Solution.

Registrou-se a seguinte ementa:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

**NULIDADE DO LANÇAMENTO**

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

**ARGUIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

O Termo de Verificação Fiscal e o Auto de Infração discriminam a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação, oferecendo as condições necessárias para que o autuado conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, inexistindo qualquer cerceamento à defesa do autuado.

**ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. APRECIÇÃO VEDADA. ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO.**

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional

gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário. As alegações de inconstitucionalidade ou de ilegalidade somente são apreciadas nos julgamentos administrativos quando houver expressa autorização.

#### REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. RFFP. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do presente processo administrativo fiscal, somente serão discutidos os aspectos relativos ao crédito tributário, não sendo este o foro para questionamentos acerca da matéria penal.

#### PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência é cabível quando os elementos constantes dos autos não são suficientes para a formação da convicção do julgador. Ausente tal pressuposto, é de se indeferir o pedido.

#### PAF. PROVA. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal, as provas das alegações de defesa devem ser apresentadas, ordinariamente, na impugnação, salvo se ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, se relativas a fato ou a direito superveniente ou se destinadas a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Além destas hipóteses, admite-se a apresentação da prova na fase recursal, mas apenas quando estas forem conclusivas na demonstração do fato alegado.

#### ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

#### PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

O planejamento tributário levado a efeito mediante simulação compreende a formalização de negócios jurídicos absolutamente lícitos em sua aparência, mas que, em essência, não existem ou não tem propósito negocial. Com sua realização, o que se pretende é apenas evitar ou reduzir a tributação, de modo artificial.

#### IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSSL APURADOS COM BASE NO LUCRO ARBITRADO. POSSIBILIDADE.

A incidência do imposto nas hipóteses tratadas no art. 674 do RIR/99 se dá exclusivamente na fonte, ou seja, se dá de forma totalmente independente da sistemática de apuração do lucro. Desta forma, não há qualquer irregularidade na exigência deste imposto juntamente com o IRPJ apurado com base na sistemática do lucro arbitrado.

#### "BIS IN IDEM". IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. GLOSA DE DESPESA. COMPATIBILIDADE.

O lançamento de glosa de despesa é compatível com o lançamento do IRRF motivado pelo pagamento correspondente cuja causa não seja comprovada.

**PAGAMENTOS SEM CAUSA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. CABIMENTO. ART. 61, LEI N.º 8.981/1995 (art. 674, § 1º, DO RIR/99)**

Ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, de acordo com o preceituado no § 1º, do art. 61 da Lei n.º 8.981/95, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, mediante documentação hábil e idônea.

**PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.**

Somente são admitidas as despesas com prestação de serviços, quando efetivamente comprovada a sua realização, não bastando como elemento probante apenas a apresentação de notas fiscais, mormente quando a descrição insuficiente dos serviços supostamente prestados.

**IRRF - ART. 61 DA LEI 8.981/95 - RECURSOS ENTREGUES A SEUS INSTITUIDORES - IMPROCEDÊNCIA.**

Provado nos autos do processo que parte de recursos da instituição fora entregue a seus diretores - circunstância que motivou a suspensão de sua imunidade -, beneficiários identificados, portanto, bem como que em razão disso a entidade teve seus resultados submetidos à tributação, segue-se daí que a causa emergente de referida distribuição passa a ser a de distribuição de lucros, pelo que, sobre estes, não é cabível a cobrança de imposto de renda de fonte de que trata do art. 61 da Lei 8.981/95.

**IRRF - PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. PAGAMENTO PRESUMIDO. IMPROCEDÊNCIA**

O art. 61 da Lei n.º 8.981/95 traz uma presunção legal da existência de rendimentos, cujo fato indiciário a ser provado pelo fisco é a ocorrência de efetivo pagamento, cuja causa ou o beneficiário não é identificado. Nos casos em que a pessoa jurídica identifica beneficiário e causa, mas o fisco mostra que é falsa a indicação, também cabe a aplicação da tributação na fonte, mas não se pode, nessa modalidade de tributação, presumir o pagamento, sem que haja efetiva e individualizada saída de recursos das contas do disponível.

**IRRF - PAGAMENTOS EFETUADOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.**

Estando perfeitamente identificados nos cheques o beneficiário, que é a própria emitente, sem que se possa sequer afirmar que houve algum pagamento, desaparece o suporte fático caracterizador da hipótese de incidência prevista no art. 61 da Lei n.º. 8981, de 1995.

**PAGAMENTO SEM CAUSA. ART. 61, LEI N.º 8.981/1995. DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. AUSÊNCIA. ART. 173, I, CTN.**

Na ausência de pagamento antecipado a título de IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, a contagem do prazo decadencial para o lançamento de ofício do IRRF correspondente se dá na forma do art. 173, inciso I, do CTN.

**DECADÊNCIA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IMPOSTO DE RENDA TRIBUTADO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE.**

A aplicação do disposto no art. 61 da Lei n.º. 8.981/95 (art. 674 do RIR/99) decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo. A incidência em referência sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento. No caso, a constituição do crédito tributário correspondente só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo a decadência do direito de se promover tal procedimento disciplinada pelo disposto no art. 173, inciso I, do mesmo diploma.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.**

Evidenciada, pelas provas carreadas aos autos, a intenção dolosa tendente a ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996.

**MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA. INEXISTÊNCIA.**

A aplicação da multa de ofício decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao órgão de julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, matéria da competência exclusiva do Poder Judiciário.

A multa de ofício é devida em face da infração tributária, e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é a ela inaplicável o princípio da vedação ao confisco.

**MULTA AGRAVADA**

O fato de a Autoridade Fiscal haver encontrado outros meios de prova ante o não atendimento satisfatório das intimações, pelo contribuinte, não elide o agravamento (no percentual de 50%) da multa aplicada.

A conduta do sujeito passivo que deixa de atender, reiteradamente, nos prazos marcados, às intimações da Autoridade Tributária, corresponde ao tipo previsto para o agravamento da multa, e não pode ser suprida pela apresentação dos documentos que a autuada julgue suficientes no ato da Impugnação.

A apresentação de documentos para defesa é inerente à Impugnação, que deve ser instruída com os elementos em que se fundamentar para comprovar a não ocorrência do fato gerador do tributo ou para modificar algum dos seus elementos, ou para comprovar a não ocorrência da hipótese que ensejou a sanção imposta.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. ALCANCE. SOLIDARIEDADE.

O art. 135, III, do CTN trata de responsabilidade solidária entre a empresa e os administradores que praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. SOLIDARIEDADE. PESSOAS EXPRESSAMENTE DESIGNADAS POR LEI (ART. 124. II, DO CTN). INCABÍVEL.

O art. 124, II, do CTN, trata de responsabilidade solidária de pessoas expressamente designadas por lei. Incabível a sua manutenção quando a Autoridade Fiscal não logra êxito em demonstrar qual o dispositivo de lei que expressamente determina a responsabilidade solidária das pessoas físicas que imputou.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

## Contextualização

Os procedimentos de fiscalização iniciaram-se em abril de 2016, em relação aos exercícios de 2012 a 2015. A autoridade fiscal afastou a imunidade da empresa recorrente - CEUBAN - Centro de Estudos Unificados Bandeirante e lavrou as seguintes autuações:

- 1) **IRRF** sobre supostos pagamentos sem causa e/ou beneficiários não identificados, Proc. 15983-720.081/2017-75, no montante total de R\$ 193.432.772,94 *[este processo]*;
- 2) IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, Proc. 15983-720.302/2017-13, no valor total de R\$ 514.813.872,53; e
- 3) Contribuições previdenciárias (cota patronal, cota dos segurados, RAT-FAP e outras entidades), Proc. 15983-720.232/2017-95, no valor total de R\$ 344.788.554,69;

A fiscalização fundamentou as autuações em conclusões de que teria havido planejamento tributário abusivo, ausência de propósito negocial, abuso de forma, simulação ou dissimulação, empresas veículo e inexistência de substância econômica. Também consignou-se responsabilidades solidárias pessoais e multas qualificadas e agravadas de 225%.

O TVF registra que a maioria dos documentos requisitados não foram apresentados ou não seriam suficientes para demonstrar os fatos sustentados pela contribuinte. Expediram-se 15 intimações, na maioria das vezes repetindo os mesmos pedidos, 03 Termos de Constatação e Intimação Fiscal e 01 Termo de Embaraço a Fiscalização. Concluiu-se pela "imprestabilidade contábil" e consequente arbitramento do lucro.

**Petições juntadas, em 02/04/2019 e 30/05/2019. Parecer contábil e documentos**

A recorrente apresentou petição, em 02/04/2019 (fls. 7331/7335), por meio da qual junta aos autos “Relatório de Especialista (Contábil)” (fls. 7336/7386), elaborado pela auditoria independente Mazars, a título de contribuição para o aprofundamento das análises. Destaca que o trabalho possui caráter eminentemente fático-probatório, tendo por finalidade, ao lado do Parecer proferido pelo Prof. Ives Gandra da Silva Martins, corroborar as alegações que vêm sendo apresentadas desde a fiscalização.

Registra que digitalizou os contratos firmados pela fiscalizada com os 24 Polos de Ensino à Distância (EADs), objeto da autuação mantida pela DRJ, além de Notas Fiscais (base para contabilidade), Notas Fiscais (base para Dirf), Fotos da estrutura física de alguns Polos, Dossiê dos alunos, cujos arquivos digitais teriam resultado em mais de 15 Gb. Devido a esse elevado volume de dados não teria sido possível a juntada ao e-Processo.

Assim, a recorrente juntou outra petição (30/05/2019) (fls. 7389/7390) informando que entregaria a este relator arquivo magnético de mais de 15 Gb contendo parecer contábil e documentos. O arquivo magnético nos foi entregue e devolvemos para o recorrente.

**Infração mantida pela DRJ**

Em relação à infração mantida pela DRJ (infração 2 – Pagamentos Sem Causa ou de Operação Não Comprovada – Polos de Ensino à Distância – EAD), o **Termo de Verificação Fiscal (TVF)** assim registrou:

(...)

48. Da análise da documentação apresentada identificamos despesas correlacionadas a "serviços contratados" para as quais a fiscalizada não comprovou a efetiva prestação dos serviços, ensejando o lançamento de ofício em relação ao IRRF e, com base nos mesmos fatos, a formulação de exigência reflexa a título de IRPJ e CSLL, em outro processo.

55. (...) a CEUBAN, independentemente de nos anos de 2012 a 2015, ter mantido ou não, escrituração comercial ou fiscal nos termos da legislação, teria a obrigação legal de:

- ter comprovado, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, as causas ou as operações que deram origens aos pagamentos efetuados;
- ter mantido em boa ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os documentos e demais papéis relativos as suas atividades, os quais, teriam servido de base à efetivação da sua escrituração comercial e fiscal nos anos de 2012 a 2015, ou, no mínimo, teriam servido de base para comprovar e demonstrar as operações comerciais de conta própria e de conta alheia, que realizou naqueles anos.

56 (...) o contribuinte não logrou comprovar, por intermédio de documentos hábeis e idôneos a efetiva prestação de serviços, apesar de terem sido disponibilizadas algumas cópias de instrumentos particulares celebrados entre as partes, cópias de algumas notas

fiscais de serviços e de alguns comprovantes de pagamentos (ANEXO II - documentos dos prestadores).

57. Entende-se por "documentos hábeis": a nota fiscal, o recibo ou documento equivalente (que descreva o tipo de serviço prestado - não são aceitas notas fiscais com descrição genérica dos serviços), relatórios, etc..., ou seja, documentos que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, que indiquem as partes, as operações realizadas e os respectivos valores, de modo que fique claramente demonstrada a necessidade e a normalidade do custo ou despesa.

58. Considerando que as despesas têm o condão de reduzir o lucro real e, conseqüentemente, o crédito tributário, é ônus da interessada provar sua existência, necessidade e dedutibilidade. Como a fiscalizada não logrou fazê-lo, efetuaremos a glosa dos valores correspondentes em outro procedimento, e, nesta oportunidade, o lançamento de IRRF.

59. Nesse contexto, cumpre-nos identificar tais despesas, caracterizar a não realização dos serviços, e demonstrar, consideradas as dificuldades inerentes à escassez de informações, o porquê consideramos os pagamentos realizados como "PAGAMENTOS SEM CAUSA". Para isso, para cada caso analisado (cada prestador de serviço), será apontada uma série de evidências probatórias. Essas evidências, quando reunidas e consideradas em conjunto, revelam um quadro bastante claro e conduzem à conclusão inequívoca de que os serviços não foram efetivamente prestados (ou não comprovados como efetivamente prestados). Ademais, cabe ressaltar, mais uma vez, que o contribuinte não nos informou, apesar de solicitado em várias intimações, o seguinte:

- a) a natureza, a forma a finalidade dos serviços, discriminando resumidamente os mesmos;
- b) a descrição das operações e dos custos envolvidos em cada um desses serviços;
- c) os locais, a periodicidade e a duração da prestação de serviço para cada um desses;
- d) a especificação dos equipamentos utilizados em cada uma dessas prestações de serviço, informando a natureza da posse (próprio, alugado);
- e) a identificação das pessoas físicas e jurídicas que executaram ou colaboraram na execução dos serviços e nas funções de acompanhamento e supervisão, a situação de vínculo (próprios sócios, empregados, autônomos, empresas subcontratadas, cooperativas de trabalho, etc.) e a qualificação técnica de cada uma delas (formação, especialização, ramo de atividade, etc.);
- f) a forma ajustada de remuneração de cada uma das pessoas relacionadas (por hora/mês trabalhados, por obra, projeto, evento, tarefa);
- g) a identificação e situação de vínculo das pessoas físicas e Jurídicas que executaram ou colaboraram na execução dos serviços administrativos e de apoio e a forma de remuneração de cada uma delas; e
- h) a identificação dos locadores de equipamentos utilizados na prestação de serviços e o valor pago por locação.

(...)

61. (...) como os serviços de Ensino à Distância - EAD, por várias empresas relacionadas, podem ter sido prestados sem concurso praticamente de nenhum colaborador, sem local adequado, sem equipamentos e, principalmente, sem as qualificações técnicas necessária para execução? Como algumas destas empresas prestaram serviços estando inativas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil?

62. Segundo o Decreto 5.622/2005, para fins do credenciamento (EAD), a CEUBAN deveria observar os seguintes requisitos:

I - habilitação jurídica, regularidade fiscal e capacidade econômico-financeira, conforme dispõe a legislação em vigor;

II - histórico de funcionamento da instituição de ensino, quando for o caso;

III - plano de desenvolvimento escolar, para as instituições de educação básica, que contemple a oferta, a distância, de cursos profissionais de nível médio e para jovens e adultos;

IV - plano de desenvolvimento institucional, para as instituições de educação superior, que contemple a oferta de cursos e programas a distância;

V - estatuto da universidade ou centro universitário, ou regimento da instituição isolada de educação superior; s VI - projeto pedagógico para os cursos e programas que serão ofertados na modalidade a distância; s VII - garantia de corpo técnico e administrativo qualificado;

VIII - apresentar corpo docente com as qualificações exigidas na legislação em vigor e, preferencialmente, com formação para o trabalho com educação a distância;

IX - apresentar, quando for o caso, os termos de convênios e de acordos de cooperação celebrados entre instituições brasileiras e suas co-signatárias estrangeiras, para oferta de cursos ou programas a distância;

X - descrição detalhada dos serviços de suporte e infra-estrutura adequados à realização do projeto pedagógico, relativamente a:

instalações físicas e infra-estrutura tecnológica de suporte e atendimento remoto aos estudantes e professores;

laboratórios científicos, quando for o caso;

63. (...) a CEUBAN não logrou êxito em comprovar a efetiva prestação dos serviços que, supostamente, lhe teriam sido prestados pelas supracitadas empresas, não trazendo em momento, algum ao nosso conhecimento, os elementos de prova suficientes que lhe dessem suporte. Que as mencionadas prestadoras de serviços não possuem estrutura operacional e funcional para fornecerem os serviços contratados. Registre-se mais vez que, intimada e reintimada por diversas vezes por esta fiscalização a apresentar a documentação que pudesse comprovar a efetividade dos referidos serviços, a CEUBAN, apresentou apenas contratos, algumas notas fiscais de serviços, alguns comprovantes de pagamentos, que, todavia, não foram suficientes para comprovar estas operações, conforme relatado nos itens supramencionados, razão pela qual tais pagamentos foram considerados PAGAMENTOS efetuados SEM comprovação das respectivas operações/CAUSAS.

64. (...) as empresas supracitadas serviram de ponte, uma espécie de empresa-veículo pela qual transitaram vultosas quantias de recursos procedentes da CEUBAN sem nenhuma causa negocial, razão pela qual é visto que o sujeito passivo de fato das irregularidades apuradas é a CEUBAN, incidindo na infração tributária descrita no art. 674, §1º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento de Imposto de Renda).

65. (...) os pagamentos efetuados serão considerados líquidos pelo que reajustaremos a base de cálculo sobre o qual recairá o Imposto de Renda na Fonte (IRRF), conforme preceitua o §3º do artigo 674 do Decreto 3.000 de 1999 (RIR/99), sendo tudo demonstrado em item próprio adiante.

Os fatos e os fundamentos sustentados em **impugnação** pela contribuinte e responsáveis solidários, sobre tais pontos do TVF (fls. 1667/1703), **não foram acolhidos pela DRJ**. Extraem-se os seguintes pontos de suas razões de decidir:

(...)

50 Diante de todas as argumentações empregadas pelas partes e das provas acostadas aos autos, podemos inferir, *a priori*, que assiste razão a Impugnante quando afirma que o credenciamento e descredenciamento dos polos de EAD concernem ao Ministério da Educação. **Todavia, a sua efetivação, por si só, não garante que o serviço foi prestado, mas apenas que a unidade relacionada está autorizada a prestá-lo.** Nessa perspectiva, não pretendeu a Autoridade Fiscal, quando concretizou o lançamento tributário aqui guerreado, contestá-los, nem muito menos insinuar que a CEUBAN/UNIMES não realiza ensino à distância, mas salvaguardar o Fisco, no que tange a natureza dos pagamentos realizados aos polos selecionados, ou seja 24 (vinte e quatro) no universo de 173 (cento e setenta e três), e registrados em sua contabilidade, visto que detectou indícios da não prestação legítima do serviço indicado, ou seja, dissimuladamente recursos que deveriam ser destinados à instituição, foram direcionados para outros fins.

51 Nesta linha, no que toca a comprovação da concretização do serviço de educação à distância pelos prestadores selecionados pela fiscalização, e consequentemente dar uma "causa negocial" aos pagamentos contabilizados, cujos montante, ressalte-se, **não foram refutados**, quer dizer, efetivamente existiram, de pronto, **denota-se um total desprezo pelas demandas da fiscalização**, visto que **ignorou as reiteradas vezes que foi provocado e orientado a apresentar a documentação que comprovaria a existência do serviço, relativo aos polos questionados**. Reforça tal ilação o fato de que a Fiscalizada tinha ou deveria ter documentos que comprovassem a efetividade dos serviços prestados pelos polos de EAD, pois, segundo o determinado na alínea "j", da cláusula oitava, do Contrato de Prestação de Serviços de Rede com Acesso à Internet em Banda Larga, às fls. 138/149, firmado entre a CEUBAN e a R. Solution, em 23/02/2005, era obrigação desta, sob pena de não pagamento, fornecer, mensalmente, relatórios pormenorizados enviados pelos Pontos de Presença contratados, o que caracterizaria a operacionalidade dos mesmos.

52 Outrossim, nas melhores das intuições, verifica-se total desorganização e controle dos arquivos relacionados aos seus prestadores, ou seja está longe de manter em boa ordem tal documentação, dado que, de acordo com a PLANILHA X, às fls. 4676, a CEUBAN não apresentou requerimentos de matrículas, contratos de prestação de serviços educacionais no sistema de ensino à distância, firmados entre CEUBAN/UNIMES e

alunos, e diplomas, em relação a 14 (quatorze) polos, sem falar do caso do Grupo Educacional Carvalho Cavalcante, CNPJ n.º 00.304.245/0001-02, referente ao qual não foram apresentados quaisquer documentos. Para estes, foi paga a bagatela de mais de 29 (vinte e nove) milhões em quatro anos!!!

53 Ora, dentro do universo de elementos fornecidos, **os citados documentos seriam os únicos que verdadeiramente se prestariam a demonstrar a materialização da atividade questionada.** Ademais, não podemos olvidar que muitos dos requerimentos de matrículas e contratos de prestação de serviços educacionais de EAD apresentados encontravam-se **sem assinatura, sem data ou relativos a períodos anteriores aos que são objeto da presente autuação,** bem como a amostra fornecida, diante do montante envolvido, repiso mais de 47 (quarenta e sete) milhões em quatro anos, está longe de pretender representar as execuções pretendidas.

54 Quanto aos demais documentos. Os contratos sociais dos polos de EAD, os contratos de locação firmados entre o locadores e os polos de EAD e os contratos de convênios firmados entre a CEUBAN e os polos de EAD, por si próprios, comprovam a existência das pessoas jurídicas, mas não a efetiva prestação do serviço.

55 No que tange as notas fiscais e os respectivos comprovantes de pagamentos, a apresentação física de ambos e o correspondente registro contábil não são suficientes se a Contribuinte não consegue comprovar a efetividade da operação, pois, a outra premissa fundamentada nesta autuação permanece, ou seja, a não comprovação da operação ou sua causa.

56 Além disso, não podemos esquecer que a escrituração contábil não faz prova a favor da interessada se desacompanhada da documentação hábil que lhe deu suporte, nos termos do art. 923, do RIR/1999, abaixo *in verbis*.

*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

57 Ademais, não prosperam as alegativas da Defesa relativas a confusão entre as infrações de pagamentos sem causa e pagamentos desnecessários (despesas indedutíveis), igualmente de ocorrência de indevido *bis in idem*.

58 Primeiro, em razão da glosa de despesas que não foram comprovadas ser compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento. A referida coadunabilidade decorre do fato de se tratar de distintos fatos geradores (despesas incorridas e pagamentos), disciplinados por dispositivos legais específicos. Nas exigências de IRRF trata-se exclusivamente da incidência do imposto na fonte. Já a glosa de despesas segue, de forma independente, a sistemática de apuração do lucro (real, presumido ou arbitrado). Assim, inexistente a sconfusão, como insinua a Contribuinte.

59 Segundo, como veremos, não há também dupla autuação sobre os valores pagos aos polos de EAD. Inicialmente, desacerta o CEUBAN quando afirma que se trata de mesmo fato gerador quando cotejamos as INFRAÇÕES 1 e 2, porquanto de acordo com o parágrafo terceiro, da cláusula oitava, do contrato padrão de prestação de serviços educacionais no sistema de ensino à distância firmados entre CEUBAN/UNIMES e alunos, há a obrigação dos pagamentos das matrículas e mensalidades serem realizados por boletos bancários, ou seja em contrapartida da conta bancos e não da conta caixa. De resto, o aludido lançamento, não mantido neste voto, considerando alguns depósitos

realizados na conta caixa como pagamentos à beneficiários não identificados, com base na determinação contida no caput do art. 674, do RIR 99, formalizado na INFRAÇÃO 1, não se confunde com a presente autuação, cujo fundamento é a ausência de causa, prevista no § 1º, do mesmo normativo.

60 Outrossim, também não se verifica *bis in idem* na apuração da base de cálculo dos pagamentos "sem causa", uma vez que, ao verificarmos a PLANILHA I, às fls. 4666, diferente do que descabidamente arrazoou a Defesa, a Autoridade Fiscal não somou os rendimentos declarados em DIRF, às fls. 1203/1216, com as despesas escrituradas, às fls. 1217/1241, muito pelo contrário, de modo impecável, levou em conta apenas os valores contabilizados, quando não detectada presença da respectiva DIRF, quer dizer, perante a constatação destas, considerou os valores declarados como pagamentos. Assim, claramente percebe-se, na sobredita planilha, que para o beneficiário que há pagamentos na coluna "RENDIMENTO DIRF", não há na coluna "VL CONTÁBIL PAGO", e vice-versa.

### **Recursos Voluntários**

A recorrente e os três responsáveis solidários foram intimados da decisão da DRJ, em 09/10/2018 (fl. 4769) e apresentaram recursos voluntários, em 07/11/2018 (fl. 4837).

Em relação à infração mantida pela DRJ (infração 2 – Pagamentos Sem Causa ou de Operação Não Comprovada – Polos de Ensino à Distância – EAD), a recorrente (contribuinte) apresenta as seguintes razões:

### **Decadência. Pagamentos aos Polos EAD. Janeiro a novembro 2012**

A recorrente alega a decadência do IRRF sobre os pagamentos realizados aos EADs entre janeiro e novembro de 2012. Pois, só teria sido intimada da autuação, em 12/12/2017. Asseverou que seria necessário considerar as DCTFs e os respectivos DARFs recolhidos nos códigos de receita 0588, 3208, 0561 e 1708.

A DRJ concluiu que não haveria se falar em decadência de IRRF que não foi retido/recolhido.

### **Inovação pela DRJ. Requalificação fático-jurídica promovida no acórdão recorrido**

A recorrente sustenta que a DRJ teria requalificado os fatos e os fundamentos do TVF. Afirma que a **fiscalização** teria autuado o IRRF (35%) sobre os pagamentos aos Polos EADs, sob o fundamento de que não estariam suficientemente comprovadas a causa dos pagamentos, enquanto que a **DRJ** teria mantido a autuação, fundamentada no fato de que a recorrente não teriam sido comprovados os serviços prestados por tais Polos.

### **Da comprovação e substância das atividades e dos serviços prestados pelos Polos EADs (Pagamentos com causa)**

Defende que não seria adequado decotar 24 Polos EADs de um total de 170 entidades devidamente registradas no MEC.

Salienta que, somente o MEC é que poderia declarar irregularidade em relação a tais Polos EAD e não a autoridade fiscal.

Sustenta que, os credenciamentos perante o MEC, os planos educacionais, os convênios firmados com a recorrente, matrículas dos alunos, diplomas expedidos, contratos de aluguel etc., constituiriam provas inequívocas da existência e substância econômica dos EADs.

Destaca que todos os pagamentos estavam regularmente registrados em sua contabilidade.

### **Da majoração e incorreção da base de cálculo autuada**

Alega que a autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração sobre os pagamentos aos EADs, teria considerado, na base de cálculo do lançamento, ora os rendimentos pagos declarados em DIRF pela recorrente (R\$27.945.480,76), ora as despesas escrituradas na conta contábil 55183 (R\$19.898.699,38) e que teria sido sempre pelo maior valor. Destacam-se os seguintes razões:

4.3.10 (...) a autoridade fazendária incorre em claro e indevido bis in idem, na medida que:

(i) considerou que os pagamentos aos EADs "demonstram que foram realizados com recursos disponíveis no CAIXA " (§ 54 do TVF), de modo que, já tendo autuado IRRF sobre os recursos debitados no caixa (infração 1), não poderia, novamente, autuar os mesmos recursos, agora sob a rubrica de pagamentos aos EADs, já que se tratariam dos mesmos valores; e

(ii) foi somada e incluída na base de cálculo dos pagamentos "sem causa" aos EADs, tanto os rendimentos declarados em DIRF pela Impugnante (no valor total de R\$ 27.945.480,76), como as despesas escrituradas na contabilidade junto à conta 55183 (no valor total de R\$ 19.898.699,38).

4.3.11 No primeiro caso, já que, de acordo com a acusação fiscal, os pagamentos aos polos de EAD eram realizados por meio da conta caixa, de duas uma: ou se autua os valores transitados no caixa (infração 1); ou se autua os valores transitados no resultado (infração 2), não se podendo cumular e autuar ambos, em rubricas diferentes, sob pena de indevido e inaceitável bis in idem;

4.3.12 Já especificamente sobre a base de cálculo autuada nos pagamentos aos polos EAD, a fiscalização somou tanto os valores declarados em DIRFs apresentadas pela Impugnante, quanto os valores das despesas registradas em sua contabilidade, conforme se verifica no demonstrativo das bases de cálculo do TVF, e respectivos ANEXOS IV que acompanharam a autuação. (...) Vale dizer que, nesse cenário, apenas a diferença de rendimentos pagos e não declarados em DIRF poderiam ser autuados, para o que a autoridade fiscal deveria comprovar os pagamentos;

Ressalta que, nesse ponto, o acórdão recorrido teria se limitado a registrar que não teria havido soma e duplicação de valores, na medida que o fiscal autuou ou a DIRF, ou a contabilidade. Asseverou que isso não seria possível.

### **Da inaplicabilidade do IRRF (35%) fundado na desconsideração de negócios jurídicos e no desenquadramento da imunidade**

Alega que teria escriturado de forma clara todos os pagamentos, com a devida identificação dos beneficiários cujas causas estavam embasadas em contratos e negócios

jurídicos, até então válidos, vigentes e eficazes, lastreados em notas fiscais, retenções na fonte, DIRFs, matrículas de alunos e todas as demais relações estudantis que daí decorrente. Nesse sentido, não haveria razão para se desconsiderar os negócios jurídicos e o desenquadramento da imunidade.

### **Da multa qualificada e agravada**

Alega que a qualificação (150%) e o agravamento (225%) teriam sido mantidos pela DRJ, com base nos mesmos fundamentos e sem haver qualquer individualização. Ressalta que a qualificação teria sido dirigida às infrações 1 (cheques administrativos) e 3 (pagamentos à empresa R. Solution) e como tais infrações foram afastadas pelo acórdão recorrido, não haveria razão para se manter a multa qualificada, em relação à presente infração 2 (EADs). Sustenta que, em relação à infração 2, em questão, não há sonegação ou economia de IRRF apta a ensejar a qualificação da multa. Citou a Súmula Carf n.º 14 e ementas de acórdãos administrativos, com o objetivo de afastar a qualificação da multa.

Quanto ao agravamento da multa (225%), defende que sempre atendeu às intimações do auditor fiscal e que, portanto, não haveria fundamento para tal.

### **Conclusões da Recorrente**

Ao final, a recorrente apresenta as seguintes conclusões:

- (i) o acórdão recorrido promoveu clara requalificação fático-jurídica da autuação, na medida que reconhece a existência dos polos de EAD e a identificação dos beneficiários, o que acarreta consequências tributárias que impedem a autuação e cumulação do IRRF-35% com os lançamentos reflexos de IRPJ;
- (ii) os polos de EAD são credenciados pelo MEC, possuindo, portanto, reconhecida estrutura e condições operacionais de prestar os serviços propostos;
- (iii) não houve qualquer procedimento administrativo para a apuração de irregularidades dos polos e eventuais descredenciamentos junto ao MEC, não podendo a autoridade fazendária fazê-lo, por vias oblíquas e de forma indireta, apenas e tão somente para sustentar o insustentável: a simulação dos estabelecimentos (seletivos 24, dos mais de 170 polos), com o fim de atuarem como "*empresas veículos*" (não se sabe do que);
- (iv) os documentos apresentados durante a fiscalização, complementados na Impugnação e no presente Recurso Voluntário para a comprovação da efetiva relação comercial e da efetiva prestação de serviços não foram poucos, e ainda há que se considerar o cumprimento de todas as obrigações acessórias;
- (v) o acórdão recorrido reconhece a juntada de documentos que efetivamente comprovam a prestação dos serviços de EAD (como matrículas e diplomas dos alunos), mas diz que se tratam de amostragens insuficientes, e mesmo assim sequer converte o julgamento em diligência;

- (vi) apesar da capitulação legal formal da autuação como pagamentos sem causa, a fundamentação jurídica do TVF é absolutamente incongruente e contraditória, misturando conceitos e não diferenciando os institutos, sendo construída e sustentada, em verdade, na acusação de que os pagamentos aos polos seriam indedutíveis;
- (vii) pagamentos sem causa, inexistentes, ou indedutíveis, como sabido, possuem pressupostos e consequências tributárias distintas, a começar pelas influências que operam, ora no resultado contábil, ora no lucro líquido;
- (viii) os pagamentos ditos indedutíveis aos polos, portanto, não podem simplesmente ser objeto de lançamento de IRRF-35%, em conjunto com autuação de IRPJ e reflexos;
- (ix) ainda que assim não fosse, igualmente não se pode admitir a cumulação indevida de pagamentos aos EADs, mediante a eleição de materialidades incompatíveis com a norma de incidência: ora autua-se valores de rendimentos declarados em DIRFs, ora valores de despesas escrituradas na contabilidade, sem que houvesse qualquer investigação ou questionamento das divergências. De modo que, no máximo somente as diferenças de pagamentos efetivamente comprovados poderiam ser autuados; e
- (x) os pagamentos ditos sem causa aos EADs somente foram assim considerados por conta de uma realidade criada pela própria fiscalização, ao desconsiderar empresas e negócios jurídicos formalmente válidos, vigentes e eficazes, para fins de desenquadramento da imunidade e isenção.

### **Pedidos finais da recorrente**

Requer a reforma do acórdão, com base em suas razões relativas à decadência de janeiro a novembro de 2012; inexistência de pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados; vícios e duplicações nas bases de cálculo adotadas; inexistência de fundamento para a qualificação e agravamento da multa de ofício, já canceladas em relação às infrações 1 e 3; extinção integral do crédito tributário, ou subsidiariamente a redução da multa de 225% para 75%; conversão do julgamento em **diligência**.

### **Recursos voluntários dos responsáveis solidários**

Interpuseram recurso voluntário os responsáveis pessoas físicas, Rubens Flávio de Siqueira Viegas Júnior (Diretor-Presidente); Rubens Flávio Siqueira Viegas (Vice-Presidente); e Renata Garcia de Siqueira Viegas (Diretora Financeira e Administrativa).

O acórdão recorrido manteve a responsabilidade dos recorrentes, com base nas disposições do art. 135, inc. III, CTN. Afastou-se a responsabilização prevista no art. 124, inc. II, CTN.

Os responsáveis tributários apresentam as mesmas razões de recurso voluntário, das quais destacam-se os seguintes pontos, com base nos quais requerem suas respectivas exonerações:

- a) não haveria nos autos qualquer imputação individualizada de infração à lei, contrato social ou estatuto praticada dolosamente pelos recorrentes que tivesse resultado em crédito de imposto de renda retido na fonte, deduzidas pela CEUBAN, no exercício de suas atividades sociais;
- b) o fato de deterem amplos poderes de gestão, não confere à pessoa física responsabilização automática pelos tributos da pessoa jurídica;
- c) a controvérsia sobre a forma correta de escrituração de despesas ou propósito das operações para efeitos de permitir dedução do imposto de renda, não transfere à pessoa física a responsabilização automática pelos tributos da pessoa jurídica;
- d) o recorrente fundador da instituição alega que seu papel resume-se a aconselhar, orientar, dar diretrizes gerais do plano educacional da instituição;
- e) uma coisa é a eventual e suposta insuficiência documental para a comprovação da efetividade das operações autuadas ou seu propósito, em sua maior parte já demonstrada pela devedora principal, tanto que houve uma redução maior que 50% da autuação pelo acórdão recorrido, outra coisa, bem diferente, é a efetiva prática de atos fraudulentos pelos administradores de que resultem o crédito tributário autuado;
- f) o ato de responsabilização seria nulo por ofensa ao princípio da motivação; não seria permitida a responsabilização por “rajadas”;
- g) não haveria comprovação nos autos da ocorrência do inc. III do art. 135, CTN;
- h) não haveria fundamento para a atribuição da multa agravada aos responsáveis pessoas físicas.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rogério Aparecido Gil, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade. Conheço dos recursos.

Na forma relatada, a DRJ afastou duas das três autuações. Manteve-se a **autuação 2**, relativa ao IRRF (35%) sobre os valores pagos a 24 dos mais de 170 Polos de Ensino à Distância, acrescida de juros de mora (Selic) e multa qualificada e agravada (225%). Também manteve-se a responsabilidade de três sócios, com base nas disposições do art. 135, inc. III, CTN. A DRJ afastou o enquadramento previsto no art. 124, CTN.

A recorrente alega que a fiscalização teria considerado que não haviam sido comprovadas as causas dos pagamentos (“pagamentos sem causa”), face à insipiência dos

documentos apresentados. Salieta que, a DRJ teria inovado em sua decisão por não ter concluído nessa mesma linha da fiscalização. Diz que, em realidade, a DRJ teria concluído que a fiscalizada não havia “comprovado a efetiva prestação de serviços” pelos Polos de Ensino à Distância (EADs) que pudessem justificar pagamentos de mais de R\$47 milhões, em quatro anos (trataremos desse ponto específico – inovação – à frente).

Também alega que teria havido a decadência do IRRF sobre os pagamentos realizados aos EADs entre janeiro e novembro de 2012. Pois, só teria sido intimada da autuação, em 12/12/2017. Asseverou que seria necessário considerar as DCTFs e os respectivos DARFs recolhidos nos códigos de receita 0588, 3208, 0561 e 1708. Analisaremos esse ponto em conjunto com a matéria de mérito.

Analisando-se os fundamentos nos quais se **baseou a DRJ para afastar as outras duas autuações**, verifica-se que, **em virtude da cassação da imunidade da contribuinte**, concluiu que o correto seria considerá-la como **pessoa jurídica de direito privado com fins lucrativos**. Daí, as razões para afastar a **autuação 3**. Concluiu, assim, que, nesse caso, não haveria óbice jurídico à distribuição de lucros e rendimentos pela contribuinte, após a perda de sua imunidade, ainda que fosse para empresas cujos proprietários fossem os próprios instituidores da recorrente.

Em relação à **autuação 1**, a DRJ considerou que o simples débito na conta caixa (cheques administrativos), sem a correspondente comprovação de sua destinação (pagamentos a terceiros), em si, não poderia ser considerado pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Sob pena, de qualquer despesa ensejar retenção de imposto de renda na fonte.

À vista de tais entendimentos, a recorrente surpreendeu-se com a manutenção da **autuação 2**. Pois, diante da conclusão de que, de fato, constituía-se em empresa privada com fins mercantis, não mais empresa tributariamente imune, **não haveria se falar em prova documental insuficiente a demonstrar a efetiva prestação de serviços pelos Polos EADs**, considerando-se os credenciamentos perante o MEC, os planos educacionais, convênios firmados com a fiscalizada, matrículas dos alunos, diplomas expedidos, contratos de aluguel, contratos de prestação de serviços, notas fiscais e a vasta documentação acostada aos autos que, em seu entendimento, evidenciam a existência, a consistência e a **efetividade das relações jurídicas** que a contribuinte mantinha com os 24 Polos EAD selecionados pela fiscalização, justificando-se, assim, os respectivos pagamentos efetuados em favor dessas entidades, face aos incontestes serviços prestados à recorrente. Vejam-se os seguintes fatos e fundamentos de direito da contribuinte:

Na referida infração [**infração 2, mantida pela DRJ**], a autoridade fazendária promoveu o recorte seletivo de um universo de mais de 170 EADs, passando a analisar 24 EADs, consistentes em pessoas jurídicas que firmam contratos de parceria com a UNIMES para o oferecimento de cursos à distância, nos termos do art. 80 da Lei n.º 9.394/963 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional), regulamentado pelo Decreto n.º 9.057/17.

Assim, num procedimento descontextualizado, contraditório e até mesmo assumidamente infundado (basta ver as fotos juntadas de diversos polos), sustentou tratar-se de "empresas veículos" (§ 64 do TVF), não se sabe do que.

Além disso, a autoridade fazendária também afirmou que os pagamentos aos referidos polos não seriam necessários às atividades da UNIMES e manutenção da fonte produtora, razão pela qual não poderiam ser considerados como despesas dedutíveis, e ainda concluiu, "em última análise" (§ 54 do TVF), que tais pagamentos "demonstram que foram realizados com recursos disponíveis no CAIXA."

Apesar de infundadas (...), as ilações falam por si: a exigência, tal qual formulada, é INSUSTENTÁVEL, seja porque confunde pagamentos sem causa com despesas desnecessárias-indedutíveis, seja porque, se os pagamentos foram realizados com recursos do caixa, há claro *bis in idem* na autuação.

Ao apreciar esse ponto da defesa, o acórdão recorrido, corrigindo e adequando a autuação numa **autêntica requalificação, afastou as impropriedades da acusação fiscal, mas manteve a exigência, agora sob o único fundamento de que não teria restado comprovada a efetiva prestação do serviço de EAD.** Veja-se:

"50. (...) assiste razão a Impugnante quando afirma que o credenciamento e descredenciamento dos polos de EAD concernem ao Ministério da Educação. Todavia, a sua efetivação, por si só, **não garante que o serviço foi prestado**, mas apenas que a unidade relacionada está autorizada a prestá-lo." (fls. 4.719)

Com isso, manteve-se a autuação de IRRF (35%) sobre os pagamentos considerados sem causa aos 24 polos de EAD nos anos de 2012 a 2015, no montante total de R\$ 47.844.180,14, com o que não se pode concordar.

**Para manter a autuação 2, a DRJ baseou-se nas seguintes razões de decidir:**

40 (...) a Autoridade Fiscal, no curso da presente ação fiscal, identificou despesas correlacionadas a serviços contratados de Ensino à Distância - EAD, cujos pagamentos foram contabilizados em contrapartida da conta bancos, em relação as quais entendeu que a Fiscalizada, embora reiteradas vezes provocada, não comprovou, por intermédio de documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços, (...) apesar de terem sido disponibilizadas algumas cópias de instrumentos particulares celebrados entre as partes, cópias de algumas notas fiscais de serviços e de alguns comprovantes de pagamentos (ANEXO II - documentos dos prestadores).

41 Nesta toada, a ausência de comprovação por parte da Interessada da existência, necessidade e dedutibilidade dos dispêndios indigitados, aliada às evidências levantadas em relação a cada prestador - algumas empresas declararam estarem inativas perante o cadastro da RFB - que revelaram que os serviços não foram concretamente prestados (ou não comprovados como efetivamente prestados), levaram o Fisco concluir que (...) as empresas supracitadas serviram de ponte, uma espécie de empresa-veículo pela qual transitaram vultosas quantias de recursos procedentes da CEUBAN sem nenhuma causa negocial, razão pela qual é visto que o sujeito passivo de fato das irregularidades apuradas é a CEUBAN, incidindo na infração tributária descrita no art. 674, § 1º, do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento de Imposto de Renda), abaixo transcrito in verbis.

*Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61).*

*§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Leinº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).(g.n.)*

42 Contra o supradito lançamento, a Impugnante insurgiu-se asseverando que o EAD é regulado pelo Decreto n.º 9.057/17, que revogou o Decreto n.º 5.622/05, vigente no período autuado, que determinava, para credenciamento de cada polo, a vistoria, *in loco*, por parte do Ministério da Educação - MEC, em favor de certificar a existência de estrutura física e de recursos humanos. Ademais, afirmou que no apontado normativo (...) há previsão de procedimento específico junto ao MEC, no caso de identificação de irregularidades e credenciamento, quer dizer não cabe a Fazenda, por carência de competência, promover um "desenquadramento indireto" para fins de desconsideração dos pagamentos realizados pela Impugnante e exigência de IRRF-35%.

43 Acrescentou que (...) **possui mais de 170 polos de EAD devidamente credenciados pelo MEC** (doc. 07 - dentre os quais aqueles seletivamente listados no TVF), oferecendo cursos profissionalizantes e de nível superior nas mais diversas e distantes regiões, cumprindo, assim, seu papel de expansão do ensino e da cultura, especialmente nas localidades mais necessitadas.

44 Assim, sob a ótica da Defesa, **é inadmissível, partindo da análise seletiva de 24 EADs e sem qualquer procedimento de credenciamento frente ao MEC, a Fiscalização intuir que as entidades não possuíam, sem**, ressalve-se, qualquer individualização das condutas e comprovação dos desvios dos recursos suscitados, (...) **"estrutura operacional e funcional para fornecerem os serviços contratados"** e que, portanto, seriam "empresas veículos", **caracterizando os respectivos dispêndios como pagamentos sem causa.**

45 A fim de comprovar a existência dos polos de EAD sob julgo, alega a juntada dos credenciamentos junto ao MEC, planos educacionais, convênios firmados com a CEUBAN, matrículas dos alunos, diplomas expedidos, contratos de aluguel, a contabilização das notas fiscais emitidas e respectivos pagamentos e recolhimentos de IRRF sobre prestação de serviços (doc. 09 e 10).

46 Robusteceu a sua contestação, argumentando que além de desconsiderar indevidamente a efetivação dos serviços prestados pelos polos de EAD, **a Autoridade Fiscal confundiu** as infrações de **pagamentos sem causa e pagamentos desnecessários** (despesas indedutíveis), tornando o lançamento totalmente nulo por ferir o direito de defesa, posto que (...) gastos inexistentes ou a beneficiários não identificados podem influenciar o resultado contábil, enquanto que os gastos desnecessários podem influenciar o lucro líquido ajustado, ou seja, o lucro real. Exatamente por isso possuem exigências e pressupostos de incidência distintos. (...). Nesses termos, **não subsiste a exigência de IRRF à alíquota de 35%, com fundamento em despesas indedutíveis, juntamente com o ajustamento do lucro líquido e cobrança do IRPJ e das exigências reflexas em outro procedimento.**

47 Por derradeiro, suscitou que a **autuação** sob julgo **incorre, duplamente, em indevido bis in idem. Primeiro**, em razão de **haver incidência sobre os valores pagos aos polos de EAD** dupla autuação, já que **os mesmo valores sofreram autuação na INFRAÇÃO 1**, pois, de acordo com a acusação fiscal, **tais pagamentos eram realizados por meio da conta caixa. Segundo**, porque (...) foi somada e incluída na **base de cálculo dos pagamentos "sem causa"** aos EADs, tanto os **rendimentos declarados em DIRF pela Impugnante (no valor total de R\$ 27.945.480,76)**, como as despesas

**escrituradas na contabilidade junto à conta 55183 (no valor total de R\$ 19.898.699,38), ao invés de terem sido autuados apenas os rendimentos pagos e não declarados em DIRF.**

48 Inicialmente, por amor à clareza e objetividade, tomamos o cuidado de compulsar minuciosamente todos os elementos trazidos aos autos, seja pela Fiscalização, seja pela Defesa, em prol de conhecê-los amiúde. Destes merecem destaque que:

48.1 O Sujeito Passivo apresentou uma relação, às fls. 2069/2079, extraída do site oficial do MEC no endereço eletrônico <http://emec.mec.gov.br/emec/ies/endereco>, onde **estão relacionados mais de 170 polos conveniados de EAD**, dos quais **apenas dois não estavam credenciados, mas não eram os relacionados pela Fiscalização**;

48.2 Os **pagamentos aos mencionados polos foram contabilizados pela CEUBAN**, na conta n.º 55.183-7, denominada Assessoria Educacional, conforme cópias do livro razão, às fls. 4003/4331;

48.3 Do sobredito rol, **a Fiscalização identificou 24** (vinte quatro) prestadores, às fls. 41/93, **cujas evidências levantadas - algumas empresas declararam nas respectivas DIPJ estarem inativas - revelaram que os serviços não foram concretamente prestados (ou não comprovados como efetivamente prestados)**;

48.4 A Impugnante apresentou seis fotos de fachadas de empresas, às fls. 1681, relacionadas aos polos apontados;

48.5 Os Agentes fiscais juntaram aos autos documentos das prestadoras de EAD, às fls. 218/1163, fornecidos pelo Autuado. Este, quando da apresentação da impugnação, complementou-os, às fls. 2080/3700. Da análise conjunta podemos extrair que:

48.5.1 A unidade de EAD a que o aluno está vinculado e obrigado a comparecer em determinadas datas, **consta apenas no requerimento de matrícula**, em respeito ao disposto na cláusula quinta, do contrato padrão de prestação de serviços educacionais no sistema de ensino à distância firmados entre CEUBAN/UNIMES e alunos. Além disso, **a denominação constante do documento difere do nome fantasia do empreendimento prestador do serviço em comento**;

48.5.2 Dos contratos de **matrículas** apresentados, muitos **não estão datados, assinados** ou se referem a **anos-calendário anteriores** aos períodos objetos da autuação sob julgo;

48.5.3 No parágrafo terceiro, da cláusula oitava, do contrato padrão de prestação de serviços educacionais no sistema de ensino à distância firmados entre CEUBAN/UNIMES e alunos, há afirmação que os **pagamentos das matrículas e mensalidades serão realizados por boletos bancários**;

48.5.4 O edital de valores apresentado é padrão e não identifica o polo de EAD;

48.5.5 Considerando o **volume de recursos pagos**, mais de **47** (quarenta e sete) **milhões em quatro anos**, o **quantitativo de requerimentos de matrículas, contratos padrão de prestação de serviços educacionais** no sistema de ensino à distância firmados entre CEUBAN/UNIMES e **alunos e diplomas** apresentados

**são ínfimos**. Ademais, de acordo com o levantamento demonstrado na PLANILHA X, às fls. 4676, **nenhum destes elementos foram apresentados em relação a 14 (quatorze) unidades de EAD, das 24 (vinte e quatro) selecionadas pela fiscalização;**

48.5.6 Há também contratos sociais dos polos de EAD, contratos de locação firmados entre o locadores e os polos de EAD, contrato de convênios firmados entre a CEUBAN e os polos de EAD; as notas fiscais emitidas pela CEUBAN e os respectivos comprovantes de pagamento, entretanto **não abrangendo todos os 24 selecionados pela Fiscalização;**

48.6 A partir do Termo de Intimação Fiscal (TIF) n.º 04, às fls. 1271/1274, posteriormente reiterando nos TIF ns.º 5, 7, 8, 10, 11 e 12, bem como no Termo de Constatação de Intimação Fiscal n.º 01, os **Audidores Fiscais demandaram** que o Sujeito Passivo **apresentasse os elementos abaixo relacionados, inclusive alertando sobre a possibilidade de considerar como pagamentos sem causa, com base no § 1º, do art. 674, do RIR 99, todos os pagamentos efetuados ou recursos entregues à terceiros, cuja causa ou operação não fosse comprovada, contudo só foram apresentados alguns contratos de convênios firmados entre a CEUBAN e os polos de EAD; notas fiscais emitidas pela CEUBAN e os respectivos comprovantes de pagamento: natureza dos serviços prestados, podem e devem ser comprovadas por outros meios documentais, fica o contribuinte INTIMADO a apresentar toda documentação que julgar pertinente para a comprovação da efetiva prestação dos serviços, tais como relatórios, propostas técnicas, projetos, laudos, etc...** destacando-se a importância de se apresentar para cada prestador as seguintes informações:

- a natureza, a forma a finalidade dos serviços, discriminando resumidamente os mesmos;
- a descrição das operações e dos custos envolvidos em cada um desses serviços;
- os locais, a periodicidade e a duração da prestação de serviço para cada um desses;
- a especificação dos equipamentos utilizados em cada uma dessas prestações de serviço, informando a natureza da posse (próprio, alugado);
- a identificação das pessoas físicas e jurídicas que executaram ou colaboraram na execução dos serviços e nas funções de acompanhamento e supervisão, a situação de vínculo (próprios sócios, empregados, autônomos, empresas subcontratadas, cooperativas de trabalho etc.) e a qualificação técnica de cada uma delas (formação, especialização, ramo de atividade etc.);
- a forma ajustada de remuneração de cada uma das pessoas relacionadas (por hora/mês trabalhados, por obra, projeto, evento, tarefa);
- a identificação e situação de vínculo das pessoas físicas e Jurídicas que executaram ou colaboraram na execução dos serviços administrativos e de apoio e a forma de remuneração de cada uma delas; e
- a identificação dos locadores de equipamentos utilizados na prestação de serviços e o valor pago por locação.

Obs.1: a não comprovação dos serviços prestados pelas empresas supra pode caracterizar DESVIO DE FINALIDADE ou DESVIO DE RECURSOS;

Obs.2: são considerados pagamentos sem causa importâncias pagas pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados, pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando **não for comprovada a operação ou sua causa**. Neste sentido está a determinação do art. 674 do RIR/99 (Decreto nr. 3000/99).

48.7 Os extratos das DIRF, relativas aos Polos de EAD selecionados pela fiscalização, encontram-se às fls. 1203/1216, compondo o denominado anexo IV;

48.8 Os extratos dos Livros Razão, conta n.º 55.183-7 Assessoria Educacional, relativas aos Polos de EAD selecionados pela fiscalização, encontram-se às fls. 1217/1241, compondo o denominado anexo IV.

49 Após a sobredita análise, elaboramos planilhas em favor de subsidiar nossa conclusão. Nessa toada temos:

49.1 Planilha I, às fls. 4666 - Consolida os Pagamentos realizados aos Polos de EAD selecionados pela fiscalização, segregando entre os valores contabilizados e os declarados em DIRF, cujos totais coincidem com os apurados nas planilhas I e II, presentes no TVF, às fls. 103/105;

49.2 Planilha II, às fls. 4667/4668 - Consolida os valores declarados em DIRF, no ano-calendário de 2012, relacionados aos Polos de EAD selecionados pela fiscalização, cujos totais coincidem com os apurados na planilhas I, presentes no TVF, às fls. 103/104;

49.3 Planilha III, às fls. 4669 - Consolida os valores declarados em DIRF, no ano-calendário de 2013, relacionados aos Polos de EAD selecionados pela fiscalização, cujos totais coincidem com os apurados na planilhas I, presentes no TVF, às fls. 103/104;

49.4 Planilha IV, às fls. 4670 - Consolida os valores declarados em DIRF, no ano-calendário de 2014, relacionados aos Polos de EAD selecionados pela fiscalização, cujos totais coincidem com os apurados na planilhas I, presentes no TVF, às fls. 103/104;

49.5 Planilha V, às fls. 4671 - Consolida os valores declarados em DIRF, no ano-calendário de 2015, relacionados aos Polos de EAD selecionados pela fiscalização, cujos totais coincidem com os apurados na planilhas I, presentes no TVF, às fls. 103/104;

49.6 Planilha VI, às fls. 4672 - Consolida os valores contabilizados no Livro Razão, conta n.º 55.183-7 Assessoria Educacional, no ano-calendário de 2012, relacionados aos Polos de EAD selecionados pela fiscalização, cujos totais coincidem com os apurados na planilhas II, presentes no TVF, às fls. 104/105;

49.7 Planilha VII, às fls. 4673 - Consolida os valores contabilizados no Livro Razão, conta n.º 55183-7 Assessoria Educacional, no ano-calendário de 2013, relacionados aos Polos de EAD selecionados pela fiscalização, cujos totais coincidem com os apurados na planilhas II, presentes no TVF, às fls. 104/105;

49.8 Planilha VIII, às fls. 4674 - Consolida os valores contabilizados no Livro Razão, conta n.º 55183-7 Assessoria Educacional, no ano-calendário de 2014, relacionados aos Polos de EAD selecionados pela fiscalização, cujos totais coincidem com os apurados na planilhas II, presentes no TVF, às fls. 104/105;

49.9 Planilha IX, às fls. 4675 - Consolida os valores contabilizados no Livro Razão, conta n.º 55183-7 Assessoria Educacional, no ano-calendário de 2015, relacionados aos Polos de EAD selecionados pela fiscalização, cujos totais coincidem com os apurados na planilhas II, presentes no TVF, às fls. 104/105;

49.10 Planilha X, às fls. 4676 - Relaciona os documentos entregues pelo Fiscalizado, tanto na fase inquisitorial como contenciosa, relacionados aos Polos de EAD selecionados pela fiscalização.

61 Pelo exposto, tendo em vista que a **impugnante não logrou comprovar a efetividade das despesas com prestação de serviços à distância**, que teriam dado causa aos pagamentos efetuados ou mesmo **ratificar sua identificação**, em razão de, por tudo relatado, **os documentos apresentados carecerem da força probatória necessária para afastar o ilícito sob julgo**, considero escorreito o lançamento do IRRF em exame com base no § 1º, do art. 674, do RIR/99.

62 Não podemos obliterar que, uma vez **caracterizado o pagamento sem causa**, tem-se, como consequência lógica, que **tais recursos deixaram de ser aplicados na manutenção dos objetivos institucionais do CEUBAN**, registro dissimuladamente, pois foram **registrados como pagamentos aos polos de EAD, mas não comprovou a efetiva prestação do serviço**, conformando-se em transgressão ao inciso II, do art. 14, do CTN, e **abrindo-se o precedente para suspensão da imunidade e consequente afastamento da desobrigação de recolhimentos do IRPJ, de acordo com o disposto no § 1º, do citado normativo**. Além disso, afligiu o gozo da isenção de contribuições para a seguridade social, uma vez que também foi quebrantado o requisito previsto no inciso II, do art. 29, da Lei n.º 2.101/2009. Neste ponto, é importante salientar que a **suspensão da imunidade e da isenção** e as consequências foram tratadas, pelas mesmas Autoridades Fiscais, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal (PAF) n.º **15983.920173/2017-55**.

Pois bem. Cotejando-se as informações do TVF com as razões de decidir da DRJ, verifica-se que **não houve inovação por parte da DRJ, nem mesmo requalificação fático-jurídica no acórdão recorrido**.

Como visto, já no TVF, o auditor fiscal registrou que era necessário à fiscalizada comprovar que os 24 Polos EADs analisados teriam, efetivamente, prestado-lhe serviços. Pois, conforme informações levantadas, identificaram-se pessoas jurídicas inativas, que transmitiram DIPJ “zerado”, que não possuíam funcionários, que embora optantes pelo SIMPLES, nunca pagaram imposto, que não registravam em sua contabilidade os valores creditados pela fiscalizada, que tinham em seu objeto social atividades que não guardavam relação com ensino e educação etc. A fiscalizada foi intimada e reintimada diversas vezes a comprovar a efetividade da prestação de serviços pelas 24 entidades. Porém, não atendeu a contento a fiscalização, limitando-se à apresentação de documentos que não abrangiam a totalidade dos Polos analisados. Registrou-se que não há qualquer documento relativo a 14 das 24 entidades.

Verifica-se que os valores objeto dessa autuação foram identificados com base nas DIRFs da fiscalizadas (2012/2015) e com base na contabilidade da fiscalizada, nos casos em que

os pagamentos aos 24 Polos EADs não foram lançados em DIRF. Nesse sentido, não encontro ponto algum a reparar, a respeito.

Nota-se, portanto, que a DRJ manteve a autuação 2, pela notória falta de prova. Onde se deduz que, se não há prova de que houve prestação de serviços, o pagamento é sem causa ou sem operação. Não se vê inovação ou mesmo requalificação fático-jurídica.

Não obstante o fato de a fiscalizada informar nas referidas petições (02/04/2019, fls. 7331/7335; e 30/05/2019, fls. 7389/7390) que entregaria a este relator arquivo magnético contendo mais de 15 Gb de informações contábeis e documentos probatórios da efetiva prestação de serviços, as informações não foram juntadas aos autos.

De todo modo, passamos à análise do referido Parecer Técnico elaborado por empresa de auditoria contábil independente.

### **Parecer técnico. Evidências. Existência e Efetividade das Atividades e Serviços Prestados pelos Polos EADs**

Vejam-se os seguintes pontos:

Na referida infração, a Delegacia da Receita Federal selecionou 24 EADs no universo de 170, polos estas pessoas jurídicas que firmam **contratos de parceria com a UNIMES** para o oferecimento de  **cursos à distância**, nos termos do art. 80 da Lei nº 9.394/962 (lei de diretrizes e bases da educação nacional), assim **a entidade fazendária em seu contexto, sustentou que estes 24 polos se tratam de empresas veículos e que estes pagamentos não seriam necessários às atividades da CEUBAN.**

No decorrer dos nossos trabalhos levantamos os contratos da CEUBAN com os 24 polos mencionados na autuação, notas fiscais dos 24 polos, comprovantes de pagamentos dos 24 polos e fotos de alguns polos que ajudam a evidenciar que estes polos existem em forma física e operacional, como exemplo evidenciamos os documentos de um prestador de serviços EAD: *[EAD (IGI e YZIA)]*

(...)

Com os documentos demonstrados nas amostras acima, e principalmente com as fotos, nossa intenção é **justificar para a entidade fazendária que as fotos do Google Maps não demonstram a realidade dos polos**, tendo em vista erros administrativos dos próprios polos por não manterem os seus cadastros atualizados perante a delegacia da Receita Federal.

Além disso, as notas fiscais emitidas pelos polos e os seus respectivos pagamentos estão devidamente contabilizados (conta 55183) pela CEUBAN, com os respectivos e regulares recolhimentos de IRRF sobre os serviços prestados (1,5%), conforme razões contábeis dos anos de 2012 a 2015, onde estes valores também foram declarados em DIRF.

Tendo em vista o acima exposto, relacionamos a seguir todos os documentos levantados no decorrer dos trabalhos em campo, onde seguem:

Documentação Levantada

- Contratos com os 24 Polos (escaneado no "arquivo digital");
- Notas Fiscais base contabilidade (escaneado no "arquivo digital", levantamos 97% de todas as notas);
- Notas Fiscais Base Dirf (escaneado no "arquivo digital", levantamos 97% de todas as notas);
- Fotos da estrutura física de alguns polos; e
- Dossiê dos alunos (Salvos no "arquivo digital").

### **Conclusão**

Baseando-se nas documentações e cruzando as informações das notas fiscais, contratos, comprovantes de pagamentos, contabilidade, fotos demonstrando a existência física e operacional dos polos e dossiê dos alunos (documentos estes scaneados no "arquivo digital"), **verificamos que há lastro para legitimar as documentações dos 24 Polos EAD**, bem como **fica comprovada a efetiva prestação de serviços dos polos EAD com os documentos relacionados acima.**

Em que pese o esforço da auditoria independente contratada pela fiscalizada, observa-se que as informações relativas ao único exemplo ilustrado no Parecer, sobre a efetividade dos serviços prestados pelos Polos EADs, que diz respeito à EAD IGI & IZIA TOUR LTDA. (fls. 7350/7364), **não é suficiente para afastar as seguintes constatações da fiscalização:**

**Apresentado contrato – Convênio IGI & IZIA/CEUBAN – Administração de serviços de EAD;**

**Objeto social: Agência de Viagens**

**Consta em DIRF e Contabilidade da CEUBAN faturamento em torno de R\$ 1,8 milhões nos anos de 2012 a 2015.**

**Última DIPJ transmitida (ano calendário 2010) na situação de INATIVA;**

**Última GFIP com empregado em 04/2015;**

**Em pesquisas realizadas no google maps Não identificamos instalações apropriadas para a indigitada prestação de serviços de onde se conclui, de forma inequívoca, tratar-se de empresa inexistente de fato.**

Dessa forma, não vemos como acolher o referido Parecer como prova suficiente a demonstrar a efetiva prestação de serviços pelos 24 Polos EADs devidamente selecionados pela fiscalização, sobre os quais levantou-se informações minuciosas e precisas quanto à não prestação de serviços. Portanto, concluiu-se que não há nos autos justificativa para a transferência a tais entidades de mais de R\$47 milhões, em quatro anos.

Em relação à alegação de decadência, verificamos que ao caso deve-se aplicar as disposições da Súmula CARF nº 114, a seguir transcrita:

#### *Súmula CARF n.º 114*

*O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, nesse ponto, para rejeitar a alegação de decadência e manter a Autuação 2 (EADs).

#### **Da majoração e incorreção da base de cálculo autuada**

A recorrente não concorda com o critério utilizado pela fiscalização para apurar os valores sobre os quais exigiu IRRF. Diz que teria havido *bis in idem*, pois os valores autuados registrados na conta caixa que se referiam aos pagamentos efetuados aos 24 Polos EADs, seriam os mesmos já autuados na **autuação 1** (afastada pela DRJ), relativa a débitos na conta caixa referentes à emissão de cheques administrativos pela fiscalizada.

Analisando-se o TVF, verifica-se que a autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração sobre os pagamentos aos 24 EADs, considerou, na base de cálculo do lançamento, valores pagos declarados em DIRF pela recorrente (R\$27.945.480,76), os respectivos valores escriturados na conta 55183 (R\$19.898.699,38), que não foram indicados em DIRF pela fiscalizada. A autoridade fiscal limitou-se aos respectivos pagamentos efetuados aos 24 Polos EADs. Não há se falar que o auditor fiscal teria considerado “sempre o maior valor”, ora da DIRF, ora da contabilidade.

Nesse mesmo sentido, o acórdão recorrido concluiu que não teria havido soma e duplicação de valores.

Assim, não vejo como acolher a tese de majoração e incorreção da base de cálculo da autuada.

#### **Multas de ofício. Qualificada e Agravada**

Na forma relatada a fiscalizada defende que a **qualificação** (150%) e o **agravamento** (225%) teriam sido mantidos pela DRJ, com base nos mesmos fundamentos e sem haver qualquer individualização. Ressalta que a qualificação teria sido dirigida às infrações 1 (cheques administrativos) e 3 (pagamentos à empresa R. Solution) e como tais infrações foram afastadas pelo acórdão recorrido, não haveria razão para se manter a multa qualificada, em relação à presente infração 2 (EADs). Sustenta que, em relação à infração 2, em questão, não há sonegação ou economia de IRRF apta a ensejar a qualificação da multa. Citou a Súmula Carf n.º 14 e ementas de acórdãos administrativos, com o objetivo de afastar a qualificação da multa.

Vejam-se as seguintes razões com base nas quais a recorrente sustenta que não caberia a qualificação (150%) da multa de ofício:

- a) os pagamentos autuados pelo IRRF-35% foram tributados nos polos de EAD;
- b) somente haveria que se falar em economia de tributos, se se considerar a ocorrência do *bis in idem*, ou seja, o mesmo fato acarretar infrações relativas a pagamentos sem causa e pagamentos desnecessários; e

c) impossível imaginar a qualificação da multa, de forma completamente antijurídica, sem a comprovação específica e individualizada de uma das condutas dolosas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, conforme determina o § 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, o que impede, inclusive, o amplo direito de defesa. (...) No caso dos autos, em verdade, além de presumir um indigitado dolo em abstrato, o fiscal está qualificando a multa com base numa fraude em tese, o que também não se admite.

A DRJ registrou que a autoridade fiscal qualificou a multa, em virtude de infração relativa a pagamentos sem causa aos referidos Polos EADs. Frisou que a fiscalizada não comprovou a efetiva prestação de serviços de tais entidades, ainda que houvesse registrado na conta n.º 55183-7, denominada Assessoria Educacional, de acordo com as cópias do Livro Razão, às fls. 4003/4331, e realizado efetivamente os respectivos pagamentos. Concluiu, assim, que a fiscalizada utilizou-se de artifício fraudulento que resultou na dissimulação do fato gerador do tributo e a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Afirmou que houve, dessa forma, economia ilícita de tributos.

Também registrou que as operações realizadas entre a fiscalizadas e os 24 Polos EADs constituíram-se em simulações objetivas que resultaram nos ilícitos de fraude e sonegação. Ressaltou que houve sonegação quando o registro formalmente correto dos pagamentos das despesas com os polos de EAD pretendeu impedir ou retardar, por parte da autoridade fazendária, o conhecimento da natureza e circunstâncias materiais do fato gerador. Concluiu que houve fraude quando aquelas mesmas ações modificaram as características essenciais do fato gerador de modo a manter-se na condição de imune e isenta e, por conseguinte, fruindo da almejada desoneração tributária. Concluiu, dessa forma, que houve fraude, simulação e conluio (71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964).

Analisando-se os fatos e fundamentos apresentados de lado a lado, relembramos, assim como destacou a recorrente, que a fiscalização cassou a imunidade tributária da empresa contribuinte. A partir daí, autuou, no caso, IRRF (35%) face aos pagamentos efetuados a 24 Polos EADs, por não haver prova de que os respectivos serviços teriam sido efetivamente prestados a ponto de justificar o pagamento de mais de R\$47 milhões ao longo de quatro anos.

Olhando para tal realidade (empresa sem imunidade) e para as disposições do art. 135, inc. III, CTN, no qual se baseou a DRJ para manter a responsabilidade dos três sócios pessoas físicas, não se vê razão para duplicar a multa de ofício (Lei n.º 9.430/96, art. 44, § 1º). Pois, a partir da cassação da imunidade da recorrente e diante da tributação na fonte (35%) dos valores pagos aos 24 Polos EADs, não há se falar em fraude ou simulação praticadas pela fiscalizada.

Da mesma forma, não se vê “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, por “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”. Devendo-se afastar a multa qualificada também em relação aos três responsáveis tributários (art. 135, inc. III, CTN).

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar a MULTA QUALIFICADA, em relação à empresa fiscalizada e aos três responsáveis tributários, tendo em vista os referidos fundamentos também apresentados em seus recursos voluntários.

### **Multa Agravada (225%)**

Em relação ao **agravamento** da multa de ofício (225%), a recorrente defende que sempre atendeu às intimações do auditor fiscal e que, portanto, não haveria fundamento para tal. Também arguiu o efeito confiscatório de tal percentual, vedado por lei.

Nos termos do art. 44, § 2º da referida Lei nº 9.430/96, será “**aumentado de metade**”, a multa de ofício (75%, art. 44, inc. I) e a multa qualificada (150%, art. 44, § 1º), nos casos de **não atendimento pela sujeito passivo**, no prazo marcado, de intimação para: I - prestar esclarecimentos; II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Analisando-se as informações prestadas e os documentos juntados pela recorrente, não há como concluir que não teria havido atendimento às intimações. O que se vê é a apresentação incompleta de evidências e fatos que ensejaram autuações e a cassação da imunidade da fiscalizada. Não vejo que a fiscalizada tenha causado embaraço à fiscalização, em sentido técnico.

Assim, por todo o exposto, voto por DAR provimento ao recurso voluntário para **afastar o agravamento da multa**, em relação à empresa e aos três responsáveis pessoas físicas recorrentes.

### **Multa de Ofício (75%)**

À vista dos fundamentos retro, quanto à manutenção da autuação 2 em questão, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para manter a multa de ofício (75%).

### **Recursos voluntários dos responsáveis solidários**

Na forma relatada, interpuseram recursos voluntários tempestivos os responsáveis tributários pessoas físicas, Rubens Flávio de Siqueira Viegas Júnior (Diretor-Presidente); Rubens Flávio Siqueira Viegas (Vice-Presidente); e Renata Garcia de Siqueira Viegas (Diretora Financeira e Administrativa).

O acórdão recorrido manteve a responsabilidade desses recorrentes, com base nas disposições do art. 135, inc. III, CTN. Afastou-se a responsabilização prevista no art. 124, inc. II, CTN.

Diante de todo o exposto, conclui-se que assiste razão aos responsáveis tributários quando sustentam que:

- a) não há nos autos qualquer imputação individualizada de infração à lei, contrato social ou estatuto praticada dolosamente pelos recorrentes que tivesse resultado em crédito de imposto de renda retido na fonte, deduzidas pela CEUBAN, no exercício de suas atividades sociais;

- b) o fato de deterem amplos poderes de gestão, não confere à pessoa física responsabilização automática pelos tributos da pessoa jurídica;
- c) a controvérsia sobre a forma correta de escrituração de despesas ou propósito das operações para efeitos de permitir dedução do imposto de renda, não transfere à pessoa física a responsabilização automática pelos tributos da pessoa jurídica;
- d) uma coisa é a eventual e suposta insuficiência documental para a comprovação da efetividade das operações atuadas ou seu propósito, em sua maior parte já demonstrada pela devedora principal, tanto que houve uma redução maior que 50% da autuação pelo acórdão recorrido, outra coisa, bem diferente, é a efetiva prática de atos fraudulentos pelos administradores de que resultem o crédito tributário autuado;
- e) não haveria comprovação nos autos da ocorrência do inc. III do art. 135, CTN;
- f) não haveria fundamento para a atribuição da multa qualificada e agravada aos responsáveis pessoas físicas.

Por todo o exposto voto por **DAR PROVIMENTO** aos recursos voluntários dos três responsáveis tributários, tendo em vista que trataram exclusivamente de questões relacionadas às suas responsabilidades pessoais, sem adentrar no mérito das matérias defendidas pela empresa fiscalizada.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, em relação ao recurso voluntário da empresa fiscalizada: **voto** por **NEGAR PROVIMENTO**, mantendo-se a **infração 2**, mantendo-se juros de mora e multa de ofício (75%); por **DAR PROVIMENTO** para afastar as multas qualificada (150%) e agravada (225%); em relação aos recursos voluntários dos responsáveis tributários (art. 135, inc. III, CTN), por **DAR PROVIMENTO**.

### **Recurso de Ofício**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela DRJ, em virtude de exoneração de crédito tributário em valor superior à R\$2.500.000,00 (art. 34, inciso I do Decreto n.º 70.235/1972, com a nova redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, e de acordo com o art. 1.º da Portaria do Ministro de Estado da Fazenda n.º 63, de 09/02/2017). Assim, conheço do recurso.

Com visto, as autuações afastadas pelo acórdão recorrido são as seguintes:

### **Infração 1**

#### **Pagamentos Realizados Mediante Cheques à Beneficiários Não Identificados**

(...) as Autoridades Fiscais asseveraram que (...) a fiscalizada aparenta ter mantido no caixa recursos dos quais somente dispôs contabilmente, dando margem à utilização de outros recursos que possam ter sido mantidos a margem da tributação. Em prol da sua aceitação, afirmou que o CEUBAN apresentou cópias de cheques, que entendeu "compensados" (anexo III), nominais ao próprio Sujeito Passivo, contudo não demonstrou as operações a que eles estavam relacionados, apenas informou que se tratavam de cheques "sacados para o caixa". Assim concluiu que se tratavam de

"Pagamentos Sem causa e/ou a beneficiários Não Identificados " (juntou planilha elaborada pela Fiscalização das cópias dos cheques fornecidos)

Em sua defesa, a recorrente apresentou as seguintes razões:

(...) impossível sustentar a existência de pagamentos (sem causa ou a beneficiário não identificado) por meio de valores de cheques lançados a débito na conta caixa, já que, como tais, representam entradas ou disponibilidades, e não saídas do patrimônio da Impugnante para baixa de obrigações.

(...) os suscitados lançamentos contábeis a débito do caixa e a crédito da conta bancos, conforme cópias do livro Razão acostados aos autos pela Fiscalização e cópias dos cheques, às fls. 1164/1202, tratavam-se de pagamentos de cheques administrativos, "pagos no caixa", emitidos pelo Banco Santander a si própria, em prol de se prevenir de penhoras trabalhistas on-line, estando longe de se constituírem em compensações em favor de terceiros. Ademais, conforme fluxo financeiro às fls. 4396/4577, percebe-se que, após as sobreditas operações, eram efetivados procedimentos inversos, caracterizando-se em lançamentos contábeis permutativos entre contas do ativo, sem representar, assim, aumento ou diminuição patrimonial.

(...) a autoridade fazendária criou uma presunção, de que os cheques teriam sido compensados em favor de terceiros, contudo (...) não há qualquer evidência de que os cheques administrativos debitados na conta caixa tenham sido utilizados para "pagar contas particulares".

Em conclusão a respeito o acórdão recorrido assim registrou:

35 No presente julgado, a Autoridade Fiscal inferiu que os débitos realizados na conta caixa, em contrapartida de créditos da conta banco Santander, representavam quantias contabilmente mantidas que davam margem à utilização de recursos que possam não ter sido oferecidos à tributação. Em síntese, depreendeu que as entradas ou disponibilidades decorrentes da sobreditas operações, verdadeiramente representavam reduções do patrimônio do Sujeito Passivo em prol da liquidação de obrigações, embora não tenha identificado o beneficiário ou a causa.

36 Ademais, consoante provas acostadas aos autos pela própria Fiscalização, às fls. 1164/1202, embora a contabilização na conta n.º 110204000011231 - BANCOS -SANTANDER, constante do livro Razão, bem como as cópias dos cheques, demonstrassem que se tratavam de emissão de cheques administrativos, tendo como beneficiário o próprio CEUBAN, quer dizer pagos no caixa, o Fisco deduziu que se tratavam de cheques compensados em favor de terceiros.

37 Pelo exposto, **entendo que a Autoridade Fiscal chegou as suas deduções partindo de presunções, todavia não identificou, muito menos demonstrou prova ou indício da materialidade dos pagamentos, em relação aos lançamentos a débito da conta caixa relacionados.** Não é possível depreender, da leitura do art. 61, da Lei n.º 8.981/95, que um lançamento contábil a débito do ativo realizável, por si só, seja suficiente para caracterizar que ocorreu um pagamento para efeito de incidência do IRRF.

38 Nos termos no apontado dispositivo legal, a Fiscalização deveria ter aprofundado a investigação no sentido de obter a prova do pagamento, o que efetivamente não ocorreu.

39 Assim, diante do que está posto, **deve ser excluída a presente exação**, dado que não há como se sustentar a autuação por evidente carência de comprovação da subsunção do fato indicado à hipótese legal de incidência prevista na indigitada norma.

Analisando-se tais fatos e fundamentos chegamos à mesma conclusão da DRJ. Não vemos como considerar como pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, valores relativos a cheques administrativos emitidos pela fiscalizada, depositados em sua própria conta no Banco Santander. Não há nos autos, evidência de pagamentos a terceiros. A autuação refutada pela DRJ baseou-se somente na compensação dos referidos cheques.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, neste ponto.

### **Infração 3**

A DRJ também afastou a infração 3, registrando o quanto segue:

#### **Dos Pagamentos Efetuados às Empresas R. SOLUTION LTDA. e RUBENS FLÁVIO SIQUEIRA VIEGAS JUNIOR**

(...) as Autoridades Fiscais detectaram na contabilidade da Autuada, especificamente na conta n.º 51058300 – Assessoria Educacional, presente na cópia do Livro Razão, às fls. 118/122, registros de vultosos pagamentos, na monta de aproximadamente 29 (vinte nove) milhões, efetuados às empresas R. SOLUTION (RS), CNPJ n.º 07.300.974/0001-30, e RUBENS FLÁVIO SIQUEIRA VIEGAS JÚNIOR (RVJ), CNPJ n.º 07.300.974/0001-30, em contrapartida do oferecimento de serviços de assessoria educacional. Decorre que, à época dos fatos objeto do lançamento combatido, as reportadas empresas - RVJ sucessora da RS -, eram administradas pelo Sr. RUBENS FLÁVIO SIQUEIRA VIEGAS JUNIOR, CPF n.º 053.173.938-41, Vice Presidente do Conselho Diretor do CEUBAN.

Considerando que a Fiscalizada se trata de uma associação sem fins econômicos, regida por Estatuto Social, às fls. 1704/1795, no qual, consoante o disposto no § 2º, do art. 5º, reza que a entidade não poderá remunerar, sob qualquer título, os seus diretores, conselheiros ou equivalentes, em razão das competências, funções ou atividades que lhe sejam atribuídas pelos atos constitutivos, o Fisco inferiu que, de acordo com as provas colhidas ao longo do processo investigatório, há diversas situações que as práticas foram de encontro com as determinações estatutárias e as normas tributárias federais, culminando no presente lançamento.

A DRJ continua registrando e reconhecendo que a contratação de empresa de propriedade de seu próprio dirigente poderia caracterizar remuneração indireta ao Sr. Rubens Flávio Siqueira Viegas Júnior. Todavia, ao final de seu exame, conclui que, em verdade, o fato

de haver-se cassado a imunidade tributária da fiscalizada afastaria a referida vedação estatutária. Dessa forma, não haveria óbice à contratação das referidas empresas RS/RVJ e aos respectivos pagamentos. Vejam-se os seguintes termos do acórdão recorrido:

87 No mais, quanto a cumulatividade da distribuição disfarçada de lucro com o Auto de Infração de IRRF sob julgo, em razão do mesmo fato, penso que o pleito da Defesa deve ser provido.

88 É que, na descrição dos fatos e enquadramento legal, contidos no lançamento, vê-se que o tributo foi exigido em face de pagamentos sem causa ou operação não comprovada.

89 Ora, apesar de realmente constar dos autos pagamentos sem comprovação do serviço prestado, o que em tese justificaria a lavratura do auto de infração, a verdade é que os dispêndios feitos em proveito direto ou indireto do instituidor da Impugnante, passaram a ostentar causa legítima, qual seja, distribuição de lucros/resultados aos seus instituidores.

90 De fato, se é certo que à fiscalização se deve dar todos os poderes de investigação, inclusive, o de afastar o gozo da imunidade, quando provado o desvirtuamento dos fundamentos que devem presidi-la, não menos certo é que ao assim fazê-lo, a instituição, até então detentora da imunidade, perdendo esse "status", passa à categoria de contribuinte ordinário do imposto de renda, daí a razão dos autos de infração lavrados no processo administrativo fiscal nº 15983.720302/2017-13.

91 É que, na categoria de contribuinte ordinário do imposto de renda, as transferências direta ou indireta feitas aos seus instituidores tiveram causa e foram feitas a beneficiários identificados, não se subsumindo ao objeto de aplicação restrita, previsto no bojo do § 1º, do art. 674, do RIR 99.

Sendo assim, acompanho o entendimento da DRJ para manter afastado o presente lançamento de fonte sobre os pagamentos realizados em favor da RVJ/RS.

Pelo exposto, também nesse ponto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

### **Voto Vencedor**

Em que pese o brilhante trabalho desenvolvido pelo Conselheiro Relator, Rogério Aparecido Gil, ousa-se, em alguns pontos, discordar das conclusões a que chegou aquele julgador no voto proferido.

#### **1) DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELOS POLOS EDUCACIONAIS.**

Como se observa do TVF, a acusação fiscal apontou, em síntese, 03 supostas infrações cometidas pela contribuinte, ora Recorrente, quais sejam:

- Infração 1 - Pagamentos Realizados Mediante Cheques à Beneficiários Não Identificados;
- Infração 2 – Pagamentos Sem Causa ou de Operação Não Comprovada – Polos de Ensino à Distância – EAD;
- Infração 3 - Pagamentos Efetuados às Empresas R. Solution Ltda. e Rubens Flávio Siqueira Viegas Junior;

No que tange às infrações 1 e 3, a própria DRJ de Salvador entendeu pela impossibilidade de manutenção do lançamento.

No acórdão proferido pelo ilustre relator desta Turma de Julgamento, quando da análise do Recurso de Ofício apresentado, houve o entendimento de se negar provimento ao Recurso de Ofício, mantendo-se o que restou decidido pela DRJ. Decisão com a qual, nestes pontos, se concorda.

Assim, o presente voto-vencedor analisará apenas os argumentos – da fiscalização, da DRJ de Salvador e do Recorrente – referentes ao objeto da Infração 2, que se refere aos supostos “Pagamentos Sem Causa ou de Operação Não Comprovada – Polos de Ensino à Distância – EAD.”

Neste sentido, quando da leitura do Termo de Verificação Fiscal, o que se observa da acusação do agente autuante é que houve o entendimento de que, da análise dos pagamentos realizados a 24 polos de Ensinos à Distância, dos 170 existentes, não houve a comprovação efetiva dos serviços prestados por aquele polos durante o período fiscalizado.

A fiscalização aduziu que os referidos polos de EADs não existiam, afirmando que os pagamentos realizados foram forjados para desviar valores da Recorrente, caracterizando as operações como não verdadeiras. No TVF, após longo arrazoado sobre cada um dos polos em questão, a fiscalização chegou à seguinte conclusão:

#### 3.1.1.4. DA CONCLUSÃO

61. O questionamento a que fizemos é como os serviços de Ensino À Distância – EAD, por várias empresas relacionadas, podem ter sido prestados sem concurso praticamente de nenhum colaborador, sem local adequado, sem equipamentos e, principalmente, sem as qualificações técnicas necessária para execução? Como algumas destas empresas prestaram serviços estando inativas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil?

62. Segundo o Decreto 5.622/2005, para fins do credenciamento (EAD), a CEUBAN deveria observar os seguintes requisitos:

I - habilitação jurídica, regularidade fiscal e capacidade econômico-financeira, conforme dispõe a legislação em vigor;

II - histórico de funcionamento da instituição de ensino, quando for o caso;

III - plano de desenvolvimento escolar, para as instituições de educação básica, que contemple a oferta, a distância, de cursos profissionais de nível médio e para jovens e adultos;

IV - plano de desenvolvimento institucional, para as instituições de educação superior, que contemple a oferta de cursos e programas a distância;

V - estatuto da universidade ou centro universitário, ou regimento da instituição isolada de educação superior;

VI - projeto pedagógico para os cursos e programas que serão ofertados na modalidade a distância;

VII - garantia de corpo técnico e administrativo qualificado;

VIII - apresentar corpo docente com as qualificações exigidas na legislação em vigor e, preferencialmente, com formação para o trabalho com educação a distância;

IX - apresentar, quando for o caso, os termos de convênios e de acordos de cooperação celebrados entre instituições brasileiras e suas co-signatárias estrangeiras, para oferta de cursos ou programas a distância;

X - descrição detalhada dos serviços de suporte e infra-estrutura adequados à realização do projeto pedagógico, relativamente a:

instalações físicas e infra-estrutura tecnológica de suporte e atendimento remoto aos estudantes e professores;

laboratórios científicos, quando for o caso;

63. Assim, diante de tudo o que expusemos, **verificou-se que a CEUBAN não logrou êxito em comprovar a efetiva prestação dos serviços que, supostamente, lhe teriam sido prestados pelas supracitadas empresas, não trazendo em momento, algum ao nosso conhecimento, os elementos de prova suficientes que lhe dessem suporte.** Que as mencionadas prestadoras de serviços não possuem estrutura operacional e funcional para fornecerem os serviços contratados. Registre-se mais vez que, intimada e reintimada por diversas vezes por esta fiscalização a apresentar a documentação que pudesse comprovar a efetividade dos referidos serviços, a CEUBAN, apresentou apenas contratos, algumas notas fiscais de serviços, alguns comprovantes de pagamentos, que, todavia, não foram suficientes para comprovar estas operações, conforme relatado nos itens supramencionados, razão pela qual tais pagamentos foram considerados PAGAMENTOS efetuados SEM comprovação das respectivas operações/CAUSAS.

64. Portanto, conclui-se de forma inequívoca que as empresas supracitadas serviram de ponte, uma espécie de empresa-veículo pela qual transitaram vultosas quantias de recursos procedentes da CEUBAN sem nenhuma causa negocial, razão pela qual é visto que o sujeito passivo de fato das irregularidades apuradas é a CEUBAN, incidindo na infração tributária descrita no art. 674, §1º, do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento de Imposto de Renda).

65. Convém ressaltar, os pagamentos efetuados serão considerados líquidos pelo que reajustaremos a base de cálculo sobre o qual recairá o Imposto de Renda na Fonte (IRRF), conforme preceitua o §3º do artigo 674 do Decreto 3.000 de 1999 (RIR/99), sendo tudo demonstrado em item próprio adiante. (destacou-se)

Como se observa, portanto, sob a premissa de que não houve a comprovação da prestação dos serviços, a fiscalização entendeu que os pagamentos realizados àqueles 24 polos de ensino seriam “sem causa” e, por isso, haveria a incidência do IRRF sobre cada pagamento realizados, nos termos determinados pelo § 1º, do artigo 674 do então vigente Decreto n.º 3.000/99 (RIR 99)<sup>1</sup>. O dispositivo tinha a seguinte redação:

---

<sup>1</sup> Atualmente em vigor, o Decreto 9.580/18 tem a mesma previsão, como se observa da redação do artigo 730, § 1º do RIR/18.

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

A DRJ, por sua vez, após apresentar os argumentos de defesa lançados em sede de Impugnação Administrativa e fazer referência aos documentos apresentados pelo Recorrente para desconstruir as ilações da fiscalização, entendeu que não restou comprovada a efetiva prestação dos serviços. Assim, entendeu-se pela manutenção do lançamento neste ponto. Veja-se as conclusões a que chegou aquela Turma de Julgamento:

61 Pelo exposto, tendo em vista que a impugnante não logrou comprovar a efetividade das despesas com prestação de serviços à distância, que teriam dado causa aos pagamentos efetuados ou mesmo ratificar sua identificação, em razão de, por tudo relatado, os documentos apresentados carecerem da força probatória necessária para afastar o ilícito sob julgo, considero escorreito o lançamento do IRRF em exame com base no § 1º, do art. 674, do RIR 99.

O Recorrente, ao ser intimado do teor do acórdão proferido pela DRJ de Salvador, apresentou recurso voluntário no qual afirma: (i) que houve “*requalificação fático-jurídica promovida pelo acórdão recorrido e conseqüente insubsistência do lançamento*” e, em argumento subsidiário (ii) que houve a efetiva prestação dos serviços.

A par da discussão acerca da mudança de critério jurídico do lançamento supostamente incorrida pela decisão proferida pela DRJ de Salvador e, em especial, da possibilidade ou não de se constituir créditos tributários de IRRF, quando a motivação do lançamento é a glosa de eventual despesa por parte da fiscalização (que foi objeto de outra autuação), não se pode perder de vista de quem é o ônus da prova no lançamento tributário.

### 1.1) DO ÔNUS DA PROVA.

Naqueles casos em que a administração constitui créditos tributários de ofício, quando identifica incorreções e/ou omissões nos lançamentos contábeis e fiscais previamente realizados pelo contribuinte, há que se entender de quem é o ônus probatório: do fisco ou do contribuinte?

No presente contexto, afasta-se, de pronto, os casos de presunção relativa, como, por exemplo, o de omissão de receitas por depósitos bancários (artigo 42, da Lei 9.430/96).

Nestes casos, em que pese a discutível constitucionalidade do dispositivo legal, o legislador entendeu que o ônus probatório é do contribuinte. Assim, sendo devidamente intimado acerca das informações financeiras levantadas pela fiscalização e caso não haja comprovação em contrário por parte do fiscalizado, a ele será presumida determinada conduta.

Mesmo nestes casos, entretanto, não pode a fiscalização, de forma unilateral, afirmar a existência de renda omitida, por exemplo, sem que seja dada a oportunidade ao

contribuinte de fazer prova em contrário. Fabiana Del Padre Tomé, refutando de forma veemente a possibilidade de existência, no ordenamento jurídico brasileiro, das chamadas presunções absolutas ou mistas, assim se pronuncia sobre as chamadas presunções relativas:

Apesar de caracterizarem importante instrumento de que dispõe a Administração, auxiliando-a nas tarefas fiscalizatória e arrecadatória, as presunções têm seu emprego delimitado por normas constitucionais que traçam os contornos da competência tributária, além das que asseguram direitos dos contribuintes. Por tal razão, não encontram guarida em nosso ordenamento as presunções absolutas nem as chamadas presunções mistas. As primeiras são obstadas pela rígida repartição constitucional das competências para instruir tributos, bem como pelos princípios da estrita legalidade tributária, da tipicidade e da capacidade contributiva. Quanto às presunções mistas, violam não apenas os primados da tipicidade e capacidade contributiva, mas também o direito à ampla defesa, já que restringem as provas possíveis de serem utilizadas para ilidir o fato presumido.

As presunções susceptíveis de serem empregadas pelo Fisco são apenas as relativas, por possibilitarem ao contribuinte a livre produção probatória em sentido contrário. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 301 e 302)

Contudo, excetuado os casos de presunção relativa (as únicas presunções que se pode admitir em direito tributário, diga-se), o dever de provar é da fiscalização.

Há que se entender que, nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, a competência para apurar, constituir e calcular o crédito tributário, dentre outras, é da autoridade administrativa, de forma privativa, em especial quando é promovida a constituição de ofício do crédito tributário, quando presentes umas das hipóteses listadas no artigo 149 do mesmo Código.

Assim, salvo naqueles casos em que há uma presunção relativa de determinadas condutas, reitere-se, é dever da administração tributária comprovar as suas alegações. Mais uma vez, se vale dos ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé que, após discorrer sobre as diferenças entre ônus, dever e faculdade na produção das provas, assim se manifesta:

"(...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 236 e 237) (destacou-se)

E arremata a festejada professora:

"Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento. Na hipótese de o contribuinte deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, sujeitar-se-á ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade administrativa e à aplicação das penalidades cabíveis, como adverte Geraldo Ataliba: 'o sistema de legislação vigente, quanto ao assunto, é claro: omissão do contribuinte, a sua falta de colaboração ou a colaboração maliciosa ou danosa, além de serem criminalmente reprimidos, não inibem o fisco no lançamento'.

Opostamente, se o contribuinte fornecer os documentos que se referem ao objeto fiscalizado, as informações nele contidas farão prova a seu favor.

Devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituí-lo devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios. Tudo, na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a quem alega, não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição. "(...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 239 e 240)

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou quanto a impossibilidade de se inverter o ônus probatório, quando a fiscalização tinha o dever de provar as ilações lançadas em Auto de Infração. Veja-se julgado neste sentido:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Ano-calendário: 2000

USUFRUTO DE AÇÕES. RECEITAS AUFERIDAS EM RAZÃO DA CESSÃO DOS DIREITOS DE FRUIÇÃO DOS ATIVOS. RECEITAS QUE NÃO SE CONFUNDEM COM A PERCEPÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. TRIBUTAÇÃO. APROPRIAÇÃO PRO RATA DA RECEITA. A celebração de contrato oneroso de usufruto de ações importa na transferência, ao usufrutuário, do direito, inerente à posição acionária, de percepção de juros e dividendos. A remuneração estabelecida em decorrência da cessão do direito de fruição das ações não se confunde com a percepção de juros e dividendos, constituindo receita do cedente obrigatoriamente submetida à tributação pelo Imposto sobre a Renda. Nessas condições, a receita deve ser apropriada pro-rata, durante o período do contrato. RATEIO DE CUSTOS - **GLOSA - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, prática usual em se tratando de grupos financeiros, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa, mediante ilegal inversão do ônus da prova.** PERDAS DE CRÉDITO. DEDUÇÃO INDEVIDA. A dedução de perdas no recebimento de créditos está condicionada ao atendimento aos requisitos legais para a sua dedutibilidade, além da comprovação documental inequívoca da sua ocorrência. Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2000 DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL - Consoante Súmula Vinculante do STF é de cinco anos o prazo de decadência para o Fisco efetuar o lançamento das contribuições para custear a Seguridade Social (art. 45 da Lei nº 8.212/1991). PIS, CSLL E COFINS - LANÇAMENTOS DECORRENTES - Aplicam-se aos lançamentos decorrentes o decidido em relação ao principal. Mantida parcialmente as exigências de CSLL e exoneradas integralmente as exigências de PIS/Pasep e COFINS MULTAS ISOLADAS - DECADÊNCIA E PROVIMENTO NO MÉRITO DA MATÉRIA PRINCIPAL - As multas isoladas por falta ou insuficiência de estimativas mensais sujeitam-se ao prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Dado provimento, no mérito, ao recurso na parte relativa ao IRPJ que motivou a aplicação de multa isolada, cancela-se a exigência remanescente da decadência. (Número do Processo 19740.000004/2006-56 - Acórdão 107-09.588 - Data da sessão: 17/12/2008)

Por outro lado, como se verifica da ementa acima, inclusive, não se pode desprezar o "peso" da prova dos lançamentos contábeis do contribuinte. Desde que lastreados por documentação hábil e idônea que comprove eventual lançamento, a contabilidade feita nos ditames da legislação tem o condão de provar a ocorrência do evento escriturado.

Não é por outro motivo que o Decreto 3.000/99 era categórico ao afirmar que os lançamentos contábeis fazem prova em favor do contribuinte, sendo dever da autoridade administrativa comprovar eventuais inveracidades. Neste sentido é a redação dos artigos 923, 924 e 925 do RIR/99. Veja-se:

Art.923.A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Art.924.Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Art.925.O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração

Portanto, o dever de comprovar despesas inexistentes, indedutíveis ou a falsidade de documento que suportou o lançamento contábil é da fiscalização. Não se pode admitir a transferência desse ônus ao contribuinte, quando a legislação assim não autoriza. Sendo apresentada documentação que comprove e sustente os lançamentos na contabilidade, a fiscalização deve empreender as diligências necessárias para comprovar suas alegações.

Contudo, uma vez instado, pela fiscalização, a comprovar os lançamentos contábeis, cabe ao contribuinte apresentar documentação hábil e idônea que dê suporte factível àqueles lançamentos. Não se pode admitir que o simples lançamento na contabilidade faz prova irrefutável ao contribuinte. É dever deste demonstrar e, principalmente, comprovar que a sua contabilidade é fidedigna e representa de forma correta a realidade dos fatos ocorridos.

Não sendo apresentado nenhum documento para comprovar os lançamentos contábeis, não pode, o contribuinte, invocar os dispositivos legais acima, para indicar que o ônus probatório é da fiscalização. É temerária a interpretação do dispositivo de forma literal, até mesmo porque é dever do contribuinte a guarda dos documentos que dão suporte aos lançamentos contábeis.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se a analisar acusação fiscal e os argumentos e documentos apresentados, pelo Recorrente, com o objetivo de desconstruir a motivação do Auto de Infração lavrado.

## 1.2) DA ANÁLISE DA AUTUAÇÃO.

Como demonstrado alhures, a fiscalização, ao constituir o IRRF em face do Recorrente, partiu da premissa de que não restou comprovada a prestação de serviços de 24 polos de ensino à distância e que, por isso, sobre os pagamentos realizados pelo Recorrente àquelas instituições deveria incidir o IRRF, com a alíquota de 35%, nos termos determinados pelo § 1º, do artigo 674 do então vigente RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

Quando se observa o TVF, a princípio, os 24 polos de ensino à distância foram selecionados dentro de um universo de mais de 170 instituições, porque a fiscalização verificou fragilidade nos pagamentos realizados, em especial porque, em alguns dos casos, aqueles polos não declararam os valores recebidos da Recorrente, sendo que alguns deles estariam “inativos” perante à Receita Federal do Brasil.

Por sua vez, o Recorrente afirmou, em um primeiro momento, que a competência para fiscalizar e verificar a efetiva existência dos polos educacionais seria do MEC, não dispondo, a Receita Federal do Brasil, de elementos para aferir, com precisão, se os polos existiam (existem) de fato e se os serviços foram efetivamente prestados.

Alegou, neste sentido, que é do MEC a competência para autorizar o credenciamento e o descredenciamento dos polos, sendo que os credenciamentos, em muitos casos, só são emitidos após visita *in loco* dos especialistas daquele Ministério.

Por outro lado, argumentou, o Recorrente, que seria frágil a acusação fiscal, uma vez que, “*com base em simplórias fotos do google maps (muitas até mesmo de períodos posteriores aos autuados), e em obrigações acessórias seletivas e das quais a Recorrente não é responsável, pretendeu a fiscalização alegar que tais polos atuariam como ‘empresa-veículo, pelas quais transitavam vultuosas quantias de recursos procedentes da CEUBAN, sem nenhuma causa negocial’*”.

Afirma, assim, que a documentação acostada aos autos é suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços e, em consequência, tornar como insubsistente o lançamento do crédito tributário de IRRF.

Pois bem.

De pronto, deve-se pontuar que não há como acatar o argumento do Recorrente, quando afirma que só o MEC teria competência para credenciar e descredenciar os polos, não sendo permitido à Receita Federal do Brasil verificar e apontar eventuais irregularidades nas instituições.

Como bem pontuado pelo acórdão recorrido, “*assiste razão a Impugnante [ora Recorrente] quando afirma que o credenciamento e descredenciamento dos polos de EAD concernem ao Ministério da Educação. Todavia, a sua efetivação, por si só, não garante que o serviço foi prestado, mas apenas que a unidade relacionada está autorizada a prestá-lo*”.

Portanto, entende-se que a Receita Federal do Brasil tem competência para criticar os eventos retratados na contabilidade da entidade, para imputar a correta incidência tributária, quando presentes os elementos fixados pelo legislador. Ou seja, pode a Receita Federal do Brasil verificar se eventual serviço foi efetivamente prestado e, por consequência, se existe causa nos pagamentos realizados, sempre, é claro, arrimada em provas.

Contudo, assiste razão ao Recorrente, quando afirma que não pode ser penalizado pelo fato de os prestadores de serviços não terem declarado os valores efetivamente recebidos ou por não estarem em situação irregular perante a RFB. De fato, imputar uma obrigação tributária ao tomador do serviço, que efetiva o pagamento de forma correta dos valores e comprova que os

serviços foram prestados, se mostra desarrazoado e impõe um poder de fiscalização que os contribuintes não possuem perante terceiros.

Ademais, como demonstrado acima, só a partir da linguagem das provas que a fiscalização poderá dar outro dimensionamento aos eventos registrados na contabilidade. Não se pode admitir que o fato de o contribuinte (prestador do serviço) não declarar ou não recolher devidamente os seus tributos é suficiente para se afirmar que não houve a efetiva prestação de serviços.

Assim, entende-se como necessária a análise da acusação fiscal, cotejando-se a motivação do lançamento com os documentos e argumentos apresentados pelo Recorrente nos autos. É o que se passa a fazer.

#### 1.2.a) DOS POLOS EDUCACIONAIS. DA FRAGILIDADE DA ACUSAÇÃO FISCAL. DA COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.

Quando se analisa o TVF, pode-se perceber que o agente autuante, *data venia*, trouxe frágeis comprovações da suposta inexistência dos polos educacionais, em especial da suposta falta de estrutura para a prestação dos serviços que foi remunerada pelo Recorrente.

Por exemplo, no que se refere ao Polo Educacional Abrange, a fiscalização, em que pese ter afirmado que foi apresentado contrato de prestação de serviços pelo Recorrente, apontou que a referida empresa tinha como objeto social o “Ensino Fundamental”, que não tinha empregados registrados em GIFIP e que, “*em pesquisas realizadas no google maps Não identificamos local apropriado para a indigitada prestação de serviços por parte da ABRANGE.*”

Com essas constatações, a fiscalização considerou que os serviços de ensino à distância (EAD) não foram prestados e que os pagamentos realizados pelo Recorrente àquela instituição deveriam ser considerados como sendo “sem causa”, com a incidência do IRRF à alíquota de 35%.

O contribuinte, por sua vez, acostou aos autos o contrato firmado com aquela instituição (fls. 4906 e seguintes), em que se pode observar que o objeto firmado pelas partes seria de “*implantação e administração de serviços educacionais (...)*”.

Foram apresentadas, ainda, fotos da fachada e da parte interna da instituição (fls. 4947 e seguintes), nas quais se pode observar a estrutura oferecida aos alunos.

Por outro lado, consta dos autos as Notas Fiscais e os comprovantes (TED's) de pagamentos realizados àquela instituição. (fls. 4958 e seguintes).

Ainda, no documento de fls. 2.069, pode-se observar que o “*Polo de Santo André*” está devidamente credenciado pelo MEC, o que comprova a existência daquele polo, mesmo admitindo-se que pode ser contestada a efetiva prestação dos serviços, como afirmado acima.

Como se não bastasse, mesmo que por amostragem, em um primeiro momento, o contribuinte trouxe aos autos diversos documentos (fls. 2.080 e seguintes), tais como comprovante de matrícula, “*contratos de prestação de serviços educacionais*”, diplomas expedidos aos alunos, dentre outros.

No que tange ao polo Gestão Vacel, localizado no Município de Ipatinga (MG), a acusação fiscal, constante do TVF, é apenas no sentido de que, em pesquisa realizada no Google Maps, não se identificou “*local apropriado para a indigitada prestação de serviços por parte da VACEL*”. Nada mais além de uma foto retirada da internet.

No decorrer do TVF, o que se observa é que as alegações da fiscalização são todas no mesmo Norte dos dois exemplos citados acima, sendo que, em alguns casos, o agente autuante questiona o fato de as declarações dos prestadores terem sido apresentadas “zeradas”, o que poderia ser caracterizado como omissão de receita.

De toda sorte, o que se percebe é que a acusação fiscal se estribou, basicamente, nas declarações dos prestadores e em pesquisas realizadas no *Google Maps* para afirmar que não houve as prestações de serviços.

É de se estranhar o fato de se ter concluído pela não comprovação da prestação dos serviços, em virtude da suposta inexistência ou precariedade das instalações dos polos, com base apenas em informações retiradas da internet, como se fosse irrefutável o conteúdo da rede mundial de computadores. Não consta, por exemplo, no TVF, a data em que as fotos foram tiradas, se antes ou depois da prestação de serviços educacionais contestados pela fiscalização.

Em nenhum dos casos, mesmo que por amostragem (fala-se em amostragem pela dificuldade que encontraria a fiscalização em visitar a totalidade dos polos, uma vez que localizados em todo o Brasil), o agente fiscal constatou, pessoalmente, que o polo não existia ou que as instalações seriam imprestáveis para a realização dos serviços de educação à distância.

E quando se analisa alguma das fotos colacionadas no TVF, a conclusão que se verifica é que, na grande maioria dos casos, as instalações existem, mesmo que retratando prédios obsoletos ou em má conservação. Contudo, não se pode concluir, com a simples análise destas fotos, que o polo educacional não existia de fato ou que não se prestaria para o EAD, até mesmo porque, reitere-se, esta modalidade de ensino não requer grande estrutura física.

Consta, inclusive, no TVF, a foto da fachada de um prédio comercial no centro de Belo Horizonte (MG) (fl. 93 dos autos), com diversos andares. No cartão de CNPJ do polo de EAD - Instituto Pedagógico de Minas Gerais Ltda. – verifica-se que ele está instalado no 15º andar daquele edifício.

Entretanto, a fiscalização, com base apenas naquela foto da fachada, tirada, reitere-se, do Google Maps, afirmou que não havia “*instalações apropriadas para a indigitada prestação de serviços, de onde se conclui, de forma inequívoca, tratar-se de empresa inexistente de fato.*”

Ora, com todo respeito, chega a ser leviana tal afirmação. Como se pode afirmar pela ausência de instalações, quando se analisa apenas a fachada do prédio onde o polo está localizado?

Neste caso, inclusive por ser Belo Horizonte a cidade deste Conselheiro, sabe-se que a localização daquele polo no centro da cidade é próxima da sede da Receita Federal do Brasil. Se foi levantada dúvida quanto à existência do polo, por que não foi determinada/requerida uma diligência no local? Diligência esta que seria de fácil realização por

parte da fiscalização lotada na capital mineira, uma vez que os endereços – da RFB e do polo de EAD – são bem próximos um do outro.

Ainda com relação à acusação de precariedade das instalações, dentro dos diversos polos analisado, salta aos olhos a fragilidade da acusação fiscal, quando faz esta afirmação com relação ao EAD denominado Maria Cristina Neder Zanella –ME, com sede em Conchas (SP) (fls. 82 a 84).

É que, como se observa da foto retirada do *Google Maps* pela fiscalização (fl. 82), a referida entidade está instalada em uma casa relativamente grande, onde se observa, inclusive, em sua fachada, uma placa que caracteriza a atividade ali desenvolvida: “Universidade Criativa – Graduação e Pós Graduação”.

Mesmo com essa foto, que a princípio, ao leigo, fica fácil perceber que alguma atividade de educação à distância é e pode ser ali desenvolvida, a fiscalização afirma que “*em pesquisas realizadas no google maps Não identificamos instalações apropriadas para a indigitada prestação de serviços de onde se conclui, de forma inequívoca, tratar-se de empresa inexistente de fato.*”

Com essa afirmação, fica difícil entender o que, para a fiscalização, seria a tal “inexistência de fato”.

Ora, primeiro, não se contesta que a empresa existe fisicamente, uma vez que a própria fiscalização fez a comprovação através de foto retirada da internet. Assim, neste caso, se presume que a acusação fiscal estaria fincada na apresentação de DIPJ’s sem movimento e na ausência de empregados registrados formalmente por aquela entidade.

Contudo, verifica-se que a própria fiscalização constatou e afirmou que o Recorrente declarou os pagamentos realizados em DIRF, nos anos de 2013 e 2015.

Como se não bastasse, como se observa das fls. 6.833 a 6.914, o Recorrente acostou aos autos o “*Instrumento Particular de Convênio para Administração de Serviços, com fins educacionais, pelo sistema de Educação à distância – Unimes Virtual*”, firmado com a empresa Maria Cristina Neder Zanella –ME. Além disso, foram apresentadas diversas Notas Fiscais emitidas e os respectivos comprovantes de transferência (TED’s).

Poder-se-ia, aqui, citar outros exemplos da falta de comprovação, pela fiscalização, da acusação constante do TVF, mas entende-se como desnecessário, uma vez que a fragilidade da acusação fiscal é patente e, por isso, não pode ser mantida.

Em regra, a motivação para alegar a ausência de prestação de serviços seria irregularidades constatadas nos polos de EAD, tal como o objeto social, a ausência de empregados ou poucos empregados registrados, além da suposta falta de instalação ou precariedade desta.

O que se percebe, contudo, é que a fiscalização, para atestar a inexistência de fato das entidades, está impondo um dever de fiscalização ao Recorrente, sem qualquer amparo na legislação. Se os pagamentos foram realizados e declarados de forma correta e sendo contatadas omissões por parte de quem recebeu os valores, com toda venia, deveria, a fiscalização, propor

um processo fiscalizatório contra aquela empresa e não contra o Recorrente. Este não pode ser penalizado pela desídia daquele.

Neste sentido, não se pode perder de vista que, nos pontos alegados pela fiscalização, o Recorrente demonstrou o equívoco das ilações, em especial quando apresentou, no curso do processo, os contratos de prestação de serviços educacionais devidamente assinados, contratos de alugueis firmados pelos EAD's, os pagamentos realizados e as Notas Fiscais emitidas, os respectivos comprovantes de transferência (TED's), os contratos educacionais firmados com os alunos, os diplomas expedidos (neste ponto, em especial os documentos de fls. 2.080 a 3.700).

Não se pode olvidar, em específico, que o Recorrente, na farta documentação que apresentou nos autos com o Recurso Voluntário (fls. 4.906 e 7.218), trouxe diversas fotos dos polos dos EAD's, em que se pode, com certa facilidade, verificar a existência de estrutura para o ensino à distância, jogando por terra as colocações da fiscalização, que estavam arrimadas apenas em fotos retiradas do Google Maps.

Consta ainda dos autos, inclusive, parecer elaborado pela empresa de auditoria independente Mazars (fls. 7.336 a 7.386), que, em análise à documentação de cada um dos 24 polos selecionados pela fiscalização – contratos, notas fiscais, estrutura das unidades, documentos dos alunos -, concluiu pela existência daqueles polos e a legitimidade dos pagamentos realizados em decorrência da prestação dos serviços. Veja-se a conclusão a que chegou a auditoria contratada pela Recorrente:

#### **Conclusão Mazars Cabrera**

Baseando-se nas documentações e cruzando as informações das notas fiscais, contratos, comprovantes de pagamentos, contabilidade, fotos demonstrando a existência física e operacional dos polos e dossiê dos alunos (documentos estes scaneados no “arquivo digital”), verificamos que há lastro para legitimar as documentações dos 24 Polos EAD, bem como fica comprovada a efetiva prestação de serviços dos polos EAD com os documentos relacionados acima.

Assim, em que pese, em um primeiro momento, o Recorrente, no atendimento das intimações recebidas no curso da fiscalização, não ter conseguido apresentar documentação suficiente, aos olhos do agente autuante, para comprovar a efetiva prestação dos serviços, no curso do presente processo, com a documentação apresentada, entende-se que houve a comprovação de que aqueles serviços educacionais foram devidamente prestados, na modalidade EAD, pelos 24 polos selecionados no trabalho fiscal.

Deve-se pontuar, ainda, que também não se pode concordar com a afirmação da fiscalização, no sentido de que as “*empresas supracitadas [Polos Educacionais] serviram de ponte, uma espécie de empresa-veículo*”.

É que no TVF, apesar desta afirmação, não restou demonstrado, por exemplo, um vínculo entre os sócios dos polos educacionais e os sócios do Recorrente, a justificar a transferência de recursos de forma ilegal e para fugir de eventuais obrigações tributárias. Também não se demonstrou, muito menos comprovou-se, que os valores pagos aos EAD's retornaram ao Recorrente ou aos seus sócios em algum momento.

Entende-se, aqui, que caberia, à fiscalização, demonstrar qual seria a finalidade destes “desvios”, com a utilização de “empresa-veículo”, e como o Recorrente se beneficiou deles. Não consta nada neste sentido nos autos.

Portanto, entende-se como insubsistente o lançamento no que tange à infração 02, indicada no TVF. Aceitar este como válido, seria o mesmo que aceitar a imposição tributária com base em suposições (presunções), sem qualquer lastro probatório e em completa dissonância com a realidade dos fatos.

Assim, por todo o exposto, divergindo em parte do voto do ilustre relator, DÁ-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para cancelar também a autuação do IRRF (infração 02, indicada no TVF), e, por consequência, afastar as respectivas penalidades e responsabilidades apontadas no Auto de Infração em análise.

Conselheiro Flavio Machado Vilhena Dias - Redator