



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720232/2017-95
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-010.556 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2023
Recorrentes CENTRO DE ESTUDOS UNIFICADOS BANDEIRANTE
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

RECURSO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.

Não havendo dolo, fraude ou simulação, o recolhimento de contribuição previdenciária na competência a que se refere o débito lançado, ainda que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento parcela relativa à rubrica exigida no auto de infração, impõe a fluência do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador.

LANÇAMENTO FISCAL. ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

O apontamento de lastro legal equivocado no auto de infração somente não será causa de nulidade do lançamento se dele não decorrer qualquer prejuízo à defesa, mormente se a descrição da matéria for correta e suficientemente capaz de permitir ao fiscalizado o completo entendimento da acusação fiscal.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GASTO COM EDUCAÇÃO SUPERIOR.

Não integra o salário de contribuição o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação profissional e tecnológica de empregados, ainda que em curso de nível superior, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recursos voluntário e de ofício impetrado em face do Acórdão n.º 15-45.509, de 22 de novembro de 2018, exarado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA (fl. 23.025 a 23.094), que analisou a impugnação apresentada pelo contribuinte contra Autos de Infração lançados em procedimento de ofício e, assim, relatou da celeuma fiscal:

Relatório

Trata-se de Autos de Infração lavrados em nome da empresa Centro de Estudos Unificados Bandeirante para a constituição dos seguintes créditos tributários:

DESCRIÇÃO DO LANÇAMENTO	VALOR ORIGINAL
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR. Divergência de contribuição da empresa sobre bases declaradas de empregado - descaracterização de entidades isentas. (Código de Receita n.º 2141). Período: 01/2012 a 13/2015.	R\$ 59.567.401,73
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR. Divergência de contribuição para o GILRAT sobre bases declaradas de empregado - descaracterização de entidades isentas. (Código de Receita n.º 2158). Período: 01/2012 a 13/2015.	R\$ 3.410.933,80
CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS SESC – Contribuições devidas. (Código de Receita n.º 2352). Período: 01/2012 a 13/2015.	R\$ 4.467.554,53
CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS INCRA – Contribuições devidas. (Código de Receita n.º 2249). Período: 01/2012 a 13/2015.	R\$ 595.673,40
CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS Salário-Educação – FNDE – Contribuições devidas. (Código de Receita n.º 2164). Período: 01/2012 a 13/2012.	R\$ 7.445.924,72
CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS SEBRAE – Contribuições devidas. (Código de Receita n.º 2369). Período: 01/2012 a 13/2015.	R\$ 893.510,40
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA PELOS SEGURADOS. Código de receita n.º 2096. Período: 01/2012 a 13/2015.	R\$ 18.333.951,19

2. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 83/164, o Centro de Estudos Unificados Bandeirante - CEUBAN atua como entidade mantenedora da Universidade Metropolitana de Santos - UNIMES. De acordo com o estatuto social, o CEUBAN é uma associação de fins não econômicos, de caráter filantrópico, dotada de autonomia administrativa, patrimonial e financeira, que tem como associados efetivos os srs. Rubens Flávio de Siqueira Viegas, Rubens Flávio de Siqueira Viegas Júnior e a sra. Renata Garcia de Siqueira Viegas.

3. O CEUBAN vem declarando nas Guias de Recolhimento e Informações à Previdência SOCIAL - GFIP o código FPAS n.º 574, utilizado por estabelecimentos de ensino que não são isentos da contribuição previdenciária patronal, contudo, não efetua o pagamento das contribuições previdenciárias patronais. Quando a Receita Federal do Brasil - RFB e a Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN procedem à cobrança das contribuições declaradas, a entidade alega que faz jus à isenção/imunidade das contribuições (conforme art. 195, § 1º da Constituição). A empresa foi intimada a esclarecer por escrito o porquê de declarar em GFIP o código FPAS n.º 574, ao invés do código n.º 639 (relativo às entidades isentas), entretanto, não respondeu à intimação.

4. Os trabalhos de auditoria fiscal junto à empresa autuada iniciaram-se em 18/04/2016 com a lavratura do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, no qual constava a exigência de apresentação de uma série de documentos. Em seguida, no período de 13/06/2016 a 01/09/2017, foram lavrados os Termos de Intimação Fiscal - TIF de n.º 01 a 12, sempre requerendo a apresentação de documentos e a prestação de esclarecimentos. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, poucos foram os documentos e os esclarecimentos prestados pelo contribuinte ao longo do período. Em 11/10/2017, a fiscalização lavrou o Termo de Embaraço à Fiscalização, ao qual a empresa apresentou resposta em 23/10/2017. O item 23 do Termo de Verificação especifica os documentos que deixaram de ser apresentados pela empresa.

5. De acordo com o item 34 do Termo de Verificação Fiscal, após analisar os documentos apresentados pela empresa, relativos aos anos calendário de 2012 a 2015, verificou-se o cometimento das seguintes infrações:

Da Escrituração contábil sem as formalidades necessárias para garantir a sua exatidão;

6. A fiscalização constatou a ocorrência de saldos credores diários na conta Caixa (1.01.01.01 - Caixa), o que significa que o valor dos pagamentos efetuados tem sido superior ao valor dos recursos disponíveis e evidencia que valores não contabilizados foram utilizados para pagar despesas da entidade. Intimado a prestar esclarecimentos acerca desses fatos, o contribuinte respondeu que *"não há intenção de omitir receita, o que ocorre é que a conta Caixa não está conciliada dia a dia, mas no final do exercício de cada ano 2012/2015 ela se apresenta com saldo devedor"*.

Da não apresentação do CEBAS para o período em análise;

7. O Termo de Verificação afirma que a entidade contava com o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS relativo ao período de 28/02/2007 a 27/02/2010. Para o período em análise (2012 a 2015), contudo, o contribuinte não apresentou o CEBAS.

Da gratuidade, parcial ou total, na atividade educacional;

8. A entidade não apresentou, embora tenha sido intimada a fazê-lo, o "Plano de Atendimento", que demonstra a concessão de bolsas, ações assistenciais e programas de apoio a alunos bolsistas, submetido à aprovação do Ministério da Educação e Cultura – MEC.

9. A entidade apresentou uma planilha relativa aos bolsistas, com informações distintas para funcionários, professores e seus filhos. Essa planilha, entretanto, continha valores bem inferiores aos valores contabilizados.

10. Não apresentou a ficha sócio-econômica dos alunos bolsistas, que indicaria o perfil de carência que justificou a inclusão na gratuidade. Além disso, não apontou os critérios que nortearam a concessão das bolsas.

Dos débitos em relação às contribuições sociais.

11. Em pesquisas junto aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil - RFB e da Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN, foram encontrados débitos da entidade, de natureza previdenciária, incluídos em Notificações Fiscais de Lançamento de Débitos - NFLD e Autos de Infração, que não foram objeto de parcelamento. Além disso, foram encontrados débitos já inscritos em dívida ativa. No total, a soma desses débitos alcança mais de cem milhões de reais.

Da remuneração de dirigentes;

12. O § 2º do art. 5ª do estatuto social do CEUBAN afirma que a entidade não remunera sob qualquer forma os seus diretores, conselheiros ou equivalentes, em razão das atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos.

13. A fiscalização afirma terem sido encontrados pagamentos no montante de R\$ 29 milhões, ao longo do período de 2012 a 2015, às empresas Rubens Flávio Siqueira Viegas Júnior, CNPJ nº 07.300.974/0001-30, e R. SOLUTION, CNPJ nº 07.300.974/0001-30, ambas administradas por Rubens Viegas Júnior, que participa, junto com outros membros da sua família, do corpo diretivo da CEUBAN. Tais pagamentos seriam decorrentes de "*supostos serviços a título de assessoria educacional*" prestados à CEUBAN, segundo a contabilidade e as DIRF. Em razão desses recebimentos, as prestadoras declararam ter distribuído lucros da ordem de RS 16 milhões ao sr. Rubens Viegas Júnior. Para a fiscalização, houve distribuição disfarçada de lucros da CEUBAN, por meio de empresas de fachada (noteiras), sem que tenha sido demonstrada a efetiva prestação dos serviços.

14 Intimada a apresentar esclarecimentos acerca da natureza, da descrição dos serviços, dos equipamentos utilizados e da identificação das pessoas físicas que prestaram os serviços, o contribuinte apresentou apenas os contratos de prestação de serviços da empresa R. SOLUTION. A fiscalização concluiu, "*com base em relatório de diligência fiscal já realizada pela DRF/Santos*", que as empresas prestadoras mencionadas não tinham capacidade técnica, operacional e/ou econômica para prestar os serviços contratados.

15. Segundo a fiscalização, a entidade, que tem como únicos sócios os membros da família Viegas, "montou um esquema de aparente descentralização de seus serviços que, no final das contas, era apenas uma fachada para remunerar indiretamente o sr. Rubens Júnior, que exercia simultaneamente cargo/funções diretivas no CEUBAN e nas empresas contratadas. Em síntese, seria como se ele estivesse prestando assessoria a si mesmo.

Da remuneração indireta (alugueis) aos diretores.

16. A fiscalização constatou que o CEUBAN registra em sua contabilidade pagamentos aos seus diretores a título de aluguel, os quais, no período de 2012 a 2015, alcançaram o montante de RS 39 milhões. Tais pagamentos foram considerados como "*remuneração indireta, base imponível previdenciária. distribuição de lucros disfarçada*", pois os imóveis (à exceção de um deles) sequer eram destinados a qualquer atividade empresarial ou utilização por parte da empresa ou de seus dirigentes.

17. De acordo com a fiscalização, os contratos de locação apresentados são "*ideologicamente falsos*", uma vez que os interesses dos locadores e do locatário se confundem, evidenciando a prática de simulação. Tais contratos de aluguel não merecem fé e devem ser desconsiderados, conforme o parágrafo único do art. 116 do CTN.

18. A fiscalização compareceu a cada um dos imóveis e juntou aos autos fotos de cada um deles. Trata-se de garagens, de pequenos espaços de baixo padrão construtivo e de terrenos sem utilização. Em apenas um dos imóveis foi verificada a possibilidade de prestação de algum tipo de serviço educacional, contudo o aluguel pago por ele (RS 155 mil mensais) mostra-se incompatível com o padrão do imóvel.

19. Além disso, em consulta aos Cartórios de Registro de Imóveis, alguns dos imóveis locados pelo CEUBAN nunca pertenceram aos membros da família Viegas, que figuram como locadores nos contratos de aluguel.

Da remuneração direta aos diretores.

20. Pela análise das folhas de pagamento e das GFIP, a fiscalização percebeu que os diretores do CEUBAN foram remunerados ao longo dos anos de 2012 a 2015 em aproximadamente RS 8,4 milhões, o que contraria tanto a legislação de isenção previdenciária quanto o estatuto da instituição.

Da aplicação dos recursos.

21 O CEUBAN não conseguiu comprovar a real prestação de serviços por algumas empresas contratadas, como a Educacional Abrange Ltda-. CNPJ n.º 08.997.513'0001-20; CED - Centro Educacional Ltda. - ME, CNPJ n.º 13.450.241/0001-S4; CML Educacional Ltda. - EPP, CNPJ n.º 09.041.848/0001-33; N. Brito agenciamento de cursos Ltda.-ME. CNPJ n.º 02.804.754/0001-20.

22. Os pagamentos efetuados às empresas acima mencionadas foram registrados como "Serviços de ensino à distância". Entretanto, elas não possuem praticamente nenhum colaborador registrado, equipamentos e instalações adequadas à prestação dos serviços, bem como qualificação técnica para a sua execução. Intimada e reintimada a apresentar a comprovação da efetividade dos serviços, o CEUBAN limitou-se a apresentar alguns contratos e notas fiscais.

Das obrigações acessórias.

23. No decorrer dos trabalhos, o CEUBAN foi intimado e reintimado por diversas vezes a apresentar documentos e prestar esclarecimentos, de modo que fosse possível efetuar a verificação dos fatos relacionados à fiscalização. Entretanto, após transcorridos um ano e oito meses de fiscalização, a empresa deixou de apresentar os documentos relacionados no art. 94 do Termo de Verificação.

Das Declarações de Rendimentos.

24. No ano calendário de 2012, o CEUBAN apresentou a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ com todos os campos zerados. No ano calendário de 2014, não consta a transmissão da Escrituração Contábil Fiscal - ECF, ao passo que em 2015 essa declaração foi entregue com todos os campos zerados.

Do fato gerador e das bases de cálculo.

25. Diante dos fatos narrados, a fiscalização concluiu que o CEUBAN não faz jus à isenção/imunidade das contribuições de Seguridade Social no período de 2012 a 2015, bem como concluiu que os dirigentes devem ser solidariamente responsabilizados nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional - CTN, assim como todos os agentes do delito, na forma do art. 137 do mesmo código.

26. Foram lançadas contribuições previdenciárias sobre as seguintes bases:

a) Todos os valores registrados na contabilidade a título de assessoria educacional e destinados ao sócio Rubens Júnior. Tais valores, discriminados no anexo IV, foram considerados como parcelas integrantes do salário de contribuição e

sobre eles foi efetuado o lançamento da contribuição patronal de 20%. da contribuição devida ao SAT/RAT, acrescida do FAP, e das contribuições para outras entidades e fundos (terceiros).

b) Bolsas de estudo e descontos concedidos pelo CEUBAN aos seus empregados e dependentes, por se configurarem como uma forma de salário indireto, uma vez que a educação superior não se caracteriza nem como educação básica, nem como educação profissional e tecnológica, únicas modalidades de oferta de educação aos empregados e dependentes que são consideradas parcelas não integrantes do salário de contribuição. Considerou-se como base de cálculo o total mensal escriturado na contabilidade (anexo X), uma vez que os valores constantes da planilha apresentada pelo CEUBAN não coincidem com aqueles encontrados na escrita contábil. Sobre a base de cálculo apurada, foi efetuado o lançamento da contribuição devida pelos segurados, a qual, em virtude da dificuldade na identificação de cada empregado beneficiado com o salário indireto, foi calculada mediante a aplicação da alíquota mínima de 8%. Além da contribuição devida pelos segurados, efetuou-se o lançamento da contribuição patronal de 20%. da contribuição devida ao SAT/RAT, acrescida do FAP e das contribuições para outras entidades e fundos (terceiros).

c) Sobre os valores totais pagos aos diretores, descritos na contabilidade como "aluguéis", e caracterizados como distribuição de lucros, conforme demonstrados no anexo VI. Sobre esses valores foi efetuado o lançamento da contribuição patronal de 20%, da contribuição devida ao SAT/RAT, acrescida do FAP, e das contribuições para outras entidades e fundos (terceiros).

Da multa aplicada.

27. Sobre as contribuições apuradas, aplicou-se a multa qualificada e agravada no percentual de 225%, conforme previsto nos §§ 1º e 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Segundo o Termo de verificação Fiscal, ao *"enriquecer os seus diretores por intermédio de alugueis e empresas interpostas, com o propósito de mascarar despesas e distribuição de lucros, o CEUBAN praticou uma ação dolosa e consciente que retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco, além de ocultar as circunstâncias materiais do fato gerador, reduzindo o montante das contribuições previdenciárias devidas. No que toca às contribuições incidentes sobre as bolsas de educação superior concedidas aos funcionários, professores e seus dependentes, a qualificação da multa decorreu da apresentação de planilhas com valores bastante inferiores àqueles constantes dos registros contábeis.*

28. O agravamento da multa se deveu à não apresentação de vários documentos requeridos ao longo da ação fiscal, o que obrigou a fiscalização a sucessivas intimações e reintimações.

Da sujeição passiva solidária.

29. Em face da caracterização da sonegação, restou evidenciada a conduta dolosa dos dirigentes do CEUBAN, em razão da simulação perpetrada com vistas à redução do tributo devido. Os atos da empresa são sempre praticados pelos seus administradores, preocupados em ocultar a realidade dos fatos com o intuito de pagar menos tributo. Por conta disso, os diretores foram incluídos no pólo passivo da autuação.

Das impugnações.

30. O Contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração por via postal em 06/12/2017 (fls. 1689/1690) e apresentou impugnação em 05/01/2018 (fls. 1835). Os devedores solidários foram cientificados em 05/12/2017 (fls. 1695/1696; 1701/1702; 1707/1708) e apresentaram impugnações em 04/01/2018 (fls. 1711; 1745; 1778).

31. Alega, o Contribuinte, em síntese, o que se segue:

31.1. E tempestiva a defesa, visto que a notificação do lançamento 06/12/2017 (doc. 03), encerrando-se o prazo para a defesa em 05/01/2018.

31.2. Traz um histórico da CEUBAN e da UNIMES

31.3. Como parte de suas atividades filantrópicas, a Impugnante concede centenas de bolsas de estudo, integrais e parciais, a seus funcionários, dependentes e a terceiros necessitados de amparo material em educação. Dessa forma, é incontroverso que a Impugnante pratica e sempre praticou a benemerência, enquadrando-se no conceito de entidade de assistência social previsto no art. 203 da Constituição Federal.

31.4. E, por efetivamente fazer as vias do Estado no fornecimento de educação, e também por cumprir os demais requisitos no campo da legislação civil e tributária para a sua caracterização como entidade beneficente, a Impugnante sempre deteve os certificados de assistência social (CEBAS) que lhe assegurariam o regular atendimento dos mais diversos controles fiscalizatórios administrativos, estando o atual pendente de deferimento (doc. 05).

31.5. Da leitura do TVF, não é possível se verificar, ao certo, se a fiscalização autuou a Impugnante porque não praticava benemerência, ou em razão de não apresentar o CEBAS, ou porquê não cumpria os requisitos do art 14 do CTN, ou porque possuía débitos anteriores com a previdência social.

31.6. Primeiramente, cumpre informar que a Impugnante foi cerceada no seu amplo direito de defesa, na medida em que a cópia integral do processo administrativo foi inserida no e-cac tão somente em 28/12/2017. ou seja, há 5 dias úteis antes do prazo para impugnação, impedindo e prejudicando o acesso ao amplo conjunto probatório constante nos autos. A título exemplificativo, tem-se que a ausência de disponibilização da cópia integral do processo prejudicou a defesa da Impugnante nos seguintes aspectos: Como se contestar, adequadamente, o agravamento da multa levado a efeito, sem acesso aos termos e protocolos de atendimento das intimações expedidas nos autos? Como se contestar o alegado "estouro de caixa", verificando-se a posterior conciliação contábil sustentada pela Impugnante, sem acesso às cópias dos cheques analisados nos presentes autos? Como se averiguar a regularidade das contratações e a efetiva prestação de serviço pela empresa então chamada de R. Solution, sem acesso aos contratos e aos documentos fiscais que balizaram as conclusões do fisco? Dessa forma, ainda que não se entenda pela nulidade do procedimento, é de rigor, no mínimo, a devolução do prazo para a defesa.

31.7. A fiscalização alega a existência de suposto "saldo credor" na conta caixa. O argumento fazendário se fia na existência de compensações de cheques administrativos da própria Impugnante, cujas cópias lhe foram prontamente disponibilizadas (doc. 06), para abastecimento do seu caixa em espécie, em meras operações de remanejamento de ativos da conta "banco" para a conta "caixa", que nos registros diários poderiam gerar saldo credor, mas que eram conciliados ao final de cada exercício financeiro e apresentavam saldo devedor, conforme cópias do livro razão (doc. 07), mas a fiscalização não se interessou em analisar a sua contabilidade, contentando-se com o quadro inicialmente detectado com enfoque em lançamentos diários. O remanejamento dos ativos financeiros da conta banco para a conta caixa teve o escopo de fazer frente às obrigações da empresa para com terceiros em geral, com a devida contrapartida no passivo, não se tratando de fraudes e práticas contábeis indevidas, como apressadamente se presumiu.

31.8. Para se constatar a figura do saldo credor de caixa é necessário analisar as notas fiscais de prestação de serviços, as notas fiscais do tomador de serviços, as

duplicatas pagas e os lançamentos nos Livros Diário e Razão (tanto da compra como do pagamento). E precisa demonstrar que o contribuinte não possuía saldo de caixa suficiente para baixar as duplicatas pagas. No entanto, a Fiscalização não realizou a correta análise das demonstrações financeiras e documentação fiscal da Impugnante, apenas cotejando saldos diários de caixa, o que contraria o art. 281 do RIR. 99. Ademais, nota-se que a autoridade fazendária incorreu em equívoco, ao valorar tais eventos isoladamente. Primeiramente, o suposto saldo credor de caixa poderá ter sido suportado por operação bancária de empréstimo ou crédito adicional por apenas um dia; segundo, por equívoco no lançamento em duplicidade, estornável.

31.9. Por outro lado, a contabilização dos fluxos financeiros e o fenômeno do "estouro de caixa" deve ser avaliado e analisado de acordo com os critérios temporais do regime de tributação adotado no período, não se podendo falar em "estouro" numa perspectiva estática, por exemplo, de um único dia ou mês, como fez a fiscalização (vide Anexo I. denominado "saldo credor diário de caixa").

31.10. Enfim, os fatos e acusações apontadas no TYF passam longe de uma imprestabilidade da contabilidade para fins de auditoria fiscal ou de identificação do lucro real, sendo insuficientes, assim, a caracterização da infração relatada no item 1 do parágrafo 34 do TVF - "*Da Escrituração contábil sem as formalidades necessárias para garantir sua exatidão*". O art. 14, III do CTN, fala em "*manutenção de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*", e isso não há como se negar no caso dos autos.

31.11. O que se verifica, ao contrário, é que a Impugnante entregou todos os livros contábeis revestidos de suas formalidades legais (doc. 08), bem como a cópia dos cheques solicitados, sendo todos os remanejamentos de ativos, da conta banco para a conta caixa, identificados na contabilidade, mas ainda assim e ao mesmo tempo concluiu a fiscalização que a contabilidade da Impugnante era "inexata", o que se mostra claramente irrazoável e contraria o entendimento do CARF, não podendo se sustentar.

31.12. A Impugnante, embora praticasse a benemerência na área da educação superior, em larga escala, passou a transmitir suas GFTP com código de pessoas Jurídicas que não usufruem de quaisquer benefícios fiscais (FPAS 574), haja vista estar aguardando o deferimento da renovação do seu certificado de entidade de assistência social (CEBAS).

31.13. Assim sendo, não há dúvidas de que a Impugnante não cometeu a infração descrita no item 2 do parágrafo 34 do Termo de Verificação Fiscal, haja vista que efetuou o requerimento de renovação do CEBAS, como o faz a cada 3 anos, e, portanto, não tem a obrigação de apresentar tal certificação à autoridade fiscal, até porque o deferimento do pedido retroagirá à data do protocolo. Além do mais, diferentemente do que afirma o TVF, apesar de o CEBAS continuar sendo regulado por lei ordinária e exigido para fins meramente procedimentais ao exercício das atividades de filantropia, o CEBAS não condiciona, materialmente, o gozo da imunidade tributária, como decidido na ADIn 2028.DF.

31.14. Por fim, em relação às demais obrigações acessórias, cumpre ressaltar que a Impugnante enviou suas GFTP normalmente com código de arrecadação de entidades contribuintes, cumprindo suas obrigações acessórias para com a previdência social; retificou suas DIPJ dos exercícios 2013 e 2014; e transmitiu a ECF ano base 2015 (2014 estava desobrigada) (doc. 09).

31.15. A bolsa de estudos é excluída do salário de contribuição, nos termos da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8 212 91, desde que obedeça dois requisitos: (i) esteja vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa e (ii) à educação

profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei n.º 9.394/1996. A vinculação dos cursos oferecidos às atividades da Impugnante é incontroversa no presente caso. Transcreve trechos da Lei n.º 9394/1996.

31.16. A educação profissional e tecnológica, citada na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212.91, contempla, indubitavelmente, a educação de nível superior (graduação e pós-graduação) concedida pela Impugnante gratuitamente aos seus funcionários, o que afasta a tributação pelas contribuições lançadas no AI impugnado. Além disso, as bolsas de estudos concedidas pela Impugnante aos seus funcionários decorrem de convenção coletiva junto aos respectivos sindicatos (doc. 10).

31.17. Como ressaltado na convenção coletiva, a concessão de bolsas de estudos, por não representar "*qualquer contraprestação de serviços*", ser "*transitória e não habitual*", "*não possui caráter remuneratório e nem se vincula, para nenhum efeito, ao salário ou remuneração percebida*", afastando-se do conceito de salário de contribuição previsto na Lei n.º 8212.91. Além disso, o art 458, §2º, inciso II da Consolidação das Leis do Trabalho também é clara no sentido de não integrar o salário. E nesta linha de interpretação sistemática que deve ser analisada a base de cálculo legalmente eleita para as contribuições previdenciárias patronal e do segurado, conforme determina o art. 110 do CTN.

31.18. Ainda que se admitisse a premissa fazendária de que a concessão de bolsas de estudo para curso superior aos funcionários e a seus dependentes constituiria pagamento de utilidades que compõem a base de cálculo tributada, a autuação recaiu sobre bolsas de estudo parciais e descontos por pontualidade a alunos que não são funcionários da Impugnante. ou seja, a autuação recaiu sobre base não tributável. Isto porque, o anexo X do auto de infração contou apenas com lançamentos da conta contábil 610102130057103, dedicada, exclusivamente, à contabilização de bolsas de estudo parciais e descontos por pontualidade a terceiros (alunos não funcionários - doe. 11).

31.19. O fato de a Impugnante ter apresentado planilha que apenas separou as bolsas que foram concedidas aos seus funcionários (doc. 12), sem os demais pormenores requeridos pela fiscalização, não autoriza a presunção e autuação sobre bolsas descontos concedidos a alunos não funcionários, pois, obviamente, tais valores não compõem o salário de contribuição legalmente previsto como base de incidência. Aliás, a Impugnante apresentou, durante a fiscalização, como reconhecido no parágrafo 130 do TVF, planilha com demonstrativos das bolsas concedidas somente aos seus funcionários e dependentes, universo sobre o qual poder-se-ia falar em salário in natura, e, assim, contribuição previdenciária.

31.20. Assim, ainda que se entenda que as bolsas e descontos concedidos aos funcionários, para curso superior, compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias autuadas, deverá ser retificada a autuação para que ocorra somente sobre os valores relativos às bolsas concedidas aos funcionários, conforme planilhas anexas. Sendo outro o entendimento, deverá ser convertido o julgamento em diligência, de modo que se exclua da base autuada as bolsas e descontos concedidos a alunos (não funcionários).

31.21. Segundo o TVF, a existência de débitos anteriores com a previdência social impediria a Impugnante de usufruir da imunidade tributária destinada às entidades de assistência social na educação. Contudo, as regras constitucionais de imunidade tributária não regulam "benefícios fiscais" concedidos, e sim limitam o poder de tributar, não se aplicando às imunidades, portanto, o § 3º do art. 195 da Constituição Federal, tampouco os requisitos previstos na Lei n.º 12.101.09, que prescreve regramentos a serem observados para fins de certificação CEBAS, visto que

a lei ordinária não pode fixar requisitos materiais de fruição da imunidade, conforme decidido na ADIn 2028/DF.

31.22. No auto de infração n.º 15983-720.081/2017-75 (doc 13), a fiscalização tratou os pagamentos feitos à empresa Rubens Júnior como "pagamentos sem causa" para fins de lançamento do IRRF à alíquota de 35%, em contradição com o tratamento tributário dado às mesmas cifras no presente auto (distribuição de lucros), o que demonstra a falta de certeza da fiscalização sobre a materialidade autuada, ou, pior, o excesso de exação na tentativa de construir e justificar as mais diversas exigências possíveis, ainda que contraditórias ou excludentes. Ora, ou estamos diante de "distribuição disfarçada de lucros", sobre a qual não incide contribuição previdenciária, ou estamos diante de "pagamento sem causa" para fins de lançamento do IRRF. O fisco deve, no mínimo, ter uma posição clara e precisa sobre quais fatos geradores foram apurados, bem como lançar os corretos tributos incidentes, em respeito ao art. 142 do CTN.

31.23. O objeto social da Impugnante não se confunde com o objeto social da empresa R. Solution, não havendo, ainda, as irregularidades na prestação de serviços entabulada entre as partes. A R Solution fornecia o aparato tecnológico e a assessoria digital aos pólos de ensino à distância espalhados por todo país, utilizando-se, para determinados elementos do serviço digital (servidores, domínios, criação de aplicativos, etc), de empresas parceiras (doe. 14). Sendo assim, os pagamentos realizados pela Impugnante à R Solution, como contraprestação dos serviços de assessoria digital prestados a ela e aos pólos de EAD, não caracterizam distribuição de lucros ao Sr. Rubens, já que sua empresa era remunerada por serviços profissionais (tecnologia e difusão da informação) desvinculados das atribuições estatutárias de diretor, percebendo, portanto, justa remuneração, que não encontra qualquer óbice no art. 14,1, do CTN.

31.24. O fato de os sócios da Impugnante constarem em folha de pagamento da mantida UNIMES, a título de supervisores e reitores, também não caracteriza a remuneração de que trata o art. 14, I do CTN, pois tratam-se de serviços desvinculados das funções estatutárias.

31.25. E, inegavelmente, os serviços contratados foram efetivamente prestados. Basta se acessar o portal da universidade na internet para se verificar que o programa de ensino à distância é ativo e operante, graças à assessoria em tecnologia da informação fornecida pela empresa R. Solution. Veja-se, ainda, os inclusos planos acadêmico e técnico do EAD, elaborados pela R. Solution para a implantação do sistema de EAD na Impugnante (doe. 15).

31.26. Vale mencionar, também, a fiscalização realizada contra a R Solution em 2015. na qual se verificou que a empresa era regular e operacional, enterrando-se o procedimento sem a lavratura de auto de infração (doc. 16).

31.27. Deve-se ressaltar, ainda, que o CEUBAN não reduziu sua carga tributária pelo fato de ter contratado a empresa R. Solution para a assessoria em tecnologia da informação, visto que as receitas auferidas por tal empresa foram regularmente tributadas, fato que não ocorreria se os serviços estivessem compreendidos no seu objeto social.

31.28. Em síntese, com base nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em fotos do *google maps*. alega a fiscalização que 4 (quatro), das mais de 170 (cento e setenta) empresas de EAD contratadas pela Impugnante e assessoradas pela R. Solution, não dispunham de locais apropriados, funcionários e obrigações acessórias regulares para a prestação de serviços a que se propunham. Diante disso, é preciso se esclarecer que as empresas de EAD citadas pela

fiscalização foram vistoriadas e credenciadas pelo MEC à prestação de serviços de EAD, conforme exigência do Decreto 5.622/05, vigente à época dos fatos autuados. E, para o funcionamento de uma empresa de EAD é necessária uma Inspeção do MEC, *in loco*, para que seja certificada a existência de estrutura física e de recursos humanos compatíveis ao serviço disponibilizado.

31.29. Contudo, com base em simplórias fotos do *google maps* (algumas de períodos posteriores aos autuados), e em obrigações acessórias seletivas de 4 dos mais de 170 pólos de EAD contratados pela Impugnante, todos credenciados pelo MEC (doe. 17), pretende a fiscalização alegar a não aplicação dos recursos no objeto social e no território nacional, caracterizando tais pólos como "*empresa-veículo. pelas quais transitaram vultuosas quantias de recursos procedentes da CEUBAN. sem nenhuma causa negocial*". Além da certificação pelo MEC, os anexos documentos (matrículas, diplomas, contratos sociais e de aluguel dos pólos do EAD • doe. 18) comprovam o efetivo funcionamento do serviço de ensino à distância que, inclusive, dependiam da assessoria tecnológica da R. Solution, o que desqualifica a acusação fiscal de serviços não comprovados, e, por consequência, a acusação de não aplicação dos recursos no objeto social e no território nacional

31.30. Por essas razões, não havendo que se falar em falta de "propósito negocial", e restando intimamente relacionados os planos e atividades dos pólos de EAD, tanto aos objetivos sociais da Impugnante, como aos serviços de assessoramento tecnológico prestados pela R. Solution, não se pode falar em simulações ou fraude para remunerar Indevida ou genericamente os diretores da UNIMES, sem, inclusive, a mínima individualização das condutas fraudulentas.

31.31. Falaciosa, também, a sustentação de que os imóveis de propriedade dos dirigentes, alugados pela Impugnante, se prestariam a "*uma distribuição de lucros disfarçada*". já que os imóveis foram alugados por valores inferiores aos normalmente praticados no mercado, e possuem infraestrutura adequada à consecução do objeto social da Universidade, conforme laudos de avaliação assinados por dois engenheiros e carreado com fotografias dos interiores (doc. 19).

31.32. Assim, caso não se entenda pela nulidade total do auto de infração por ausência de simulação nos contratos de aluguel auditados, deverá, no mínimo, ser decretada a conversão do julgamento em diligência, de modo que a fiscalização adentre todas as instalações locadas, verificando, efetivamente, se não se prestam ao atendimento de nenhuma necessidade da Impugnante.

31.33. Ficou claro que, para a fiscalização, os valores pagos à empresa R. Solution não se tratariam de contraprestação por qualquer serviço efetivamente prestado, mas sim de distribuição de lucros, assim como os aluguéis pagos à família Viegas. Entretanto, mesmo se encamparmos a teoria de simulação construída no TVF, ainda assim os lançamentos de contribuições previdenciárias seriam nulos, já que os valores recebidos a título de distribuição de lucros não constituem base de incidência de tais tributos. Segundo o art. 28, § 9º, alínea 'j'. da Lei 8.212.91, sobre a distribuição de lucros não incide contribuição previdenciária, pois o valor é um retorno do capital investido pelo sócio na empresa.

31.34. Ainda que superadas as razões de direito que fulminam o crédito tributário como um todo, foram indevidos a qualificação e o agravamento das multas, devendo estas serem reduzidas para o seu percentual regular (75%). seja pela falta da inequívoca caracterização das respectivas hipóteses de incidência, seja pela desconexão entre o antecedente e o consequente do auto de infração, ou, ainda, pela caracterização da mesma conduta como fatos geradores diferentes, nestes autos e no processo n.º 15983.720.081/2017-75, não há como se qualificar, por dissimulação, as

multas aplicadas no AI impugnado. E não restando comprovado o elemento subjetivo do dolo e, muito menos, a sonegação - já que, definitivamente, esta não ocorreu no caso em tela - é ilegal a aplicação da multa qualificada.

31.35. O agravamento da multa, por sua vez, está baseado na alegação de não prestação de esclarecimentos, uma vez que a Impugnante não teria apresentado todos os documentos solicitados. Contudo, em primeiro lugar, descontentamento com os esclarecimentos não significa ausência de esclarecimentos, de modo que a impugnante protocolou diversas petições de esclarecimento durante o curso da fiscalização, tendo, inclusive, entregado todos os cheques solicitados pela fiscalização, os quais serviram de base para autuação de IRRF nos autos nº 15983 720081/2017-75.

31.36. A fiscalização, portanto, confunde a não comprovação satisfatória do atendimento de todos os requisitos para o gozo da imunidade com obstrução, o que definitivamente está longe de se caracterizar. A respeito do alegado "estouro de caixa", a fiscalização ainda desconsiderou o esclarecimento apresentado, no sentido de que houve conciliação contábil ao final de cada exercício que resultou em saldo de caixa devedor, e que o aspecto abordado não poderia ser averiguado com base em saldos diários.

31.37. Não obstante, por todas essas razões, justificadas no atendimento dos termos, não se pode falar em embaraço, até porque, diferentemente do entendimento manifestado no TVF, a Impugnante não tinha a obrigação de apresentar todos os documentos solicitados, como é o caso do CEBAS, com pedido pendente de deferimento. Há de se considerar, ainda, que a suposta obstrução pela não entrega de todos os documentos solicitados não acarretou qualquer prejuízo à atividade de fiscalização, que da mesma forma alcançou seu objetivo.

31.38. Por fim, a exigência das multas agravada e qualificada, que somadas perfazem 225% do crédito tributário lançado, tem caráter nitidamente confiscatório, já que claramente corroem o patrimônio da Impugnante.

31.39. Assim sendo, os termos da presente Impugnação deverão ser acolhidos em sua íntegra, de modo que o auto de infração seja julgado totalmente improcedente, anulando-se o respectivo crédito tributário.

31.40. Sendo outro o entendimento, o que não se espera, requer: seja determinada a conversão do julgamento em diligência, a fim de que sejam excluídos da base de cálculo dos lançamentos: os valores relativos às bolsas e descontos concedidos a alunos sem vínculo empregatício ou qualquer relação de trabalho com a Impugnante; e os valores tratados como distribuição de lucros, visto que expressamente excluídos do salário de contribuição pelo art. 28, § 9º, alínea 'j', da Lei 8.212/91; ou, alternativamente, para que a fiscalização adentre as instalações locadas, verificando, efetivamente, se não se prestam ao atendimento de nenhuma necessidade da Impugnante.

31.41. Requer, por fim, sejam realizadas as devidas anotações nos sistemas informatizados dessa RFB, de modo que a exigibilidade do crédito tributário aqui discutido seja mantida suspensa até o julgamento final da defesa, na forma do art. 151, HL do CTN.

Alegam, os sujeitos passivos solidários, em síntese, o que se segue;

32.1. São tempestivas as defesas apresentadas

32.2. Rubens Flávio Siqueira Viegas e Renata Garcia de Siqueira Viegas não detêm qualquer poder de gestão na sociedade. O papel do primeiro perante a entidade, enquanto diretor fundador da CEUBAN, resume-se a aconselhar, orientar, dar diretrizes gerais do plano educacional da instituição; e da segunda, enquanto diretora

da área pedagógica e educacional da CEUBAN, diante da sua própria formação, resume-se às diretrizes gerais do plano educacional da instituição.

32.3. Nos termos do artigo 151, §2º, inciso 1, da IN RFB n.º 971/2009, verifica-se que os Impugnantes não podem ser responsabilizados pelas contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

32.4. A responsabilização solidária imputada aos Impugnantes não se sustenta, quer seja com base no art. 135, inciso TH, do CTN, quer seja naquela prevista no art. 124, do mesmo diploma, ou ainda, nos demais dispositivos legais.

32.5. Além disso, não há que se falar na atribuição de responsabilidade solidária decorrente da ficção jurídica criada pela autoridade fazendária de unidade familiar formal e material ("família Viegas") como beneficiária comum de um suposto esquema de sonegação, sem especificar, individualizar, na pessoa de cada responsável, as respectivas condutas ditas fraudulentas.

32.6. Ainda que considerados indevidos ou fraudulentos os pagamentos realizados pela CEUBAN às pessoas jurídicas prestadoras de serviços ligadas à "família Viegas", revela-se ilógico responsabilizá-los pessoalmente em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre esses serviços, como se os Impugnantes (responsáveis solidários) fraudassem a si próprios. O mesmo ocorre em relação aos aluguéis pagos pela entidade aos seus diretores (anexo VI do Auto de Infração), tidos como "distribuição disfarçada de lucros", em função dos elevados valores mensais pagos a tal título, sendo considerado salário de contribuição para efeitos de permitir a cobrança da contribuição previdenciária.

32.7. Diante desses fatores, conseqüência outra não se espera senão, no que se refere à responsabilidade solidária, sejam excluídos da base de cálculo "apurada" pela fiscalização os pagamentos realizados pela CEUBAN aos próprios Impugnantes "indiretamente", pois, dessa forma, está-se acusando os Impugnantes (responsáveis solidários) de fraudar a si próprios (pessoas físicas).

32.8. Responsabilidade tributária não se presume e, no caso, não restou comprovada a existência de interesse jurídico comum na situação ensejadora do fato gerador, mas meras acusações - desprovidas de base probatória - no sentido de que haveria suposto interesse comum econômico, o qual entretanto, também inexistente, já que a devedora principal não opera buscando lucro (entidade filantrópica), e tal acusação sequer faria sentido em relação às bolsas concedidas e alugueis pagos a terceiros.

32.9. Inexistem comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sendo impossível atribuir aos Impugnantes a responsabilidade de que trata o art. 135, inc. UL do CTN.

32.10. Inexiste nos autos a exposição e comprovação de motivos, com a indicação da situação tática concreta, individualizada e precisa da prática dolosa de qualquer ato dos Impugnantes que determinou a atribuição de sua responsabilidade pessoal e solidária em relação à cobrança em tela, notadamente no que se refere às insinuações e presunções que vão além do vínculo estatutário e pelo fato de os Impugnantes integrarem a "família Viegas".

32.11. Que ilegalidade existe no fato de firmar convenção coletiva com os sindicatos para autorizar a concessão de bolsas de estudos para os funcionários, sendo que por questões meramente interpretativas da fiscalização fazendária passa-se a considerar isso fato gerador de contribuição previdenciária?

32.12. Para efeitos da atribuição de responsabilidade tributária em relação à multa agravada, a penalidade não pode passar da pessoa do infrator.

32.13. Pelo exposto, requerem o conhecimento e regular processamento das defesas, com os seus devidos encaminhamentos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que sejam Julgadas inteiramente procedentes, cancelando-se a responsabilização levada a efeito e excluindo-se os Impugnantes do polo passivo da suposta obrigação tributária constituída pelo auto de infração objeto destes autos.

32.14. Por derradeiro, os Impugnantes protestam pela juntada de eventual documentação complementar que se faça necessária, de forma a possibilitar a mais justa e correta composição das demandas

33. Em 29/01/2018, o Contribuinte apresentou petição de fls. 23.003/23012, alegando que está decaído o crédito tributário de contribuição previdenciária referentes ao período de apuração janeiro a novembro de 2012, visto que o lançamento sobre tais períodos foi realizado/notificado em dez/2017, ou seja, após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados dos respectivos fatos geradores, de acordo com o art. 150, §4º, do CTN.

Debruçada sobre os termos da impugnação, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA exarou o Acórdão ora recorrido, em que julgou a impugnação parcialmente procedente, com formalização de recurso de ofício. As conclusões do Colegiado de 1ª Instância estão sintetizadas nos excertos abaixo transcritos:

(...)

35. Alega o Contribuinte que teve cerceado seu amplo direito de defesa, na medida em que a cópia integral do processo administrativo foi inserida no e-cac tão somente em 28/12/2017, ou seja, há 5 dias úteis antes do prazo para impugnação, impedindo e prejudicando o acesso ao amplo conjunto probatório constante nos autos. Contudo, o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal, fls. 1686/1687, informa que foram entregues ao Contribuinte todos os documentos de lançamento (autos de infração / notificações de lançamento) e documentos complementares que instruem os processos, em mídia digital não regravável (CD/DVD), por meio de carta com aviso de recebimento em 06/12/2017, fls. 1689. Assim, não há como acolher a alegação de cerceamento de direito de defesa neste particular nem o pedido de devolução do prazo de defesa.

(...)

42. Desse modo, devido ao transcurso do prazo superior a 5 (cinco) anos contado da ocorrência do fato gerador até a data da ciência do débito em 06/12/2017, foi alcançado pela decadência o crédito consignado nas competências 01/2012 a 11/2012 (Códigos de pagamento 2141, 2158 e 2096), consoante o art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Por não haver recolhimentos para outras entidades e fundos, na forma do art. 173, inciso I, do CTN, essas contribuições não se encontram decaídas.

(...)

68. Portanto, não há decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou em RE com repercussão geral, afastando a aplicação do art. 29 da Lei nº 12.101/2.009, por inconstitucionalidade, razão pela qual está em plena vigência, não podendo deixar de ser aplicado pela Administração.

69. Por outro lado, em virtude da insegurança jurídica trazida pelo julgado prolatado no RE 566.622/RS, em comparação com as razões de decidir configuradas no ADI 2.028, ainda não afastada, de forma definitiva, pelo STF,

a autoridade fiscal responsável pelo lançamento optou prudentemente por trazer aos autos os requisitos descumpridos pela Contribuinte para fruição da imunidade tanto do art.14 do CTN, quanto do art. 29 da Lei nº 12.101/99.

(...)

73. Quanto ao comprometimento da exatidão da contabilidade do CEUBAN, merece relevância ressaltar que pactuo do entendimento que a constatação de saldo credor registrado na conta caixa da Autuada, quando essa não lograr apresentar provas em contrário, enquadra-se como presunção *juris tantum*, prevista no tipo legal disposto no art. 281, I, do RIR 99, pelo qual há autorização de que se presuma a existência de manipulação de recursos à margem da escrituração, o que corrobora o entendimento do Fisco que despesas não escrituradas foram pagas com o produto das receitas omitidas. Todavia, procede a objeção do Contribuinte que, por ter método de apuração e tipificação tributária próprios, a constatação da infração em comento não perfaz, por si só, uma deficiência que venha afetar a autenticidade da escrituração em seu todo.

74. Pelo exposto, não considero essa infração como descumprimento do requisito previsto no inciso III, do art. 14, do CTN.

(...)

83. Compulsando os excertos carreados, resta incontendível que a contratação das empresas RUBENS FLÁVIO SIQUEIRA VIEGAS JÚNIOR e R.SOLUTION pelo CEUBAN, configurou-se, sob o aspecto tributário, em uma distribuição disfarçada de lucros, ao longo dos anos-calendário de 2012 a 2015, em proveito direto do diretor Sr. RUBENS FLÁVIO SIQUEIRA VIEGAS JUNIOR, CPF nº 053.173.938-41, ou indireto, em favor dos demais componentes do corpo diretivo da Impugnante, de acordo com o disposto no art. 464, VI, combinado com o art. 465, II, ambos do RIR99, abaixo in verbis:

(...)

85. Destarte, a prática da indigitada infração pelo Impugnante representou a violação das suas disposições estatutárias, especialmente o determinado no § 2º do art. 5º, como também foram inobservados os incisos I e II, do art. 14, do CTN: o primeiro, pelo fato de ser vedada a distribuição de qualquer parcela do patrimônio; e o segundo, em decorrência de que a parcela distribuída deixou de ser aplicada na manutenção dos objetivos institucionais da entidade.

(...)

90. Portanto, correto o entendimento da Autoridade Fiscal de que os pagamentos dos aluguéis aos dirigentes da Instituição se tratam de distribuição disfarçada de lucro. Não há, pois, como acolher o pedido para conversão do julgamento em diligência, de modo que a fiscalização adentre todas as instalações locadas, verificando, efetivamente, se não se prestam ao atendimento de nenhuma necessidade da Impugnante, haja vista ter o Contribuinte apresentado exclusivamente laudos de avaliação de imóveis.

(...)

100. Outrossim, nas melhores das intuições, verifica-se total desorganização e descontrole dos arquivos relacionados aos seus prestadores, ou seja está longe de manter em boa ordem tal documentação, dado que a CEUBAN não apresentou requerimentos de matrículas e/ou relação de alunos matriculados, em relação a 02 (dois) polos (ABRANGE e N. BRITO).

101. Ora, dentro do universo dos elementos fornecidos, os citados documentos seriam os únicos que verdadeiramente se prestariam a demonstrar a materialização da atividade questionada. 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.

102. Neste sentido, tendo em vista que a impugnante não logrou êxito em comprovar a efetividade das despesas com prestação de serviços à distância, que teriam dado causa aos pagamentos efetuados ou mesmo ratificar sua identificação, em relação aos polos: N. Brito Agenciamentos de Cursos Ltda - ME - CNPJ n.º 02.804.754/0001-20; e Educacional Abrange Ltda - CNPJ n.º 08.997.513/0001-20 - 10745516 - Polo São Paulo - Lapa (18431), restou comprovado que os recursos do CEUBAN não foram integralmente aplicados na manutenção de seus objetivos institucionais.

103. Diante do exposto, a apontada constatação conforma-se em transgressão ao inciso II, do art. 14, do CTN.

104. Assim restou demonstrado o desatendimento aos requisitos constantes do art. 14 do CTN para a fruição do benefício fiscal da imunidade tributária.

(...)

107. O Contribuinte entrou com pedido de renovação do CEBAS em 24/02/2010, por meio do processo 23123.001713/2010-80, fls. 2.161/2.239. Teve, entretanto, indeferido o seu pedido de renovação por meio da Portaria n.º 753 da Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior, de 29 de novembro de 2016, fls. 2226, quando foi aberta a possibilidade de apresentação de proposta de celebração de Termo de Ajuste de Gratuidade (TAG). Apresentou, então, a Instituição a proposta, a qual foi também indeferida nos termos da Portaria n.º 553 da Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior, de 14 de agosto de 2018, ora juntada às fls. 23014, da qual não foi interposto recurso, tendo sido o processo concluído, conforme tela extraída da página <http://siscebas2.mec.gov.br/visao-publica>, fls. 23015/23016.

108. Por não possuir CEBAS válido para o período objeto do lançamento, o Contribuinte descumpriu requisito essencial que, per si, impede a fruição da imunidade tributária prevista no art. 195, 7º, da Constituição Federal de 1988.

(...)

113. Os débitos perante a RFB no valor de R\$ 181.964.701,20 anotados no sistema DÍVIDA, impedem, em tese, a emissão de Certidão Negativa de Débito, bem como CPD-EN. Entretanto, a Autoridade Fiscal se calou acerca da apresentação ou não dessas certidões, assim, não é possível afirmar ter infringido a Contribuinte o inciso III do art. 29 da Lei n.º 12.101/2009.

(...)

115. Caracteriza descumprimento de obrigação tributária acessória deixar de exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas na Lei n.º 8.212/91, e de prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal a contribuinte deixou de apresentar: Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), válido para o período em análise (2012 a 2015); Termo de Adesão/Relatórios do PROUNI; Plano de atendimento que demonstre a concessão de bolsas, ações assistenciais e programas de apoio aos alunos bolsistas, submetido à aprovação do MEC (ações já desenvolvidas e planejamento das ações para todo o período da certificação/renovação); Relatório circunstanciado demonstrando a aplicação integral do eventual resultado operacional (Superávit), no período 2012 a 2015; Informação acerca do percentual da receita bruta da CEUBAN que foi aplicado em gratuidade, bolsas de estudos e atividades de assistência social; Relação pormenorizada, em arquivo EXCEL, de todos os descontos concedidos para FUNCIONÁRIOS, PROFESSORES E FILHOS DOS MESMOS, além de outro arquivo para as demais pessoas, contendo: "valores, nome completo, CPF, curso, mês/ano, endereço e número de telefone do beneficiário, acompanhado, se for o caso, dos respectivos documentos de concessão; apresentou relações sem a discriminação completa do que foi requisitado; e Relação nominal, em arquivo EXCEL, mensal de alunos bolsistas (integral e/ou parcial), FUNCIONÁRIOS, PROFESSORES E FILHOS DOS MESMOS etc.

116. Assim ao infringir o art. 33, §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.212/1991, restou demonstrado o desatendimento ao requisito constante do art. 29, inciso VII, da Lei nº 12.101/2009 para a fruição do benefício fiscal da imunidade tributária.

117. Portanto, no caso concreto, independentemente da legislação a ser utilizada, art. 14 do CTN (Lei Complementar) ou art. 29 da Lei nº 12.101/2009 (Lei Ordinária), verifica-se que os fatos afirmados pela Fiscalização para a suspensão da isenção/ou imunidade da autuada, violam tanto a Lei Complementar quanto a Lei Ordinária, na medida em que, conforme entendimento da autoridade fiscal, houve distribuição de parcela do patrimônio ou rendas da entidade, e aplicação de recursos na manutenção de objetivos não institucionais da entidade. Além disso, o Contribuinte deixou de apresentar de CEBAS válido para o período objeto do lançamento e descumpriu de obrigação acessória.

(...)

120. Verifica-se, portanto, a existência de vício insanável no lançamento de contribuições incidentes sobre pagamentos, por meio de empresas de fachada, pagas ao Sr. Rubens Flávio Siqueira Viegas Júnior, a título de "assessoria educacional" e sobre remuneração indireta (despesas com aluguéis à família Viegas), haja vista que tais contribuições foram lançadas como se fossem incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, implicando em incorreta fundamentação legal, o que importa em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

(...)

124. Deixo, portanto, de conhecer as questões atinentes a esses lançamentos. Ressalto, no entanto, que a distribuição de lucros é isenta de contribuição previdenciária e para outras entidades e fundos, na forma do art. 201, §1º, do RPS:

(...)

130. Combinando o art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei nº 8.212/1991, com o art. 39, §2º, inciso III, da Lei nº 9.394/1996, temos que, se o curso patrocinado pela sociedade empresária atender aqueles pré-requisitos, estará sim albergado pela norma isentiva de contribuições previdenciárias.

133. Como se vê, com esta nova legislação, foi instituído um curso qualificado como educação profissional de nível superior, graduação e pós-graduação (inciso III, § 2º, art. 39 da Lei nº 9.394, de 1996, introduzido pela Lei nº 11.741, de 2008), cujo custo é passível de não integração ao salário de contribuição, nos termos da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

(...)

136. O Contribuinte apresentou exclusivamente em sua impugnação as planilhas em EXCEL em desacordo com o solicitado, inclusive com valores divergentes da contabilidade, portanto sem documentos que corroborem ter incidido o lançamento sobre tais bases de cálculo. Não cabe diligência para suprir deficiência de documentos que deveriam ser apresentados pelo Impugnante seja quando solicitado durante o procedimento fiscalizatório ou no momento da apresentação da impugnação.

(...)

138. Como somente remanesceu nos autos a contribuição incidente sobre o valor das bolsas de educação superior concedidas aos funcionários, professores e seus dependentes, faz-se necessário tratar exclusivamente das multas sobre ela aplicada. A tipificação de quaisquer das figuras previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 9.430/1996, exige o dolo na ação ou omissão que justifica e embasa a qualificadora da multa, sendo que é ônus da autoridade competente para a formalização do crédito tributário indicar a sua ocorrência e apontar os fatos que ensejaram a conclusão.

(...)

142. Dessa forma, diante da não comprovação da prática dolosa por parte do contribuinte, relacionada aos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a multa de ofício deve ser enquadrada no inciso I (e não combinado com o §1º) do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê o percentual base de 75%, para a conduta de não declarar e, via de consequência, não recolher o tributo devido. Além disso é, por óbvio, a multa legalmente preconizada para apenar tais circunstâncias.

143. Assim, excluo do débito a qualificadora da multa aplicada.

(...)

146. Em que pese toda desídia do Contribuinte em atender a Auditoria Fiscal, entendo que a imposição da multa de ofício com agravamento em 50% de seu percentual original (75% ou 150%), elevando-a a patamares de 112,50% e 225,00%, quando motivada pela falta de atendimento às intimações da fiscalização, exige, para sua consecução, a ausência total de atendimento, por parte do sujeito passivo, das intimações emitidas pela fiscalização no curso do procedimento investigativo. Em outras palavras, é preciso que a “falta de atendimento” tenha caráter de omissão total, ou seja, a interessada não forneça qualquer informação. Veja-se trecho de ementa de Acórdão exarado pelo CARF no mesmo sentido:

(...)

147. Neste contexto, concluo no sentido da não aplicabilidade do agravamento da penalidade ao caso concreto, pois houve atendimento às intimações, ainda que de forma não satisfatória.

(...)

166. Como se vê, sem a comprovação, a cargo da fiscalização, de que os dirigentes atuaram dolosamente no sentido de omitir os fatos geradores da contribuição remanescente, incidente sobre o valor das bolsas de estudo concedidas aos funcionários, professores e filhos destes, não há como responsabilizá-los solidariamente pelo crédito tributário. A mera condição de dirigente ao tempo dos fatos geradores e o fato de o crédito decorrer de omissão de fato gerador não são suficientes para impor automática e incondicionalmente ao dirigentes a responsabilidade solidária.

169. Deste modo, voto pela exclusão da responsabilidade solidária sobre a contribuição remanescente, incidente sobre o valor das bolsas de estudo concedidas aos funcionários, professores e filhos destes, dos dirigentes RUBENS FLÁVIO SIQUEIRA VIEGAS, RUBENS FLÁVIO SIQUEIRA VIEGAS JÚNIOR e RENATA GARCIA DE SIQUEIRA VIEGAS.

Ciente do Acórdão da DRJ em 28 de agosto de 2012, ainda inconformado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fl. 23.301 a 23.342, no qual reitera os argumentos que entende justificar o reconhecimento da improcedência do lançamento. As razões da defesa serão detalhadas no curso do voto a seguir.

Em 25 de abril de 2019, em fl. 24.786 a 24.795, o recorrente junta Parecer jurídico como contribuição ao aprofundamento do debate, acompanhado de suas considerações. O citado Parecer está inserido nos autos de fl. 24.796 a 24.898

Em 16 de maio de 2019, em fl. 24.901 a 24.907, o recorrente junta Relatório contábil como contribuição ao aprofundamento do debate, acompanhado de suas considerações. O citado Relatório está inserido nos autos de fl. 24.908 a 24.958.

Em fl. 24.961 e ss, a defesa aponta impossibilidade de juntada eletrônica do suporta documentação do Relatório contábil citado no parágrafo precedentes, afirmando que entregaria tais documentos diretamente a este Relator.

Em fl. 24.964 a 25.040, a representação da Fazenda Nacional apresenta contrarrazões ao recurso voluntário e razões do recurso de ofício, cujo conteúdo será, da mesma forma, melhor detalhado no curso do voto a seguir.

Em fl. 25.062 a 25.067 a defesa, em 30 de março de 2023, junta petição, amparada em direito superveniente, em que alega a nulidade da autuação em razão do lançamento ter ocorrido antes da emissão do Ato Declaratório de cancelamento da isenção, tudo em razão do reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal da inconstitucionalidade material do §1º do art. 32 da Lei 12.101/09 (ADI 4480).

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator.

Antes de iniciar a análise efetiva dos recursos pendentes, entende este Relator salutar tratar da alegação de nulidade do lançamento objeto da petição protocolada na última sexta-feira, 30 de março de 2023, em que o contribuinte ampara sua convicção no fato de que o lançamento deveria ter sido formalizado apenas após a publicação do ADE de exclusão, tudo porque entende que o permissivo legal que ampara a suspensão automática do direito à isenção/imunidade das contribuições previdenciárias foi considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4480.

No Julgamento da citada ADI, a tese vencedora, por maioria de votos, se deu nos termos do voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes, assim consignou:

Cumprir registrar que, no meu entender, o caput do artigo 32 não padece de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que apenas prevê penalidade a descumprimento dos requisitos do art. 29, incisos e parágrafos, considerados constitucionais por estabelecerem condições previstas expressamente pela legislação complementar, no caso, o art. 14 do Código Tributário Nacional. Eis a redação do caput do artigo 32:

“Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção”.

(...)

Por fim, entendo que merece prosperar o argumento de inconstitucionalidade material do § 1º do artigo 32 da Lei 12.101/2009, in verbis:

“§ 1º Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa”.

O referido dispositivo, a meu ver, encontra-se em clara afronta ao inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que determina a “suspensão automática” do direito à isenção, sem a garantia do contraditório e da ampla defesa, conforme assegurado no citado dispositivo constitucional.

Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009.

Portanto, a inconstitucionalidade material, neste caso, alcança apenas o § 1º, sendo certo que é hígido o caput do art 32 da lei 12.101/09, cujo teor é incontestado sobre a desnecessidade de edição prévia do Ato Declaratório Executivo de exclusão, já que impõe que *a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.*

Tudo isso porque, com a edição o Decreto n.º 7.237/2010, que regulamentou a Lei n.º 12.101/2009, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deixou de ter competência para apreciar os requerimentos de isenção/imunidade, bem como para cancelar a benesse já concedida às entidades. A partir deste momento, a Receita Federal passou a deter unicamente a competência para lavrar auto de infração quando concluisse, de forma fundamentada, que a entidade não cumpriu os requisitos para gozo da isenção das contribuições previdenciárias, relatando o ocorrido à entidade com competência para o cancelamento da direito à isenção.

Por fim, é importante destacar que o ADE colacionado pela defesa, emitido em 14 de dezembro de 2017, portanto após a ciência do presente lançamento, que teria ocorrido em 06 do mesmo mês, está relacionado ao procedimento de suspensão de imunidade previsto no art. 32

da Lei 9.430/96, o qual trata da imunidade prevista na alínea “c” do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre: (...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Por todo o acima exposto, o Ato Declaratório Executivo em tela nada tem a ver com o lançamento em comento, que trata de contribuições sociais previdenciárias.

Portanto, não identifico a mácula alegada.

Do Recurso de Ofício

Conforme se verifica abaixo, a Portaria MF 02/2023 estabeleceu um novo limite para a sua interposição, ao prever que a DRJ recorrerá sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

A Súmula CARF 103 preleciona que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

No caso dos autos, o montante exonerado pelo Julgador de 1ª Instância supera o limite previsto na Portaria MF 02/2023. Assim, por preencher este e os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso de Ofício.

Reproduz-se abaixo as desonerações levadas a termo pela Decisão recorrida:

175.1. **excluir** do débito a Contribuição Previdenciária dos Segurados (Código de Receita nº 2096) no valor de R\$ 2.342.788,61 (dois milhões, trezentos e quarenta e dois mil, setecentos e oitenta e oito reais e sessenta e um centavos), e **manter**, da Contribuição Previdenciária dos Segurados (Código de Receita nº 2096) lançada, o valor atualizado de R\$ 15.991.162,58 (quinze milhões, novecentos e noventa e um mil, cento e sessenta e dois reais e cinquenta e oito centavos);

175.2. **excluir** do débito a Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (Código de Receita nº 2141) no valor de R\$ 19.589.495,16 (dezenove milhões, quinhentos e oitenta e nove mil, quatrocentos e noventa e cinco reais e dezesseis centavos), e **manter**, da Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (Código de Receita nº 2141) lançada, o valor atualizado de R\$ 39.977.906,57 (trinta e nove milhões, novecentos e setenta e sete mil, novecentos e seis reais e cinquenta e sete centavos);

175.3. **excluir** do débito a Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (Código de Receita n.º 2158) no valor de R\$ 1.083.172,11 (um milhão, oitenta e três mil, cento e setenta e dois reais e onze centavos), e **manter**, da Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador (Código de Receita n.º 2158) lançada, o valor atualizado de R\$ 2.327.761,69 (dois milhões, trezentos e vinte e sete mil, setecentos e sessenta e um reais e sessenta e nove centavos);

175.4. **excluir** do débito a Contribuição para Outras Entidades e Fundos (Código de Receita n.º 2352 - SESC) no valor de R\$ 1.029.939,27 (um Milhão, vinte e nove mil, novecentos e trinta e nove reais e vinte e sete centavos), e **manter**, da Contribuição para Outras Entidades e Fundos (Código de Receita n.º 2352 - SESC) lançada, o valor atualizado de R\$ 3.437.615,26 (três milhões, quatrocentos e trinta e sete mil, seiscentos e quinze reais e vinte e seis centavos);

175.5. **excluir** do débito a Contribuição para Outras Entidades e Fundos (Código de Receita n.º 2249 - INCRA) no valor de R\$ 137.325,24 (cento e trinta e sete mil, trezentos e vinte e cinco reais e vinte e quatro centavos), e **manter**, da Contribuição para Outras Entidades e Fundos (Código de Receita n.º 2249 - INCRA) lançada, o valor atualizado de R\$ 458.348,16 (quatrocentos e cinquenta e oito mil, trezentos e quarenta e oito reais e dezesseis centavos);

175.6. **excluir** do débito a Contribuição para Outras Entidades e Fundos (Código de Receita n.º 2164 – Salário-Educação) no valor de R\$ 1.716.565,45 (um milhão, setecentos e dezesseis mil, quinhentos e sessenta e cinco reais e quarenta e cinco centavos), e **manter**, da Contribuição para Outras Entidades e Fundos (Código de Receita n.º 2164 – Salário-Educação) lançada, o valor atualizado de R\$ 5.729.359,27 (cinco milhões, setecentos e vinte e nove mil, trezentos e cinquenta e nove reais e vinte e sete centavos);

175.7. **excluir** do débito a Contribuição para Outras Entidades e Fundos (Código de Receita n.º 2369 - SEBRAE) no valor de R\$ 205.987,85 (duzentos e cinco mil, novecentos e oitenta e sete reais e oitenta e cinco centavos), e **manter**, da Contribuição para Outras Entidades e Fundos (Código de Receita n.º 2369 - SEBRAE) lançada, o valor atualizado de R\$ 687.522,55 (seiscentos e oitenta e sete mil, quinhentos e vinte e dois reais e cinquenta e cinco centavos);

175.8. **excluir** o agravamento e a qualificadora da multa, e **manter** a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), de acordo com o art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, combinado com o art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996, ambos com a redação da Lei n.º 11.941, de 2009.

175.9. **excluir** a sujeição passiva solidária sobre as contribuições remanescentes, incidente sobre o valor das bolsas de estudo concedidas aos funcionários, professores e filhos destes, dos dirigentes RUBENS FLÁVIO SIQUEIRA VIEGAS, RUBENS FLÁVIO SIQUEIRA VIEGAS JÚNIOR e RENATA GARCIA DE SIQUEIRA VIEGAS.

Em apertada síntese, as desonerações acima descritas decorrem das seguintes conclusões favoráveis ao contribuinte:

Em sede preliminar:

- estão extintas pela decadência os débitos lançados nas competências 01/2012 a 11/2012;
- houve vício insanável no lançamento de contribuições incidentes sobre pagamentos, por meio de empresas de fachada, pagas ao Sr. Rubens Flávio Siqueira Viegas Júnior, a título de "assessoria educacional" e sobre remuneração indireta (despesas com aluguéis

à família Viegas), haja vista que tais contribuições foram lançadas como se fossem incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, implicando em incorreta fundamentação legal, o que importa em cerceamento do direito de defesa do contribuinte;

No Mérito.

- a falha contábil apontada pela fiscalização não constitui mácula capaz de afetar de modo integral a autenticidade da escrituração do contribuinte, não chegando, portanto, configurar descumprimento do requisito previsto no inciso III, do art. 14, do CTN;

- os débitos então existentes perante a RFB impediriam, em tese, a emissão de Certidão Negativa de Débito, bem como CPD-EN. Entretanto, a Autoridade Fiscal se calou acerca da apresentação ou não dessas certidões, assim, não é possível afirmar ter infringido a Contribuinte o inciso III do art. 29 da Lei nº 12.101/2009;

- não foi demonstrada a prática dolosa do contribuinte que justificasse a qualificação da penalidade de ofício;

- o agravamento da penalidade de ofício demanda omissão total na apresentação de respostas às intimações fiscais;

- a fiscalização não comprovou que os dirigentes atuaram dolosamente no sentido de omitir os fatos geradores da contribuição remanescente (aquela incidente sobre o valor das bolsas de estudo concedidas aos funcionários, professores e filhos destes), assim, não há como responsabilizá-los solidariamente pelo citado crédito tributário.

Da decadência

Sobre a matéria, a representação da Fazenda Nacional não apresentou nenhuma consideração em suas contrarrazões.

Por sua vez, a Decisão recorrida aplicou o entendimento já reiterado nesta Corte sobre a aplicação, para as contribuições previdenciárias, as mesmas regras de decadência prescritas pelo Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/66).

No caso dos autos, incontestado que estamos tratando de lançamento por homologação e, neste sentido, aplicável os termos do § 4º do art. 150 do CTN para os casos em que forem identificados pagamentos antecipados, sem comprovação de dolo fraude ou simulação. Não identificada tal antecipação, deve-se aplicar a regra geral contida no art. 173 do mesmo diploma.

Ocorre que, muito embora a Decisão recorrida tenha avaliado a questão da ocorrência ou não da antecipação de pagamento para fins de aplicação do §4º do art. 150 do CTN, silenciou acerca da comprovação de dolo, fraude ou simulação, circunstâncias que poderiam justificar o deslocamento da contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I do art. 173 do CTN).

Vale destacar que o Termo de Verificação Fiscal, quando do tratamento da qualificação da penalidade de ofício, foi expresso ao apontar a ocorrência de dolo, conforme excerto abaixo transcrito:

128. Nos casos apurados (**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E ESVAZIAMENTO PATRIMONIAL DISFARÇADOS de ALUGUÉIS**, e através de **INTERPOSTAS PESSOAS**), restou bem comprovado que, arditosamente, os **DIRETORES DA CEUBAN (família VIEGAS)** utilizaram-se de artifício

fraudulento com o objetivo dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, **obtendo economia ilícita de tributos (evasão fiscal)**.

129. Assim, a **CEUBAN**, ao enriquecer seus **DIRETORES** por intermédio de **ALUGUÉIS e EMPRESAS INTERPOSTAS**, com o propósito de mascarar despesas e distribuição de lucros, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja, intencional e consciente, a qual claramente retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco, além das reais circunstâncias materiais do fato gerador. Ademais, houve a modificação de característica essencial do fato gerador, uma vez que os montantes das Contribuições Previdenciárias devidos foram reduzidos.

130. Também qualificou-se a multa referente aos **DESCONTOS/BOLSAS DE ESTUDOS**, uma vez que verificamos, em verdade, que os altos valores registrados a estes títulos não representam a verdade material, ou seja, os valores de fato demonstrados em planilhas pela **CEUBAN** representam menos de 10% do total contabilizado. Ressalta-se que apesar de ter sido apresentado planilhas com valores bem inferiores ao contabilizado, por si só não comprova se houve ou não de fato a concessão de descontos/bolsas de estudos.

131. Portanto, a multa foi aplicada em observância aos normativos legais que regem a matéria, **agravada pela não apresentação de vários documentos durante à ação fiscal**, tanto é verdade que fomos obrigados a emitir diversas (re)intimações, e, **qualificada, tendo em vista a constatação da ocorrência de simulações objetivas**, da magnífica quantidade de ingredientes caracterizadores da ocorrência de sonegação, fraude e conluio, já que a conduta adotada pela **família VIEGAS** foi no sentido de ocultar a ocorrência do fato gerador. Desta forma, a conduta sob análise amolda-se às hipóteses previstas nos artigos da Lei 4.502/64, acima citados.

(...)

Da conduta da autuada

136. Trazendo a linha argumentativa acima descrita para o caso em tela, temos as situações, já anteriormente bem expostas, que atesta a clara intenção do contribuinte em **SONEGAR tributos**, através do “pagamento de vultosas quantias aos membros da família **VIEGAS**, seja através de interpostas pessoas, seja, disfarçado de alugueis”, assim como aos registros de vultosas quantias a títulos de bolsas, conduta esta que se não fosse identificada por esta auditoria implicaria em redução da base impositiva do IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

137. Para definirmos se uma conduta enquadra-se ou não nas hipóteses de qualificação da multa de ofício, devemos perguntar: todas estas condutas foram praticadas de forma consciente pelos agentes envolvidos? Claro que sim! Ninguém os forçou ou coagiu a agir desta forma! As condutas foram todas praticadas conscientemente. A utilização de empresas interpostas criadas pelo Srº **VIEGAS JÚNIOR**, com a finalidade única de prestar serviços à sua empregadora (**CEUBAN**), a retiradas de vultosas quantias por todos os membros da família **VIEGAS** disfarçado de alugueis, e, o registro mentiroso de vultosas quantias a título de bolsas de estudos, tudo mascarando a realidade da **CEUBAN** e do destino do dinheiro sonegado.

Como se vê acima, a fiscalização apontou a ocorrência de dolo, fraude e simulação tanto na questão da distribuição de lucros por intermédio do pagamento a empresas interpostas e de alugueis, quanto na questão das supostas bolsas e descontos concedidos cujos registros não corresponderiam à verdade material.

Ao analisarmos a Decisão recorrida, constata-se que esta somente avaliou a questão da intenção do agente na parte relacionada aos descontos e bolsas de estudos concedidos, concluindo que, nesta parcela do lançamento, não restou comprovado o dolo.

Tal limitação do escopo da análise decorre da conclusão de que esta seria a parcela remanescente do crédito tributário lançado, já que a parte relativa à distribuição de lucros por intermédio do pagamento a empresas interpostas e aluguéis teria sido exonerada pela identificação de vício insanável, correspondente a uma nulidade que teria representado cerceamento do direito de defesa. Assim, mister que passemos à análise de tal exoneração antes mesmo das conclusões deste voto em relação à questão da decadência.

Da nulidade

Do Dolo

Da qualificação da penalidade de ofício

Do agravamento da penalidade de ofício

A Decisão recorrida considerou que parte dos valores lançados deveriam ser exonerados em razão da ocorrência de vício insanável no lançamento, que teria sido fundamentado na legislação relativa ao segurado empregado, quando deveria ter sido lastreado na legislação que trata da tributação do segurado contribuinte individual, tudo conforme excerto abaixo:

118. A Auditoria Fiscal lançou contribuições previdenciárias e as devidas a outras entidades e fundos sobre pagamentos, por meio de empresas de fachada, pagas ao Sr. Rubens Flávio Siqueira Viegas Júnior, a título de "assessoria educacional" e sobre remuneração indireta (despesas com aluguéis à família Viegas).

119. Verifica-se, entretanto, a partir do relatório Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal - Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador que tais pagamentos foram enquadrados pelas Autoridades Fiscais como se realizados a empregados da Contribuinte. E na forma do art. 12, inciso V, alínea "f" da Lei nº 8.212/91 e do art. 9º, inciso V, alínea "í", do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.045/99, o associado eleito para cargo de direção em associação desde que receba remuneração é segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social na qualidade de contribuinte individual:

Lei nº 8.212/91

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

(...)

V- como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio consta que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração: (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

RPS

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pelo Decreto nº S.265. de 1999)

(...)

i) o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial. desde que recebam remuneração; (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

120. Verifica-se, portanto, a existência de vício insanável no lançamento de contribuições incidentes sobre pagamentos, por meio de empresas de fachada, pagas ao Sr. Rubens Flávio Siqueira Viegas Júnior, a título de "assessoria educacional" e sobre remuneração indireta (despesas com aluguéis à família Viegas), haja vista que tais contribuições foram lançadas como se fossem incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, implicando em incorreta fundamentação legal, o que importa em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

121. Portanto, considerando que estes lançamentos foram lavrados em desconformidade com as determinações legais e normativas aplicáveis, devem ser anulados, o que, de resto, encontra-se em consonância com a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal:

Art. 53 - A Administração deve anular seus próprios atos. quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

122. Assim a base de cálculo das contribuições lançadas incidente sobre a remuneração paga a segurados empregados é excluída dos seguintes valores:

(...)

124. Deixo, portanto, de conhecer as questões atinentes a esses lançamentos. Ressalto, no entanto, que a distribuição de lucros é isenta de contribuição previdenciária e para outras entidades e fundos, na forma do art. 201, §1º, do RPS:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...)

*§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e **excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º.***

A representação da Fazenda Nacional, a partir de fl. 25022, traz à balha diversos precedentes administrativos e apresenta considerações que amparam sua convicção de que o mero erro da capitulação legal da infração não importa nulidade, mormente quando o contribuinte entendeu adequadamente o motivo do lançamento e dele se defendeu nem sequer questionou tal vício em sua peça impugnatória.

Sobre os mesmos valores, a Fazenda Nacional dedica tópico específico sobre a remuneração indireta dos sócios por meio de empresas fraudulentas de alugueis em que apresenta argumentação para sustentar sua tese de que não se pode confundir distribuição disfarçada de lucro com a distribuição de lucros passível de integrar a base de cálculo do tributo previdenciário.

Feita a síntese acima, é inconteste que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que considera nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

É importante ressaltar que o direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, que traz como consequência o fato que, no que tange à nulidade, somente aquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora. Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo.

De fato, é absolutamente pertinente a relativização de algum erro de fundamentação legal contido no Auto de Infração se as demais peças processuais são suficientes ao correto entendimento da imputação fiscal, e que permita a formulação adequada dos argumentos de defesa.

Assim, convém avaliarmos algumas considerações inseridas pela Autoridade lançadora em seu Relatório Fiscal:

60. Tais empresas, cujo administrador RUBENS VIEGAS JÚNIOR, que participa juntamente com outros membros de sua família do corpo diretivo da CEUBAN, receberam pagamentos substanciais e frequentes ao longo dos anos de 2012 a 2015, de aproximadamente R\$ 29 milhões de reais (ANEXO IV), em decorrência de “supostos serviços a título de “assessoria educacional” prestados à CEUBAN, tudo de acordo com escrita contábil e DIRF’s.

61. Em razão desses recebimentos, as prestadoras dos supostos serviços declararam terem distribuído lucros de mais de R\$ 16 milhões de reais, ao senhor RUBENS VIEGAS JÚNIOR, demonstrando que, em verdade, há distribuição de lucros da CEUBAN disfarçada por meio de interpostas empresas de fachada (empresas noteiras), jamais tendo sido demonstrado a efetiva prestação dos serviços. Vejamos os valores extraídos da escrita contábil (2012 a 2015) do fiscalizado.

(...)

66. O pressuposto básico para justificar a infringência ao art. 14, inciso I do CTN e aos incisos I e V da Lei nº 12.101/2009, decorre do pagamento realizado ao diretor da entidade por intermédio de “supostas prestadoras de serviços”, visando tais pagamentos tão-somente à transferência de resultados para empresa da qual o diretor era seu titular, uma vez que a CEUBAN e a Universidade Metropolitana de Santos, dispondo de infraestrutura física e acadêmica apropriada que lhes rendeu o credenciamento perante o MEC, estavam plenamente aptas a implementar sua filosofia educacional apoiada em corpo técnico administrativo, quadro docente, equipamentos, enfim todos os fatores que as capacitam a atender as diversas demandas do ensino, não sendo necessária, portanto, a contratação das empresas do Srº RUBENS FLÁVIO DE SIQUEIRA VIEGAS JÚNIOR, ainda mais porque as atividades desenvolvidas por este se confundem com atos de gestão que já fazem parte de suas atribuições estatutárias.

(...)

69. Conclui-se, portanto, que, ao atribuir à empresa de seu diretor o papel de *longa manus* da Universidade Metropolitana de Santos no âmbito do Ensino à Distância, a CEUBAN apenas renunciou à parte de suas receitas para abastecer, sob a forma de distribuição de lucros o patrimônio pessoal do Sr. RUBENS FLÁVIO JR.

(...)

75. Constatamos que a CEUBAN registra em sua contabilidade vultosos pagamentos a título de aluguéis (ANEXO VI – DESPESAS DE ALUGUÉIS) aos seus diretores, ao longo dos anos de 2012 a 2015, aproximadamente R\$ 39 milhões de reais, que aqui consideraremos como remuneração indireta, base imponible previdenciária, distribuição de lucros disfarçada, porque tais imóveis, conforme fotos abaixo, à exceção de um, sequer eram destinados a qualquer atividade empresarial ou utilização por parte da empresa ou seus dirigentes. Vide recortes da contabilidade da CEUBAN (amostragem):

76. Assim, como se vê, não podemos negar que esses valores pagos pela CEUBAN, de maneira habitual, significam, novamente, uma distribuição de lucros disfarçada. Assim, não resta dúvida de que esses pagamentos representam vantagem pecuniária, devendo, portanto, integrar o salário-de-contribuição.

Dos excertos acima destacados, pode-se constatar que a Autoridade lançadora concluiu que pagamentos efetuados a título de serviços de assessoria e de aluguéis representariam, na verdade, distribuição disfarçada de lucro. A Fazenda Nacional também notou tal fato, mas assentou que, em muitas ocasiões, a Autoridade fiscal se reportou a remuneração e, assim, tais valores não podem ser confundidos com verdadeiros lucros/dividendos, estes sim aptos a receberem tratamento privilegiado. Sustenta, ainda, que, não se tratando de verdadeiros lucros/dividendos, tais valores presumem-se pró-labore para fins previdenciários, tal como consignou a Solução de Consulta Cosit n.º 120/2016.

Vejamos o que conta da Ementa da citada SCI n.º 120/2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS SÓCIO. PRÓ-LABORE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O sócio da sociedade civil de prestação de serviços profissionais que presta serviços à sociedade da qual é sócio é segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual, conforme a alínea “f”, inciso V, art. 12 da Lei n.º 8.212, de 1991, sendo obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho.

O fato gerador da contribuição previdenciária ocorre no mês em que for paga ou creditada a remuneração do contribuinte individual.

Pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que presta serviço à sociedade terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária, prevista no art. 21 e no inciso III do art. 22, na forma do §4º do art. 30, todos da Lei n.º 8.212, de 1991, e art. 4º da Lei n.º 10.666, de 8 de maio de 2003.

Dispositivos Legais: Lei 8.212, de 1991, art.12, inciso V, alínea “f”, art. 21, art. 22, inciso III, art.30 §4º; Lei n.º 10.666, de 2003; art.4º. RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, art.201, §5º; IN RFB n.º 971, de 2009, art.52, inciso I, alínea “b”, inciso III, alínea “b” e art.57, incisos I e II e §6º.

Como bem claro na indicação dos dispositivos legais, tal SCI tem lastro no seguinte preceito contido no Decreto 3.048/99

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas nos arts. 202 e 204;

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual:

(...)

§ 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

Ocorre que não estamos diante de sociedade de prestação de serviços profissionais relativo a exercício de profissões legalmente regulamentadas, como um escritório de advocacia, por exemplo, em que o serviço prestado acaba se confundindo com a atividade exercida pelo próprio sócio.

No caso dos autos, ressalte-se, o Agente fiscal evidenciou sua constatação de que as atividades desenvolvidas pelo beneficiário se confundem apenas e unicamente com atos de gestão que fazem parte de suas atribuições estatutárias, pelas quais não seria devida qualquer remuneração.

Neste sentido, não há como presumir que os valores creditados aos sócios representassem pró-labore se a própria fiscalização reconhece que os sócios não exerceram atividades que justificassem tal contraprestação pecuniária, e mais, afirma textualmente que não se comprovou a efetiva prestação dos supostos serviços contratados. Sim, caso tais serviços tivessem sido prestados, poder-se-ia considerar que os mesmos foram prestados pessoalmente pelo sócio/administrador.

Neste cenário, o fato poderia até motivar mácula que pudesse importar da desconsideração da imunidade, por infração ao contido no inciso I do art. 14 do CTN, mas não imputar tais valores a remuneração por serviço que se reconhece não prestado.

E mais, o excerto do Relatório Fiscal abaixo transcrito evidencia que a convicção da Autoridade lançadora foi pela inexistência de pagamento de remuneração por vínculo empregatício ou por pró-labore mesmo para os valores regularmente informados em GFIP.

4.5.3. DA REMUNERAÇÃO DIRETA AOS DIRETORES

85. Pela análise das folhas de pagamento e GFIP's verificamos que todos os diretores (RUBENS, RUBENS JÚNIOR e RENATA VIEGAS) foram remunerados ao longo dos anos de 2012 a 2015, aproximadamente R\$ 8,4 milhões de reais, o que contraria tanto a legislação para fins de ISENÇÃO PREVIDENCIÁRIA quanto ao Estatuto Social da Instituição, máxime porque se percebe que as remunerações variavam mês a mês, demonstrando que não decorriam de um pró-labore determinado ou de vínculo empregatício, mas sim de remuneração adrede estabelecida conforme a conveniência do momento. Vide extratos das GFIP's:

Assim, considerando que não foi objetivamente apontado pelo Agente fiscal qualquer exercício de atividade exercida pelo beneficiário que pudesse justificar uma contrapartida pelo trabalho (salário ou pró-labore); considerando, ainda, que restou afirmado e reafirmado que os valores a este creditado seriam decorrentes de distribuição disfarçada de lucro,

inconteste que, como bem pontuado pela Decisão recorrida, não haveria incidência do tributo previdenciário, argumentação adequadamente suscitada pela defesa na peça impugnatória.

Assim, a falha do lançamento não estaria unicamente na indicação da fundamentação legal, mas na própria descrição dos fatos, o que evidencia que o contribuinte não foi adequadamente informado dos motivos que levaram à exigência, do que resulta a correção da Decisão recorrida ao reconhecer a nulidade desta parte do lançamento.

Por fim, retomando a avaliação da decadência, em particular na ocorrência de dolo fraude e simulação a justificar o deslocamento do prazo decadencial do § 4º do art. 150 do CTN para o inciso I do art. 173 do mesmo diploma, até aqui já observamos que os lançamentos relativos ao pagamentos disfarçados de lucros, por sua nulidade, não seriam hábeis para tanto.

Resta, portando, a questão da ocorrência de dolo, fraude ou simulação no lançamento incidente sobre descontos ou bolsas de estudos concedidos.

Como já citado alhures, a Autoridade lançadora afirmou que houve dolo em razão do “registro mentiroso de vultosas quantias a título de bolsas de estudos, tudo mascarando a realidade da CEUBAN e do destino do dinheiro sonogado”.

Portando, a única razão para se reconhecer que houve dolo foi o registro contábil de informações inverossímeis. Assim, correta a Decisão recorrida ao afirmar que a autoridade lançadora não apontou a prática dolosa que pudesse justificar a qualificação da penalidade de ofício, pois, do contrário, toda e qualquer autuação em que se verificasse falha de escrituração acabaria penalizada pela multa de ofício qualificada.

Portanto, nesta ponto, sintetiza-se as conclusões até aqui expressas.

- Diante da constatação de pagamento antecipado e não tendo sido constatado dolo, fraude ou simulação, está correta a Decisão recorrida em relação ao reconhecimento da extinção de parte do lançamento pela decadência;

- Diante da constatação de que o Relatório Fiscal não descreve adequadamente os fatos e considerando o erro no apontamento da fundamentação legal do lançamento, está correta a Decisão recorrida ao reconhecer a nulidade de parte do lançamento.

- Está correta a Decisão recorrida no que tange ao afastamento da qualificação da penalidade de ofício, já que, afastado parte do lançamento por nulidade, não restou comprovada a prática dolosa da infração no débito remanescente.

Do recurso voluntário.

Do mérito

Superado o tratamento das matérias das questcom nítida natureza preliminar, pode-se afirmar que o crédito tributário remanescente nos autos está, como bem pontuou a Decisão recorrida, relacionado aos valores desembolsados pela recorrente a título de descontos/bolsas de estudos concedidos a seus colaboradores, conforme conclusão expressa abaixo (Relatório Fiscal, fl. 149/154)

103. Sobre essa matéria, vejamos o que diz a legislação pertinente.

104. A alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelece que:

“§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 9.394, de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.”

(...)

113. Como se vê, com esta nova legislação, foi instituído um curso qualificado como educação profissional de nível superior, graduação e pós-graduação (inciso III, § 2º, art. 39 da Lei n.º 9.394/96, introduzido pela Lei n.º 11.741/2008), cujo custo é passível de não integração ao salário de contribuição, nos termos da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei n.º 8.212/91. No entanto, é importante ressaltar que se trata de curso diverso, ao lado dos demais cursos superiores, não se confundindo com os mesmos. A própria lei o identifica, diferenciando-o, portanto, dos demais. Os cursos profissionalizantes, por serem dotados de conteúdos mais práticos e direcionados, diferentemente dos cursos regulares, de nível básico e superior, nos quais predominam conteúdos gerais e teóricos, tem finalidades e características diversas, por isso a Lei os diferencia. Em seu artigo 43, a Lei n.º 9.394/96 estabelece as finalidades da educação superior:

(...)

114. Assim, fica claro que a educação superior, à luz da identificação clara dos diversos níveis e modalidades de educação e respectivas características, nunca foi tida como curso de capacitação e qualificação profissional. Este entendimento foi reforçado pela nova redação da Lei n.º 9.394/96, promovida pela Lei n.º 11.741/2008, que definiu o que constitui a educação profissional de curso superior no Capítulo III, deixando de fora os demais cursos superiores, tratados no Capítulo IV. É à luz deste entendimento que se deve interpretar o alcance da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei n.º 8.212/91.

115. Diante do exposto, conclui-se que **os gastos relativos à educação superior (graduação e pós-graduação) de que trata o Capítulo IV da Lei n.º 9.394/96 integram o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de valor pago “a qualquer título”, conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei n.º 8.212/91.**

A autuação em tela foi levada a termo com multa de ofício qualificada e agravada.

No julgamento em 1ª Instância foi afastada a qualificação e o agravamento de penalidade de ofício, mas mantida a exigência para todo o período não alcançado pela decadência. Em síntese, foram estas as razões da Decisão recorrida:

126. A fiscalização entendeu que essa parcela não se enquadra na exclusão tipificada no art. 28, §9º, alínea “t”, da Lei n.º 8.212/1991, *in verbis*:

§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei n.º 12.513, de 2011)

1. *não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei n.º 12.513, de 2011)*

2. *o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei n.º 12.513, de 2011) (grifou-se)*

127. Portanto, a lei destaca expressamente, para efeitos de incidência das contribuições previdenciárias, a educação profissional e tecnológica, permitindo a exclusão dessa categoria da base de cálculo das contribuições previdenciárias, mas não estaria aí abrangida a educação superior em geral, conforme corretamente interpretado pela fiscalização.

128. O custeio de cursos de nível superior não está previsto na regra de não incidência contida no art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/1991, já que a educação superior não é considerada, nos termos da Lei n.º 9.394/1996 como sendo educação básica.

129. Todavia, dentre os cursos de nível superior, o custeio de cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação são passíveis de serem considerados como cursos de capacitação e qualificação profissionais e portanto não integrantes do salário-de-contribuição. Tais cursos foram disciplinados na Lei n.º 9.394/1996, na redação dada pela Lei n.º 11.741/2009, em capítulo próprio (Da Educação Profissional e Tecnológica), transcrito a seguir, e diverso do capítulo que trata da educação superior (não tecnológica).

(...)

130. Combinando o art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei n.º 8.212/1991, com o art. 39, §2º, inciso III, da Lei n.º 9.394/1996, temos que, se o curso patrocinado pela sociedade empresária atender aqueles pré-requisitos, estará sim albergado pela norma isentiva de contribuições previdenciárias.

131. Ainda sobre o tema, o Decreto n.º 5.773, de 9 de maio de 2006, dispõe em seu art. 42:

Art. 42. A autorização, o reconhecimento e a renovação de reconhecimento de cursos superiores de tecnologia terão por base o catálogo de denominações de cursos publicado pela Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.303, de 2007) (grifou-se)

132. A versão mais recente do referido catálogo é aquela referente ao ano de 2016 publicada no sítio do MEC na internet, no endereço <http://portal.mec.gov.br/catalogonacional-dos-cursos-superiores-de-tecnologia->.

133. Como se vê, com esta nova legislação, foi instituído um curso qualificado como educação profissional de nível superior, graduação e pós-graduação (inciso III, § 2º, art. 39 da Lei n.º 9.394, de 1996, introduzido pela Lei n.º 11.741, de 2008), cujo custo é passível de não integração ao salário de contribuição, nos termos da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991.

136. O Contribuinte apresentou exclusivamente em sua impugnação as planilhas em EXCEL em desacordo com o solicitado, inclusive com valores divergentes da contabilidade, portanto sem documentos que corroborem ter incidido o lançamento sobre tais bases de cálculo. Não cabe diligência para suprir deficiência de documentos que deveriam ser apresentados pelo Impugnante seja quando solicitado durante o procedimento fiscalizatório ou no momento da apresentação da impugnação.

As razões da defesa sobre o tema foram inseridas no item III.3, fl. 23.333 e ss, em que a peça recursal traz os descontentamentos com o lançamento e a Decisão recorrida, apontando sua convicção de que os valores em tela são transitórios e não correspondem a qualquer contraprestação por serviços prestados, estando perfeitamente alcançados pela regra isentiva. Ademais, a título de eventualidade, apresenta argumentos sobre parcela dos cursos oferecidos que seriam relativos a Curso Superior de Tecnologia em diversas áreas. Por fim, aponta a incidência indevida do tributo lançado sobre bolsas concedidas a não funcionários.

Em homenagem ao Princípio da Eficiência, e por economia processual, deixo de tratar dos demais temas objeto do Recurso de Ofício e deixo, ainda, de apresentar maiores considerações dos argumentos da defesa tudo em razão de uma aparente impropriedade na condução do tema que pode levar à desnecessidade de tratarmos outras questões que integram o litígio administrativo.

Como se viu acima, a Fiscalização não começou bem, pois amparou a autuação em redação não mais vigente da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91. Ainda assim, mesmo avaliando os Termos da Lei 9.394/96, motivou o lançamento exclusivamente no fato de que não cabe a isenção da contribuição previdenciária para gastos relativos a educação superior (graduação e pós-graduação) de que trata o Capítulo IV da Lei nº 9.394/96.

Asseverou a Autoridade fiscal que os cursos de educação profissional de nível superior, graduação e pós-graduação, contidos no inciso III do § 2º do art. 39 da lei 9394/96 não integram o salário de contribuição, mas que se trata de curso diverso dos demais cursos superiores dispostos no Capítulo IV da mesma lei, os quais nunca foram considerados cursos de qualificação ou capacitação profissional.

Analisando o preceito então vigente da Lei 8.212/91 e cotejando-o com a mesma lei 9.394/96, a decisão recorrida asseverou que há sim permissivo legal para excluir do salário-de-contribuição valores gastos com curso qualificado como de educação profissional de nível superior, graduação e pós-graduação, mas manteve a exigência por não terem sido apresentados documentos que comprovem que o lançamento incidiu sobre cursos dessa natureza.

Este Relator acompanha o raciocínio do Julgador de 1ª Instância em relação à possibilidade de não integrar o salário de contribuição os gastos com curso qualificado de educação profissional de nível superior, mas resta severa dificuldade em compreender a sustentação da Autoridade lançadora de que os demais cursos superiores não sejam considerados de qualificação ou capacitação profissional. Vejamos o que dispõe o art. 43 da Lei nº 9.394/96, que integra o já citado Capítulo IV.

CAPÍTULO III

DA EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA

Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia.

§1º Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino.

§2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos:

- I – de formação inicial e continuada ou qualificação profissional;
- II – de educação profissional técnica de nível médio;

III – de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação.

CAPÍTULO IV

DA EDUCAÇÃO SUPERIOR

Art. 43. A educação superior tem por finalidade:

I - estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;

II - formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua;

III - incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;

IV - promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade e comunicar o saber através do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação;

V - suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração;

VI - estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade;

VII - promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição.

VIII - atuar em favor da universalização e do aprimoramento da educação básica, mediante a formação e a capacitação de profissionais, a realização de pesquisas pedagógicas e o desenvolvimento de atividades de extensão que aproximem os dois níveis escolares.

Ora, a mero título de exemplo, para atuar como engenheiro, há necessidade de conclusão de um curso superior de engenharia. Para atuar como médico, é necessária a conclusão de um curso superior de medicina. Não pode atuar com tal titulação a pessoa que não concluiu com aproveitamento o curso respectivo, sendo certo que, dada as peculiaridades da profissão, pode ainda o cidadão ser submetido a exame de suficiência por órgão de fiscalização da área, cujo objetivo inicial é exatamente aferir a suficiência da capacitação recebida no decorrer do curso concluído.

Assim, penso que não apenas a qualificação tratada no Capítulo IV da Lei 9.394/96 possa ser considerada como educação superior, assim como não seriam cursos de qualificação ou capacitação profissional apenas aqueles amparados pelo Capítulo III do mesmo diploma.

Como se viu no art. 39 acima transcrito, a educação profissional e tecnológica integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino. Assim, pode-se vislumbrar a existência de cursos técnicos/tecnológicos ou profissionais de nível médio ou de nível superior.

Neste sentido, considerando que não integra o salário de contribuição *o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados*, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, a acusação fiscal até poderia enveredar para a verificação se os cursos oferecidos pela recorrente estariam ou não vinculados as atividades por ela desenvolvidas, o que não foi feito, mas é certo que não teria como excluir o benefício fiscal unicamente em razão de se tratar de cursos superiores.

Vale a ressalva de que mesmo na vigência da redação anterior da alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91¹, que foi aquela atachada pela Fiscalização em seu Relatório, cursos de capacitação e qualificação profissional já alcançavam a formação de nível superior, tudo conforme teor da Súmula Carf abaixo transcrita:

Súmula CARF n.º 149

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei n.º 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

(**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Por fim, convém destacar que acolher os termos da Decisão recorrida sobre a matéria seria admitir inovação das razões de lançamento no curso do contencioso administrativo, já que a segregação entre os cursos oferecidos não motivou o lançamento fiscal, que se pautou exclusivamente na convicção da Autoridade lançadora de que a Educação Profissional e Tecnológica não se confunde com a Educação Superior, e que esta última nunca foi tida como curso de capacitação e qualificação profissional.

Assim, voto pelo provimento do recurso voluntário neste tema.

Nesta esteira, tendo em vista que todos os créditos tributários lançados restaram exonerados, perdem seus objetos as demais alegações recursais, tanto do recurso voluntário quanto do recurso de ofício, razão pela qual deixo de delas tratar.

Conclusão:

Desta forma, considerando as razões e fundamentos legais acima expostos, voto negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

(documento assinado digitalmente)

¹ t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;

Fl. 36 do Acórdão n.º 2201-010.556 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15983.720232/2017-95