



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	17095.722276/2021-76
ACÓRDÃO	1202-002.468 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNYLEYA EDITORA E CURSOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

FORNECIMENTO DE MATERIAIS DIDÁTICOS. SERVIÇO DE ENSINO DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO À DISTÂNCIA. INDISSOCIABILIDADE. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO DO LUCRO DE 32%.

As receitas decorrentes de material didático fornecido de forma indissociável ao serviço de ensino superior à distância está sujeito ao coeficiente de presunção de 32% para fins de apuração do Lucro Presumido.

ÔNUS PROBATÓRIO.

Ao autor cabe a prova do fato constitutivo de seu direito, e ao réu, a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, não sendo suficiente a simples alegação, sendo esta a regra geral de distribuição do ônus da prova no direito processual, que tem como fonte formal originária o art. 373 do Código de Processo Civil - CPC.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, por força da causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Liana Carine Fernandes de Queiroz, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Andre Luis Ulrich Pinto, Andrea Viana Arrais Egypto, Mauricio Novaes Ferreira e Leonardo de Andrade Couto.

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração lavrados para a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos aos anos-calendário de 2017 e 2018.

Em síntese, a Autoridade Fiscal constatou que a Recorrente participou, na condição de sócia ostensiva, as sociedades em conta de participação Unyleya Editora e Cursos SCP.

Neste contexto, a Fiscalização identificou que Recorrente apurou o Lucro Presumido, submetendo uma parte expressiva das receitas auferidas (em torno de 75% em 2017 e de 85% em 2018) ao coeficiente de presunção de 8% e não 32%, como é o esperado para empresas que atuam em tal atividade (típica de prestação de serviços).

No curso da Fiscalização, a Recorrente esclareceu que essa segregação se deu em razão da exploração de atividades diversificadas. Em síntese, a Recorrente expôs informou à Fiscalização que parte das receitas seria referente ao fornecimento de materiais didáticos e outra parte referente a custos de graduação e pós-graduação à distância.

Com base nesse entendimento, a Recorrente entendeu que o tratamento tributário adequado às receitas decorrentes da venda de materiais didáticos deveria ser a aplicação do coeficiente de presunção de 8% para IRPJ e 12% para CSLL e a aplicação de alíquota zero para fins de apuração do PIS e da Cofins, nos termos do art. 28, VI da Lei nº 10.865/2004.

A Fiscalização, por sua vez, entendeu que o fornecimento de material didático seria parte indissociável da prestação de serviços de ensino, de modo que as receitas correspondentes estariam sujeitas à incidência de PIS e Cofins e ao coeficiente de presunção de 32% para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

O cerne da controvérsia, como se verá mais adiante, é o tratamento jurídico tributário a ser atribuído às receitas consideradas pela Recorrente como decorrentes do

fornecimento de material didático e pela Fiscalização como parte integrante e indissociável do serviço de ensino.

Passa-se a transcrever abaixo excerto do relatório do acórdão recorrido, que resume bem o Termo de Verificação Fiscal e as razões apresentadas pela Recorrente em sede de impugnação.

Os referidos autos de infração são decorrentes do procedimento de fiscalização efetuada junto à contribuinte, na qual a fiscalização constatou infração à legislação do IRPJ, resultando na infração – APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO – Aplicação Indevida de Percentual de Determinação do Lucro Presumido. Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos respectivos autos de infração e nº Termo de Verificação Fiscal (fls. 603/632), a autoridade autuante descreve detalhadamente todas as informações concernentes ao procedimento fiscal e relata as apurações efetuadas nesta auditoria que passamos a resumir abaixo:

Conforme relatado, a ação fiscal foi iniciada em 04/02/2020. Trata-se a contribuinte de pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anônima fechada, que possui como objeto social principal a atividade de apoio à educação, exceto caixas escolares. As Escriturações Fiscais Digital (ECFs) concernentes aos anos-calendário 2017 e 2018 foram apresentadas na sistemática do Lucro Presumido (Regime de Caixa).

Foi consignado que a fiscalizada, no período de apuração, participou, na condição de sócia ostensiva da Unyleya Editora e Cursos SCP.

A SCP é regulada pelos arts. 991 a 996 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002, sendo pertinente destacar aqui o disposto no art. 991, que estabelece que o sócio ostensivo é quem exerce, em seu nome e sob sua exclusiva responsabilidade, o objeto social da sociedade, obrigando-se perante terceiros.

Por outro lado, para fins tributários, os arts. 148 e 149 do RIR/99, vigentes à época dos fatos geradores (atualmente arts. 160 e 161 do RIR/2018), regulamentando o art. 7º do Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, e o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, equiparam a SCP à pessoa jurídica e sujeitam-na à apuração do seu resultado e dos tributos devidos segundo as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.

Adicionalmente, o art. 254 do RIR/99 estabelecia que a escrituração das operações da SCP seria feita pelo sócio ostensivo, determinando que este é quem estava obrigado a apurar os resultados e o lucro real da SCP de forma destacada dos seus resultados.

Devido considerar, ainda, as disposições contidas na IN RFB nº 1.700, de 2017, que deixa claro que tal sociedade é equiparada à pessoa jurídica para fins de apuração dos resultados de sua atividade e dos tributos devidos, e que estas apurações devem ser feitas em separado do sócio ostensivo, observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, cabendo ressaltar o fato de que há

disposição expressa determinando que a responsabilidade pela apuração desses resultados e pelo recolhimento dos tributos devidos é do sócio ostensivo.

A partir dos normativos acima comentados, é possível concluir que a equiparação da SCP a pessoa jurídica no âmbito tributário tem a finalidade única de que suas operações sejam escrituradas destacadamente em relação às atividades próprias do sócio ostensivo, e que o seu resultado e os tributos correspondentes sejam apurados em separado do resultado deste sócio. Porém, o sócio ostensivo continua sendo o único responsável perante terceiros, sendo a pessoa obrigada à escrituração e apuração do resultado e dos tributos devidos da SCP, como também ao pagamento desses tributos.

Assim, diante do disposto no art. 121 do CTN, que estabelece que o "...sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária...", qualquer irregularidade apurada quanto à SCP deve ser constituída de ofício em nome da sócia ostensiva, visto que a equiparação da SCP a pessoa jurídica para fins tributários não implica na inclusão da SCP no polo passivo, que permanece sendo o sócio ostensivo.

DA APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

Segundo a fiscalização, o cerne da questão reside no fato de o contribuinte que, conforme mencionado alhures, tem como ramo de atuação principal a atividade de apoio à educação, tributar uma expressiva parte de suas Receitas auferidas (em torno de 75% em 2017 e de 85% em 2018) à alíquota de 8% e não 32%, como é o esperado para empresas que atuam em tal atividade (típica de prestação de serviços), conforme dispõe a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Em seguida afirmou que não há como prosperar a alegação do contribuinte de que grande parte de suas receitas derivam de venda de material didático e não de prestação de serviços. Os materiais didáticos em questão são partes inerentes ao curso de Ensino à Distância, como demonstram as cópias dos diversos contratos firmados juntos a Pessoas Físicas colacionados aos autos. Tivesse o contribuinte intenção de vender materiais, frise-se, não intrinsecamente ligados à atividade de Ensino EAD, o deveria ter feito separadamente, detalhando especificamente o que se refere ao Curso de EAD em si e o que se refere ao material didático e claramente não o fez.

A fiscalização, então, recalculou as Bases de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do contribuinte, aplicando-se à totalidade da Receita Bruta informada nas correspondentes ECF's o percentual de presunção de 32%.

Frise-se que a mesma sistemática foi adotada quanto às Receitas auferidas pela SCP e, por conseguinte, há que se recalcular também suas Bases de Cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, aplicando-se à

totalidade da Receita Bruta informada nas correspondentes ECF's o percentual de presunção de 32%, conforme demonstrativos.

DA APLICAÇÃO INDEVIDA DA ALÍQUOTA ZERO À RECEITA BRUTA AUFERIDA PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO DE PIS/COFINS

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, compulsando-se as Escriturações Fiscais Digitais das Contribuições Incidentes sobre a Receita - EFD-Contribuições oferecidas à tributação pelo sujeito passivo, percebe-se que o mesmo considerou a receita por ele indevidamente tida como venda de mercadoria sujeita à tributação de PIS/COFINS com alíquota zero.

Assim, há que se recompor as Bases de Cálculo do PIS/COFINS do contribuinte, de forma a tributar a Receita Bruta equivocadamente tributada à alíquota zero posto que, por óbvio o sujeito passivo não faz jus a tal benefício fiscal nas correspondentes operações. Registre-se que a mesma sistemática foi adotada quanto às Receitas auferidas pela SCP e, por conseguinte, há que se recompor as Bases de cálculo do PIS/COFINS do contribuinte, de forma a tributar a Receita Bruta equivocadamente tributada à alíquota zero, conforme demonstrativos.

DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO EFETUADO

Considerando as infrações apuradas, conforme descrito nos itens pregressos do Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Fiscal fez o recálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS do sujeito passivo e de sua SCP, nos anos-calendário 2017 e 2018, conforme demonstrativos (fls. 614/632).

Foi aplicada multa de ofício de 75%.

DA IMPUGNAÇÃO

Devidamente notificada, a pessoa jurídica UNYLEYA EDITORA E CURSOS SA apresentou impugnação (fls. 4808/4863), nos seguintes termos:

Na forma de seu estatuto social, a Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto social, dentre outras atividades, a edição, editoração, indústria e comércio de livros, material didático, publicitário e publicações em geral, comercialização, importação e exportação de softwares e similares (doc. 02 - Documentos societários).

Além disso, a Impugnante é controlada do Grupo Editorial LeYa, centrando seus esforços no Brasil para atuar no segmento de educação a distância ("EaD"), mais especificamente no oferecimento de cursos de pós-graduação lato sensu EaD, oferecendo, atualmente, mais de 1.200 cursos de pós-graduação.

Para consecução das atividades relacionadas ao fornecimento de cursos de pósgraduação, a Impugnante vale-se ainda da relação associativa materializada na UNYLEYA EDITORA E CURSOS SCP ("SCP") (doc. 02), formada pela Impugnante, na qualidade de sócia ostensiva, e a UNYEAD Educacional S.A. ("UNYEAD"), inscrita no CNPJ n.º 24.531.229/0001-08, na qualidade de participante, para viabilizar a

certificação de cursos superiores junto ao Ministério da Educação ("MEC") (doc. 03 -Habilitação no MEC).

Segundo a defesa, no contexto da comercialização de cursos de pós-graduação: a) a Impugnante realiza as atividades operacionais que viabilizavam a entrega de cursos sob o ponto de vista material (edição, estrutura e plataforma de ensino, tutores, produção e publicação de conteúdo/materiais, suporte comercial etc.); e b) a SCP a certificação dos cursos e o desempenho de todas as atividades de gestão acadêmica e de aspectos regulatórios junto ao MEC.

Ao longo do procedimento de fiscalização, a Autoridade Fiscal questionou por que mais de 75% (2017) e 85% (2018) das notas fiscais emitidas pela Impugnante suportavam operações de venda de mercadorias e apenas uma parcela inferior seria referente à prestação de serviços, considerando a atuação da Impugnante no setor de educação (e-fls. 247 e e-fls. 276).

Em resposta de e-fls. 253, a Impugnante bem esclareceu que sua atividade principal reside no ensino a distância, e, especialmente no EaD desenvolvido pela Impugnante, o material didático fornecido tem uma relevância muito superior à prestação do serviço educacional em si, inclusive, com a demonstração de que o escopo dos contratos celebrados com os alunos é de fornecimento de material didático (e-fls. 284).

Segundo a defesa, a Impugnante demonstrou à Autoridade Fiscal ainda que houve a devida segregação de receitas, inclusive na SCP, a título de prestação de serviços, atinentes à avaliação, certificação dos cursos e tutoria, daquelas decorrentes da venda de mercadorias, com a disponibilização do material didático na plataforma digital pronto para download ou consulta a qualquer tempo.

Além disso, esclareceu-se que, em adição à atividade de ensino a distância, a Impugnante também realiza a venda de livros físicos, dissociados de quaisquer cursos EaD de ensino superior, cuja receita é totalmente relacionada à venda de mercadorias, e outros serviços educacionais presenciais específicos cujas receitas são tributadas integralmente como prestação de serviços.

Afirmou que, para fins de atribuir uma suposta preponderância ao serviço em detrimento do fornecimento do material didático, a Autoridade Fiscal se pauta no contrato firmado com a empresa Norte Energia, que, por sua vez, retrata um exemplo pontual de operação que, de fato, reflete estritamente uma prestação de serviço, e que inclusive foi assim tratada pela própria Impugnante (doc.04), conforme esclarecido (e-fls. 257).

Concluiu que, não há como prosperarem os lançamentos levados a efeito, uma vez que, de fato, o cerne do negócio realizado pela Impugnante e pela SCP não reside na prestação de serviços, mas sim na disponibilização (venda) de material didático (impresso, em meio digital e outros -mercadorias), inclusive por meio de sua plataforma digital, como também promove a venda de livros físicos, por meio de sua marca Alumnus, dissociados de qualquer serviço.

Assim, articula-se na presente peça a defesa da Impugnante que, em simetria com os Autos de Infração lavrados, abrange tanto as exigências que têm por lastro as receitas por ela auferidas, como aquelas pertencentes à SCP, cujos fundamentos de fato e de direito lhes são indistintamente aplicáveis.

De fato, pois, não percebe o Fisco que, diferente do que ocorre no modelo mais tradicional de ensino, no caso da Impugnante a participação do professor/tutores no processo educacional é residual quando comparada ao material didático entregue aos seus alunos e que são a essência dos cursos.

Portanto, o fato de a receita preponderante da Impugnante e da SCP decorrer da venda de mercadoria nada mais é do que mero reflexo da própria metodologia adotada pela Impugnante para atuar no segmento de ensino superior a distância que, como será detalhado ao longo da presente defesa, prestigia o método de ensino ativo que, ao contrário do método passivo, e mais tradicional, o aluno assume o papel protagonista no processo de aprendizagem.

De fato, conforme se verifica da relação de notas fiscais que compõem a receita bruta dos anos-calendários de 2017 e 2018 (doc. 06 - Relação de NFs de 2017 e 2018 - elaborada mediante à extração de dados, inclusive chave de acesso, dos respectivos arquivos "eXtensible Markup Language" -XML, já submetida à fiscalização e já carregadas aos autos digitais pelo termos de juntada de documentos não pagináveis de e-fls. 142/143, e que ora instruem a presente defesa), há uma grande parcela de operações estritamente de venda de mercadorias - livros -, tal como ocorre em vendas para livrarias.

Todavia, tal fato também passou ao largo do crivo da fiscalização.

Assim, seja porque as atividades realizadas pela Impugnante no segmento de ensino superior a distância não têm caráter preponderantemente de prestação de serviços, seja porque a venda de livros é uma das efetivas atividades desempenhadas pela Impugnante, nada justifica a alteração do percentual de presunção aplicável na apuração do IRPJ e da CSLL na sistemática do Lucro Presumido, nem a alteração da própria natureza receita para deslocar as regras de incidência do PIS e da COFINS da efetiva "receita de venda de mercadorias" sujeita à alíquota zero para uma inexistente "receita de prestação de serviços" a serem tributadas no regime cumulativo.

PRELIMINARMENTE: A IMPROCEDÊNCIA DA RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS EM RAZÃO DOS EQUÍVOCOS INCORRIDOS PELA D. AUTORIDADE FISCAL AO DEFINIR AS PREMISSAS INICIAIS QUE ENSEJARAM A LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Segundo a Impugnante, o fundamento utilizado pelo Fisco para a confecção dos lançamentos combatidos foi a reclassificação de parte das receitas da Impugnante: de "receitas provenientes da venda de produtos" para "receitas oriundas da prestação de serviços".

A acusação fiscal reside tão somente na pretensa inexistência de autonomia jurídica do fornecimento de material didático em relação aos serviços, pois, no

entendimento dos Autos de Infração, não há possibilidade de se fazer o curso EAD sem o material didático.

Afirmou que na intimação do "Termo de Constatação Fiscal e Intimação n.º 007" (e-fls. 232 e seguintes do processo administrativo), a Autoridade Fiscal intimou a Impugnante para que esclarecesse por que a parcela majoritária das Notas Fiscais eram documentos fiscais que suportavam a venda de mercadorias e apenas uma pequena porcentagem se reportavam a prestação de serviços. A Impugnante esclareceu às e-fls. 261 que o Distrito Federal, onde está estabelecida, acumula as competências tributárias dos Estados e dos Municípios.

E, em razão disto, explicou-se que nesta localidade as Notas Fiscais eletrônicas (NF-e) são emitidas de forma conjugada, ou seja, emite-se NF-e que suporta tanto a prestação de serviços (ISS) quanto circulação de mercadorias (ICMS) no mesmo documento, apresentando-se, então, cópia de documentos fiscais e dados extraídos de todos os documentos que suportaram as receitas de 2017 e 2018, cujas descrição dos itens (serviços ou mercadorias) permitiam a correta compreensão da atividade em curso e, via de consequência, da forma como a respectiva receita é apropriada nas ECD, ECF e EFDContribuições.

A Impugnante informou que, não obstante a sua atuação central resida efetivamente no segmento de ensino superior a distância, também se dedica ao mercado editorial com a venda de livros físicos, cuja receita foi totalmente vinculada à venda de mercadorias, além de prestar outros serviços educacionais presenciais.

Por outro lado, o caráter majoritário das receitas submetidas à tributação como de venda de mercadorias decorre da própria particularidade do negócio praticado pela Impugnante, cujo carrochefe é a atividade editorial que gera a venda de livros e está presente na venda de cursos de ensino superior a distância padronizados e prontos para os usuários/alunos interessados, sobressaindo, portanto, o caráter de venda de um produto em detrimento da pontual prestação de serviços para conclusão dos cursos fornecidos pela Impugnante.

É o que busca o Aluno quando contrata a Impugnante mediante a celebração de um "CONTRATO DE FORNECIMENTO DE CONTEÚDOS EDUCACIONAIS E FORNECIMENTO DE MATERIAL DIDÁTICO DE PÓS-GRADUAÇÃO A DISTÂNCIA", no qual se entabula relação jurídica que tem por objeto a "realização de curso de Pós Graduação Lato Sensu a distância especificado acima, mediante a venda do material didático e o fornecimento de conteúdos educacionais para a oferta de curso de pós graduação" consoante exposto no atendimento ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N.º 010, juntado às e-fls. 284 e contratos ora reapresentados (doc. 15).

Durante o atendimento à fiscalização, a Impugnante inclusive menciona um modelo de operação que foge à regra geral em questão, ao tratar do contrato celebrado com a Norte Energia S.A.

para promoção de programas de educação indígena compostos pelo desenvolvimento de projetos educacionais presenciais, fora, portanto, do ambiente EaD. Esclarecendo que, nesses casos, a integralidade da receita auferida é tratada como decorrente de prestação de serviços (doc. 04 -Contrato Norte Energia). Contudo, o Fisco toma este exemplo pontual de exceção à regra, para tomá-lo como regra e justificar a reclassificação de toda receita que promove!

Neste sentido, repita-se que a Impugnante apresentou (e-fls. 270 do processo administrativo) à d. Fiscalização também os "contratos atinentes às atividades de EAD firmados com pessoas físicas e jurídicas nos meses de janeiro 2017 a janeiro de 2018" (e-fls. 284 e seguintes do processo administrativo), em resposta ao Termo de Intimação n.º 10 (e-fls. 271 do processo administrativo).

Diferentemente do afirmado pela fiscalização, houve a segregação dos faturamentos de venda de material didático em relação aos serviços prestados pela Impugnante, tal como se identifica claramente nas notas fiscais emitidas¹ (docs. 08), como, também, em relação aos livros impressos que são comercializados sem qualquer correlação aos cursos EaD, a Impugnante promovia a sua comercialização com uma marca específica, a Alumnus, registrada no INPI com a classe NCL (9) 35, aplicável a comércio de materiais impressos (docs. 09).

Ao assim proceder, entende a Impugnante, à luz das balizas técnicas que foram apresentadas na abertura do presente tópico relativamente à atividade de classificação ou reclassificação de receitas, que a própria reclassificação de receitas promovida pelo Fisco não tem amparo legal, é improcedente e deve conduzir, igualmente, à decretação da improcedência dos Autos de Infração que dele decorrem.

O MÉRITO ESCLARECIMENTOS QUANTO À FORMATAÇÃO DO EAD PRATICADO PELA IMPUGNANTE E A CONFIRMAÇÃO DA EFETIVA EXISTÊNCIA E PREPONDERÂNCIA DA VENDA DE MATERIAIS DIDÁTICOS NA ATIVIDADE DE ENSINO A DISTÂNCIA

A Impugnante tece considerações acerca de seu método de ensino, considerando que, nº ensino a distância, a organização dos métodos de ensino se dá de maneira antecipada, situação em que as estratégias pedagógicas se apresentam nos próprios materiais didáticos.

No caso da Impugnante, a transmissão do conteúdo pedagógico se dá precipuamente por meio dos materiais didáticos previamente elaborados por uma equipe multidisciplinar editorial (docs. 07 e 11), havendo quando muito alguns vídeos curtos para introdução do conteúdo, sem exauri-lo, e a interferência apenas pontual dos tutores nos fóruns de discussão e no caso de eventuais dúvidas dos alunos, caso existentes.

O diálogo (mediação), portanto, não ocorre nas salas de aula, tal como sói acontecer em um sistema tradicional/presencial de ensino ou mesmo em modelos de EaD com aulas em ambientes virtuais, mas sim a partir do material

didático, o que revela a sua absoluta importância no método de ensino a distância adotado pela Impugnante.

Justamente em razão do papel central do material didático no EaD proposto pela Impugnante, cabe a uma equipe multidisciplinar editorial composta por professores, designers, editores, corretores, dentre outros profissionais, a elaboração de um conteúdo que propicie ao aluno aprender de forma ativa, devidamente orientado em projetos pedagógicos previamente definidos, envolvendo diversos passos para a sua produção. Em seguida, a Impugnante detalha o processo produtivo do material didático.

Afirmou que o método empregado pela Impugnante tem a aprendizagem centrada no material didático (livros e apostilas), os quais apenas eventualmente se vale de algum recurso audiovisual de caráter acessório aos próprios textos (doc. 07.1 e doc. 07.2). Para que não parem dúvidas a esse respeito, a Impugnante reitera a apresentação de e-fls. 563 e seguintes, na qual a composição dos cursos é apresentada com o peso do produto material didático em cada uma de suas fases.

A expectativa do aluno não é a de ter um professor em tempo real lhe ensinando as matérias, o que eventualmente caracterizaria um serviço. A sua expectativa, dentro do projeto pedagógico proposto pela Impugnante, é de receber os materiais didáticos, sob a égide de uma típica operação de circulação de mercadorias, para que compreendam o conteúdo das disciplinas de forma ativa.

Isso traduz uma inequívoca produção de mercadorias colocados à venda no comércio, refletindo uma "obrigação de dar", e não uma "obrigação de fazer" tal como leva a crer equivocadamente a fiscalização.

Sob esse contexto, é preciso registrar que a estrutura dos cursos EaD oferecidos pela Impugnante está apoiada basicamente em 3 (três) tipos de contratos firmados com professores, envolvendo os contratos de coordenação (docs. 16), de aquisição do conteúdo dos materiais didáticos (docs. 17) e, ainda, de suporte dos tutores aos alunos (docs. 18).

Os primeiros têm por objeto a contratação de professores coordenadores que são responsáveis pela concepção, implantação, desenvolvimento e entrega dos cursos. Tem-se, ainda, os contratos firmados com os professores conteudistas para fins da própria elaboração dos materiais didáticos. Por fim, há os contratos firmados com os professores-tutores, que atuam no saneamento pontual e eventual das dúvidas dos alunos, na promoção de fóruns de discussão, no estímulo à participação ativa dos alunos na plataforma EaD, na correção das atividades dissertativas² e na finalização das notas (docs. 18).

Nesse diapasão, para que reste enfim compreendida a importância do material didático não só sob a perspectiva material do curso EaD, mas igualmente econômica, a Impugnante instrui a presente impugnação com a composição dos custos incorridos tanto na produção dos materiais didáticos quanto na prestação

dos serviços, devidamente amparados nos lançamentos contáveis extraídos da ECD-SPED, sendo consumidos maiores recursos para a produção do material didático em comparação aos serviços (docs. 10).

Ora, diante de situações absolutamente diversas, não caberia à fiscalização tratá-las de forma única para fins tributários.

A RACIONALIDADE DA DEFINIÇÃO DE DIFERENTES PERCENTUAIS DO LUCRO PRESUMIDO

Segundo a Impugnante, o próprio Termo de Verificação Fiscal reconhece que a Impugnante exerce ambas as atividades, porém, com fundamento inédito, resolve desprezar a venda de material didático, requalificando-a como parte integrante da prestação de serviços, não obstante a (i) atividade editorial constar do objeto social da Impugnante; (ii) o fornecimento de material didático estar previsto nos contratos firmados com os alunos; e (iii) o fornecimento de material ter preponderância nº desenvolvimento de suas atividades.

Ao assim proceder, o auto de infração viola frontalmente o disposto no §2º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95, pois em lugar de aplicar o percentual correspondente a cada atividade, sujeita ambas ao mesmo tratamento.

Nas operações praticadas pela Impugnante, tem-se que, independentemente da conclusão do curso e, conseqüentemente, da emissão do correspondente certificado chancelado pelo MEC, o material didático é disponibilizado em definitivo ao aluno, que dele poderá beneficiar-se de forma absolutamente isolada.

Diante desse retrospecto dos fatos, revela-se totalmente acertado o procedimento adotado pela Impugnante e SCP de segregação das receitas entre a venda de mercadorias e a prestação de serviços.

A Impugnante citou exemplos em que a própria Receita Federal do Brasil considerou a circunstância do fornecimento de materiais conciliado a ao serviço como critério para afastar a aplicação da margem de presunção de 32%, tais como serviços de construção civil com emprego de materiais pelo empreiteiro e nos casos de industrialização por encomenda com e sem a aplicação de materiais/insumos pelo prestador.

A Impugnante não pretende que as posições admitidas acima sejam automaticamente aplicadas às suas operações, até porque o seu próprio procedimento procurou segregar, dentro de critérios objetivos, o tratamento da venda de mercadorias (materiais didáticos) da prestação de serviços sob o prisma das atividades diversificadas previstas no §2º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95.

O que se pretende demonstrar é que, havendo uma nítida relevância dos materiais didáticos sob o prisma econômico da atividade, não poderia a d. Autoridade Fiscal tratá-la como sendo um serviço puro ao aplicar indiscriminadamente o percentual de 32% (trinta e dois por cento) na definição

das respectivas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL na sistemática do Lucro Presumido.

A Impugnante trouxe exemplo de nota fiscal com a divisão do montante faturado ao aluno entre material didático e serviços educacionais (docs. 06 e 08). Por oportuno, reitera-se que a Impugnante está estabelecida no Distrito Federal, que reúne a competência ativa para exigir tanto o ICMS quanto o ISSQN, de modo que ambas as naturezas de faturamento constam no mesmo documento fiscal. Atenta a esta natureza dúplice do faturamento, a Impugnante segregou, tanto nº registro das operações próprias quanto da SCP, a natureza das receitas de venda de produto e da prestação de serviços no contexto do EaD (docs. 10).

Concluiu afirmando que qualquer distorção na aplicação dos coeficientes presumidos de lucro para atividades que essencialmente demandam mais custos e que, portanto, traduzem uma menor geração de riqueza, implicará afronta, além da isonomia, ao princípio da capacidade contributiva, tal como ocorre no presente caso em que a d. Autoridade Fiscal aplica o percentual de 32% (trinta e dois por cento) na definição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a despeito da incontestável relevância dos materiais didáticos aplicados na atividade desenvolvida pela Impugnante, e cujas premissas também se aplicam ao PIS e à COFINS.

APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO NAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS PARA LIVROS DIGITAIS

A Impugnante afirmou que as mesmas ponderações feitas no tópico acima se aplicam ao PIS e à COFINS objeto de exigência nos autos de infração ora impugnados, devendo-se privilegiar a identificação do tipo de receita auferida pelo contribuinte para, a partir daí, colher os efeitos tributários deste enquadramento.

No caso em exame, a d. Autoridade Fiscal, partindo da premissa de que se estaria preponderantemente diante da prestação de um serviço, afastou a aplicação da alíquota zero de PIS e da COFINS incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de livros no mercado interno, conforme prevê o artigo 28, VI, da Lei nº 10.865/2004. É pertinente sublinhar que o material didático digital é um "livro", de modo a permitir a correta aplicação da alíquota zero do PIS e da COFINS, conforme já está sedimentado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ("STF"), inclusive por meio da edição da Súmula Vinculante nº 57. No caso em testilha, a aplicação da alíquota zero se dá sobre a receita bruta proveniente da venda no mercado interno de livros. Esse é o alcance da desoneração concebido pelo legislador positivo.

Em conclusão: se ficou mais do que comprovado ao longo da presente Impugnação que a Impugnante promove efetivas vendas de materiais didáticos, mesmo que tais operações sejam feitas de forma combinadas com a prestação de serviços, isto não afasta a natureza da receita decorrente destas operações mercantis, justificando-se, portanto, a incidência da alíquota zero do PIS e da

COFINS nos termos do artigo 28, VI, da Lei nº 10.865/2004, ao que, em especial, sequer é objeto de questionamento nos Autos de Infração.

A DISTORÇÃO DO MÉTODO DO FISCO NA RECOMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS

Ocorre que, se a premissa da fiscalização é considerar os materiais didáticos "partes inerentes ao curso de Ensino a Distância" (e-fl. 609), o que simplesmente não corresponde à realidade de acordo com tudo o quanto exposto na presente Impugnação, não poderia ter desconsiderado que parte considerável da receita da Impugnante é formada por vendas exclusivamente de livros, sem envolver quaisquer serviços.

Não bastasse, como já amplamente esclarecido, parcela majoritária das receitas auferidas pela Impugnante em sua atuação no segmento EaD não se enquadravam como prestação de serviços, mas sim como venda de mercadorias, tendo em vista a preponderância do material didático disponibilizado na plataforma da Impugnante quando confrontada à prestação efetiva de serviços educacionais, com a intervenção de professores no processo de aprendizagem dos alunos.

Ocorre que, não só houve a comercialização separadamente dos livros impressos pela Impugnante, como, inclusive, no que atine à atividade de ensino a distância, a Impugnante sempre se certificou em segregar nas notas fiscais os valores comercializados a título de venda do material didático disponibilizado na plataforma (material de apoio, videoaulas, exercícios, dentre outros) em relação aos serviços educacionais propriamente ditos.

Logo, e a despeito desta informação ter sido expressamente apresentada durante o atendimento à fiscalização (e-fls 256/262), é marca da improcedência do trabalho fiscal o fato de se haver considerado "serviços" o que é venda pura de mercadoria.

Para tanto, confira-se alguns exemplos de Notas Fiscais emitidas pela Impugnante para comercialização de livros a livrarias e outras empresas especializadas na comercialização de mercadorias em varejo (docs. 09). A defesa reproduziu trechos de Notas Fiscais.

Ora, não pairam dúvidas que as operações materializadas nas notas fiscais reproduzidas não se encontram relacionadas aos cursos de ensino superior a distância comercializados pela Impugnante. No entanto, a despeito desse cenário que claramente revela a dissociação entre a atividade de EaD com a atividade comercialização de livros, ambas praticadas pela Impugnante, a d.

Autoridade Fiscal tratou de presumir que até mesmo sobre essas operações o tratamento fiscal adequado seria como prestação de serviços para a aplicação das margens de lucro para regular incidência do IRPJ/CSLL e afastar a alíquota zero de PIS e COFINS prevista no artigo 28, inciso VI, da Lei nº 10.865/2004.

Além disso, repisa-se, mesmo para a atividade de EaD, a Impugnante também segregou nos documentos fiscais os valores comercializados a título de venda do material disponibilizado na plataforma, com os serviços educacionais prestados aos seus alunos (docs. 06 e 08).

Nota-se que, da forma que a d. Autoridade Fiscal relata a operação de EaD realizada pela Impugnante, quer parecer que nunca houve o mínimo zelo em individualizar as receitas decorrentes da venda do conteúdo disponibilizado na plataforma aos serviços de ensino o que simplesmente não é verdade.

Todos os documentos fiscais emitidos do período fiscalizado particularizaram os valores faturados de acordo com a efetiva natureza da atividade, seja como comercialização de mercadorias (como na venda de livros impressos ou disponibilização do conteúdo disponibilizado na plataforma de ensino EaD), seja a título de prestação de serviços educacionais.

Assim sendo, tendo em vista a impropriedade da metodologia adotada pelo Fisco para recompor as bases de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, a qual não considerou propriamente as atividades realizadas pela Impugnante, inclusive no que atine à venda de livros impressos, de rigor o cancelamento dos Autos de Infração.

A JURISPRUDÊNCIA DO CARF

A Impugnante citou jurisprudência do CARF.

Afirmou que, no caso em exame, há farta comprovação documental e as receitas de cada atividade encontram-se devidamente segregadas na contabilidade e nas notas fiscais emitidas pela Impugnante (docs. 06, 08 e 10), pelo que sob qualquer ótica não se justifica a pretensão de sujeitar as receitas da venda de mercadorias ao percentual de presunção dos serviços, tanto mais quanto a única razão apresentada pelos Autos de infração se baseia na infundada suposição de que tal atividade não teria autonomia em relação aos serviços, o que não guarda qualquer relação com a realidade dos fatos e com as provas trazidas aos autos.

Conclui-se, portanto, que não cabe a reclassificação das receitas de venda de mercadorias da Impugnante e da SCP para tributá-las segundo o percentual de presunção dos serviços. As receitas devem ser submetidas ao percentual de presunção de 8%, aplicável à real atividade da Impugnante e consequentemente beneficiar da alíquota zero do PIS e da COFINS.

O PEDIDO Por todo o exposto, restando claro que os Autos de Infração impugnados carecem de respaldo do ordenamento brasileiro, sendo descabida, portanto, a sua manutenção, requer-se:

a) O recebimento da presente impugnação, porquanto pertinente e tempestiva, suspendendo-se a exigibilidade dos débitos lançados nos Autos de Infração impugnados;

b) Que seja decretada a improcedência da Ação Fiscal, afastando-se integralmente a exigência lançada nos Autos de Infração impugnados, consoante o demonstrado.

Em primeira instância, a DRJ entendeu que apesar da discriminação apartada nas NFe, o conjunto probatório constante dos autos do presente processo demonstraria que a Recorrente, de fato, comercializava cursos de pós-graduação, neles incluídos o material didático, utilizando o método EaD.

Por outro lado, a impugnação foi julgada parcialmente procedente para excluir da apuração dos tributos as receitas de venda exclusiva de livros e apostilas impressos, que seriam desvinculadas da prestação dos cursos de pós-graduação.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese, que:

- (I) Preliminarmente
 - a. a improcedência da reclassificação de receitas em razão dos equívocos incorridos pela d. autoridade fiscal ao definir as premissas iniciais que ensejaram a lavratura dos autos de infração
- (II) Mérito
- (III) Esclarecimentos quanto à formatação do EaD praticado pela Recorrente
- (IV) Correto coeficiente de presunção aplicado pela Recorrente diante da prática de atividades diversificadas;
- (V) Correta aplicação de alíquota zero para apuração do PIS e da Cofins;
- (VI) o próprio Fisco do Distrito Federal não impôs qualquer mácula à emissão dos documentos fiscais pela Recorrente;
- (VII) invoca precedente deste Conselho, no sentido de que a existência de atividades sujeitas a diferentes coeficientes para a apuração do lucro presumido demanda a aplicação dos coeficientes de apuração do lucro de acordo com cada atividade; e, subsidiariamente,
- (VIII) alega que ainda que se entenda que o fornecimento de materiais didáticos seria parte indissociável da prestação de serviço de ensino de graduação e pós-graduação à distância, apenas as receitas da SCP é que deveriam ser objeto de recomposição de base de cálculo de IRPJ e CSLL e incidência de PIS e Cofins.

Posteriormente, a Recorrente peticionou solicitando a juntada de solução de consulta formulada à Receita do Distrito Federal, que validou o entendimento da Recorrente no sentido de se dissociar as receitas auferidas pela Recorrente no exercício da atividade de ensino de graduação e pós-graduação, concluindo que as receitas decorrentes do fornecimento de livros e apostilas digitais que constituem o “Conteúdo Educativo Online” estariam alcançadas pela

imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal e os serviços de “Coordenação e Tutoria” estariam sujeitos à incidência do ISS.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Logo de início, a Recorrente suscita, pretensamente em sede preliminar, que a Fiscalização teria se equivocado ao definir as premissas que fundamentaram a autuação. Segundo a Recorrente o auto de infração estaria fundado no entendimento de que *o fornecimento de materiais didáticos seria parte integrante da atividade de prestação de serviço de ensino, sem qualquer autonomia*. Essa premissa estaria fundada no entendimento segundo o qual *não haveria possibilidade de se fazer o curso, no formato EaD, sem o material didático*.

Contra a referida premissa, a Recorrente apresenta um longo arrazoadado, que se repete na exposição de razões de mérito, demonstrando a sua insurgência quanto a essas premissas adotadas pela Autoridade Fiscal e confirmadas pela DRJ.

Expõe as peculiaridades do ensino à distância por ela prestado, que se diferencia de cursos presenciais e outros cursos em formato EaD, nos quais os professores assumem protagonismo no ensino. Afirma que no caso de seus cursos o ensino se dá, preponderantemente, por meio de materiais didáticos e não videoaulas.

Questiona o fato de que não há no TVF qualquer consideração sobre o método de ensino adotado pela Recorrente.

É evidente que aqui está o cerne da controvérsia. Prevalecendo o entendimento da Recorrente quanto à autonomia do fornecimento de materiais didáticos e sua dissociação do serviço de ensino, a consequência lógica é a exoneração do crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Ocorre que não se pode olvidar que não há contraditório e ampla defesa no curso do procedimento de fiscalização. Desse modo, não deve prevalecer o questionamento da Recorrente quanto à ausência de considerações sobre o método de ensino adotado pela Recorrente. Cabe à Recorrente apresentar impugnação, momento no qual se instaura o contraditório e ampla defesa, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972 e Súmula CARF nº 162.

Também se insurge contra o entendimento baseado no contrato com Norte Energia, defende que este não poderia ter sido adotado pela Autoridade Fiscal para embasar o seu entendimento e afirma que apresentou contratos de fornecimento de conteúdos educacionais e fornecimento de materiais didáticos de pós-graduação à distância e notas fiscais com segregação do faturamento.

De tudo que se expôs, os argumentos apresentados pela Recorrente em sede de preliminar se confundem com o mérito do recurso. Tanto é assim que esses argumentos se repetem ao longo do recurso nos tópicos destinados ao mérito da exigência. Neste ponto, o que se observa é que a Recorrente não suscita uma prejudicial de mérito, mas se limita a introduzir os argumentos que serão repetidos a seguir.

Nem mesmo quando afirma que a DRJ teria desconsiderado elementos de prova e teria se omitido com relação a outras cláusulas sem exercer ponderações sobre o método de ensino centrado em materiais didáticos a Recorrente não suscita uma preliminar de nulidade.

Por essas razões, tais alegações expostas no tópico “preliminar” serão analisadas juntamente com o mérito do recurso.

De qualquer forma, deve-se afirmar que não há qualquer nulidade a ser reconhecida na autuação ou no acórdão recorrido, estando presentes os requisitos de validade previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e art. 142 do Código Tributário Nacional e não se configurando nenhuma das hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

1 Mérito

Quanto ao mérito, não se discute a possibilidade de aplicação de diferentes coeficientes de presunção quando evidenciada a existência de atividades sujeitas a diferentes coeficientes para a apuração do lucro presumido.

Do mesmo modo, também não se discute que o art. 28, VI da Lei nº 10.865/2004 prevê a aplicação de alíquota zero para fins de apuração do PIS e da Cofins.

Ocorre que o deslinde do feito depende da interpretação quanto ao fornecimento do material didático fornecido pela Recorrente. Nesse sentido, como exposto linhas acima, o cerne da controvérsia é o tratamento jurídico tributário a ser atribuído às receitas consideradas pela Recorrente como decorrentes do fornecimento de material didático e pela Fiscalização como parte integrante e indissociável do serviço de ensino.

A Recorrente insiste que o modelo de ensino por ela adotado é centrado nos materiais didáticos. Argumenta que o ensino à distância é 100% online e assíncrono, o que significa que não há – diferentemente de outros cursos de ensino superior à distância – aulas síncronas com professores.

Ressalta que o protagonismo do ensino não é do professor e classifica o seu corpo docente em três grupos: coordenadores de curso, professores conteudistas e professores tutores e destaca que a interação dos alunos se limita à participação em fóruns de dúvidas mediados por tutores.

Afirma que o conteúdo das disciplinas é composto por material didático, vídeos introdutórios e fóruns de discussão mediados por tutores.

No caso da Recorrente, a transmissão do conteúdo pedagógico se dá precipuamente por meio dos materiais didáticos previamente elaborados por uma equipe multidisciplinar editorial (docs. 07 e 11 da impugnação), havendo, quando muito, alguns vídeos curtos para introdução do conteúdo, sem exauri-lo, e a interferência apenas pontual dos tutores nos fóruns de discussão e no caso de eventuais dúvidas dos alunos, caso existentes.

Argumenta que na metodologia por ela adotada, as horas-aula são substituídas por horas despendidas na compreensão dos conteúdos constantes do material didático.

Inclusive, considerando que cada curso apresenta uma carga horária própria dentro dos requisitos exigidos pelo MEC, para fins da elaboração do material didático no EAD, que, como se viu acima, faz às vezes do ensinamento presencial eventualmente praticado pelo professor, considera-se o tempo despendido pelo aluno na compreensão dos textos didáticos que lhes são oferecidos

A Recorrente ainda chama atenção para o vídeo apresentado para instruir a sua impugnação. O referido vídeo demonstra a visualização da disciplina pelo aluno no ambiente logado, o que revela um material didático composto por vídeos educacionais, apostilas, quadrinhos, jogos e outros recursos interativos, além de atividades de avaliação por múltipla escolha e, dentre as ferramentas adotadas no curso, o fórum mediado pelo professor tutor.

Expostas as razões acima, tem-se confirmado o único e monocórdico argumento adotado pela Recorrente. O modelo por ela adotado é 100% online, com aulas assíncronas, centrado em materiais didáticos e não se questiona aqui o fato de que não há aulas por videoconferência.

Ocorre que esses argumentos confirmam o fato de que os materiais didáticos são parte indissociável do serviço de ensino superior. A afirmação da Recorrente de que os materiais didáticos servem para suprir a ausência de aulas síncronas é prova cabal que ampara essa conclusão.

Note-se que não se está aqui a afirmar que uma Instituição de Ensino Superior não pode fornecer materiais didáticos de forma dissociada do serviço de ensino, mas neste caso esta prática não está confirmada.

Os contratos apresentados pela Recorrente comprovam a existência de um direito contratual básico, que garante acesso ao material didático. A Recorrente deve fornecer, para cada disciplina, material suficiente para que o aluno preencha todo o conteúdo programático dentro da

carga horária aprovada no Projeto Pedagógico do Curso, seguindo as diretrizes do Ministério da Educação.

A Recorrente afirma que:

Aliás, basta verificar que, da relação dos alunos matriculados nos cursos disponibilizados pela Recorrente nos anos de 2017 e 2018, aproximadamente 20% destes não concluem os cursos, o que não impede a apropriação definitiva do material didático relativo às respectivas disciplinas:

A partir dessa premissa, conclui:

Isso significa que, para parte considerável dos alunos, a aquisição do material didático já lhe é suficiente, não havendo interesse nas atividades do curso.

O objetivo da Recorrente é, mais uma vez, dissociar o fornecimento de materiais didáticos do serviço de ensino superior, mas para tanto seria necessário comprovar que:

- (i) O material didático é vendido no mercado para não alunos;
- (ii) Tem contrato separado com precificação independente, permitindo a contratação apenas da parcela relativa ao curso de graduação ou pós-graduação; e
- (iii) Não está vinculado ao Projeto Pedagógico do Curso e ao planejamento pedagógico do curso.

Os documentos apresentados não comprovam nenhuma dessas características. Não há qualquer evidência de que os materiais sejam comercializados para não alunos dos cursos de graduação ou pós-graduação.

Não há contratação separada com precificação independente. O que significa que, caso se admita que o fornecimento de materiais é feito de forma dissociada do serviço de ensino, deve-se entender que a Recorrente pratica ato ilícito de venda casada, forçando seus alunos a contratarem o fornecimento de materiais que não estão associados ao serviço contratado.

Por fim, a própria afirmação da Recorrente de que o material didático serve para suprir a ausência de aulas expositivas síncronas, demonstra que os materiais didáticos são fornecidos de forma vinculada e indissociável à prestação de serviços, sendo correta a aplicação dos coeficientes de presunção adotados pela Fiscalização, bem como a tributação de PIS e Cofins.

Quanto à solução de consulta emitida pela Secretaria da Fazenda do Distrito Federal, esta não vincula a Receita Federal ou este Conselho, razão pela qual não altera as conclusões aqui expostas.

Por fim, a Recorrente alega que ainda que se entenda que o fornecimento de materiais didáticos seria parte indissociável da prestação de serviço de ensino de graduação e pós-graduação à distância, apenas as receitas da SCP é que deveriam ser objeto de recomposição de base de cálculo de IRPJ e CSLL e incidência de PIS e Cofins.

De início, deve-se dizer que o pleito em referência não foi sequer ventilado em sede de impugnação, razão pela qual não poderia ser conhecido. No entanto, sem a discriminação das receitas que a Recorrente entende que não poderiam ser afetadas pelo entendimento aqui adotado e sem a comprovação do motivo pelo qual mereceriam tratamento diverso, o argumento, ainda que conhecido, não poderia ser provido.

2 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto