



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



**Processo nº** 18088.000549/2007-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-009.420 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 1 de setembro de 2021  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO SÃO BENTO DE ENSINO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2005

FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CONFIGURAÇÃO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

Constatando a Autoridade lançadora os requisitos determinados na alínea “a”, do inciso I, do artigo 9º, do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, que aprova o Regulamento da Previdência Social RPS, que elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e o tido “prestador de serviços”, deverá o Auditor Fiscal desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços, consoante o artigo 229, do , § 2º, do Regulamento da Previdência Social - RPS.

A autoridade fiscal tem o poder-dever de desconsiderar os contratos pactuados das pessoas jurídicas envolvidas com a contribuinte de fato, e que são realizados por pessoas físicas, médicos, identificadas como sócios e com exclusividade, utilizando o princípio da primazia da realidade, quando identificado os elementos caracterizadores do vínculo empregatício nas legislação previdenciária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO IMPROCEDÊNCIA.

todos os pagamentos efetuados ao empregado em decorrência do contrato de trabalho compõem a base de cálculo da incidência previdenciária, com exceção das verbas descritas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Não tendo o contribuinte apresentado documentação comprobatória de seu direito, deve ser mantida a autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Paulo César Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Flávia Lilian Selmer Dias, Letícia Lacerda de Castro, Maurício Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentando nas e-fls. 519 e seguintes, por *ASSOCIAÇÃO SÃO BENTO DE ENSINO*, em razão de crédito lançado a seu desfavor e de ter sido julgado parcialmente procedente a impugnação apresentada.

O relatório fiscal encontra-se na e-fl. 76 e seguintes.

O Acórdão recorrido assim dispõe (e-fls. 495, e seguintes):

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD/DEBCAD n.º 37.049.620-5, lavrada em face do contribuinte acima identificado, referentes às contribuições devidas à Seguridade Social relativas às parcelas da empresa, inclusive para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, aquelas destinadas às outras entidades ou fundos, ditas “terceiros” (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE), e as contribuições dos segurados empregados,

cuja obrigação de descontar e recolher compete à empresa.

Constituiu-se fato gerador das contribuições o pagamento de remuneração de segurados empregados, não oferecidas à tributação nem declaradas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIPs, caracterizados pela fiscalização em decorrência de:

- a) Pagamento de Bolsa-Salário aos professores e pessoal administrativo (período de 04/2000 a 06/2005);
- b) Pagamento de Bolsa-Salário aos atletas e membros da comissão técnica da equipe adulta de basquete da UNIARA - da qual a notificada é mantenedora (período de 01/2002 a 06/2005).

A Auditoria Fiscal valeu-se dos seguintes argumentos para caracterizar salário de-contribuição, tais pagamentos identificados na contabilidade da empresa:

I - Das Bolsas-salários pagas a docentes e/ou a pessoal técnico-administrativo vinculado à UNIARA

- Aduz, preliminarmente, tratar-se de ação fiscal especial requisitada pelo Ministério Público Federal, para verificação de possível ocorrência de infração às legislações trabalhista e fiscal, decorrente da prática de remunerar segurados empregados por meio de bolsas de estudo/pesquisa, conforme ofício juntado aos autos;

- Verificou a existência de convênio firmado entre o Centro Universitário de Araraquara - UNIARA e a Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular - FUNADESP, estipulando o pagamento de bolsas por esta fundação a docentes e/ou pessoal técnico-administrativo vinculados a UNIARA;

- Por meio deste convênio, cabe à Instituição de Ensino (da qual a notificada é mantenedora) a aprovação dos projetos de pesquisa de seu interesse, definindo quais docentes e técnicos devem receber bolsas e quais os valores destas, fazendo o repasse dos valores a título de “contribuições” ou “doações” à FUNADESP, que se encarregaria

de repassa-los aos contemplados, mediante desconto de 8% (oito por cento) para despesas de sua manutenção.

- Dessa maneira, identificada a fonte de custeio e o responsável por definir seus beneficiários, concluiu que estas bolsas são verbas remuneratórias pagas indiretamente aos professores e técnicos da Notificada, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses exclusivas do salário-de-contribuição, motivos pelos quais a constituiu na presente Notificação Fiscal.

II - Das bolsas-salário pagas aos atletas e membros da comissão técnica da equipe adulta de basquete da UNIARA

- Verificou a existência de convênio firmado entre a Notificada e vários esportistas, tendo como intermediária-anuente a Fundação de Amparo ao Esporte do Município de Araraquara - FUNDESPORT.

- Identificou na análise contábil da empresa notificada rubricas contábeis que registravam expressivos valores a título de doações e patrocínio esportivo.

- Constatou mediante diligência fiscal junto a FUNDESPORT, que os valores registrados mensalmente pela notificada são repassados aos integrantes (jogadores e comissão técnica) da equipe masculina adulta de basquete que carrega o nome da UNIARA, à guisa de “bolsas de estudo”. Tal mecanismo de pagamento encontra-se previsto em contratos firmados entre a Associação São Bento de Ensino e cada um dos jogadores e membros da comissão técnica, conforme campanha “Adote um atleta”, na qual a FUNDESPORT atua como intermediária-anuente.

- Identificou nestes procedimentos um sistema triangular de pagamentos, em que os atletas “adotados” são figuras expressivas do esporte nacional que jogam ou fazem parte da equipe de basquete que leva o nome da UNIARA, cuja mantenedora é a empresa notificada que figura como “adotante”, e as “bolsas de estudo” seriam a remuneração dos atletas que se dedicam de forma integral ao esporte e dele retiram seu sustento.

- Para vincular os atletas adotados diretamente à empresa notificada, faz as seguintes considerações:

a) O dirigente máximo da equipe de basquete, sr. Fernando Mauro, é também o pró-reitor administrativo da UNIARA;

b) Os atletas subordinam-se ao cumprimento de regras pré-estabelecidas pela direção da equipe;

c) Apresenta declaração firmada pelo Sr. Luiz Antônio Azevedo, então Presidente da FUNDESPORT, em que este declara, respondendo a questionamento específico da fiscalização solicitado mediante TIAD, que “tanto a montagem da equipe, como os valores a serem pagos a cada um dos atletas e comissão técnica era de responsabilidade da empresa mantenedora” (TIAD às fls. 145 e Ofício-resposta à fl. 146).

- Mediante os fatos acima articulados considerou os atletas como segurados empregados vinculados à empresa notificada e os valores por eles percebidos como salário-de-contribuição passível de tributação, valendo-se como base-de-cálculo dos comprovantes de depósito das “bolsas de estudo” feitos pela FIH\IDESPORT nas contas-correntes dos atletas.

O crédito assim constituído importou originalmente em R\$ 4.683.233,60 (Quatro milhões, seiscentos e oitenta e três mil, duzentos e trinta e três reais e sessenta centavos), consolidado em 25/09/2007.

Cumprido esclarecer que o julgamento de primeira instância foi convertido em diligência para suscitar esclarecimentos quanto aos atos de gestão e gastos referentes ao time de basquete adulto, tanto na Associação Araraquarense de Basquetebol quanto na Notificada, e para analisar o argumento de que houvera erro na base-de-cálculo utilizada pela fiscalização, em confronto com as repassadas pela empresa.

As respostas foram realizadas junto às fls. 332/351 assim descritas:

I - Atos de Gestão e Gastos - verificação no banco de dados:

- Diz que a Associação Araraquarense de Basquetebol declara-se inativa nas Declarações de Imposto de Renda - DIPJ dos anos de 2002, 2003 e 2004 e que no exercício de 2005 apresenta parca movimentação financeira/contábil; apresenta GFIPs sem movimento durante todo o período fiscalizado; aduz que dos diretores da Associação, diversos (identificados nominalmente) possuíam concomitantemente vínculo com a Associação São Bento de Ensino; por amostragem constatou que alguns jogadores e componentes da comissão técnica também eram empregados da entidade de ensino;

II - Atos de Gestão e Gastos - diligência na Associação São Bento de Ensino:

- Relaciona rubricas contábeis extraídas da contabilidade da notificada,

identificando outras além das classificadas como de doação/patrocínio desportivo, relacionadas com a manutenção da atividade desportiva, que somadas perfazem um montante de R\$ 1.142.224,72 (Um milhão, cento e quarenta e dois mil, duzentos e vinte e quatro reais e setenta e dois centavos); pelos títulos das rubricas, identifica que a empresa notificada arcara também com os ônus das viagens, aluguéis para atletas, uniformes, assistência médica, refeições e outras; identificou ainda lançamento em rubrica denominada "manutenção assoc. Araraquara. De basquetebol" que alberga montantes para sobrevivência daquela associação desportiva, ratificados nos livros contábeis da associação de basquete como únicos recursos angariados por ela;

III - Atos de Gestão e Gastos - diligência na Associação Araraquarense de Basquetebol:

- Assevera infrutífera a tentativa de contato no endereço da Associação cadastrado na RFB; o contato somente foi possível no telefone constante na web, o mesmo da Associação São Bento de Ensino; que em contato com o Sr. Fernando Mauro este declarou não possuir mais qualquer vínculo com a Associação e reportou o fiscal ao Escritório de contabilidade responsável; em análise da documentação contábil verificou a exigüidade dos lançamentos efetuados nos anos de 2005 a 2007, posto inexistirem documentos contábeis para os anos anteriores; os poucos lançamentos tem como contrapartida a rubrica "rec subsid associação são bento ensino";

IV - Apuração dos valores ~ análise processo:

Quanto a alegação de equívocos nos valores da base-de-cálculo, esclarece que a base-de-cálculo utilizada corresponde aos depósitos das bolsas de estudo feitos pela FUNDESPORT nas contas dos atletas; ocorre que em alguns casos estes fundos não eram repassados no próprio mês da prestação dos serviços; analisa mês a mês as competências apontadas pela Impugnante, para concluir que houve equívoco da auditoria nas competências 11 e 12/2003 (levantamento a maior) e 01/2004 (levantamento a menor), propondo a retificação da base de cálculo apenas nas competências levantadas a maior.

Assim, a decisão a quo reconheceu a decadência as competências 04/2000 a 09/2002 (inclusive), bem como foi retificado a base de cálculo para retificar do lançamento fiscal as competências apontadas de 11 e 12/2003, que estava com base a maior.

Em seu Recurso Voluntário de e-fls. 519 e seguintes, a recorrente alega, em apertada síntese, o seguinte:

**Preliminarmente:**

i) Cerceamento do direito de defesa;

ii) da ilegitimidade de parte da recorrente: alega que não é responsável pelo auto de infração, não devendo figurar no polo passivo, tendo em vista que os valores recebidos dos patrocinadores recebidos pela equipe de basquetebol não teria correlação com a referida autuação;

iii) Alega que inexistem relações com vínculos trabalhistas entre a recorrente e os bolsistas, não havendo as características de Prestação do Serviço por pessoa física; o Contraprestação pelo Empregador (salário); subordinação; e não eventualidade.

**No mérito**

iv) necessidade de comprovação de fraude: o simples repasse de bolsas não significa que a recorrente teve a intenção de lesar o fisco, e que entende que deveria ter mais elementos para apontar a fraude apontada.

v) Diferença entre conceito de bolsa de estudos e salário: realizados considerações e diferenciações entre os institutos lançados e autuados, e que não há infringência às normas legais;

vi) Do Convênio Entre Uniara E Funadesp: expõe as regras e objetos do convênio firmado e alega que não houve nenhuma intenção de burlar o fisco, aduzindo que bolsa pesquisa não é salário.

vi) apresenta argumentos sobre a relevante função social da concessão de bolsas de estudos a docentes pelas entidades de ensino particular.

vii) explica sobre o caráter de doação das bolsas de estudo e demais conceitos entre da própria operação que não se confunde com pagamento de remuneração de atletas ou segurados.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

**Voto**

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivos e também de competência dessa Turma. Assim, passo a analisá-lo.

**PRELIMINAR****CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

Alega a recorrente que não teria tido a oportunidade de sustentar em sede de primeira instância, pois os patronos não teriam sido intimados da data do julgamento, o que acarretou na parcial procedência da impugnação, e conseqüente cerceamento do direito de defesa.

Entretanto, inexistente previsão de intimação de patrono constituído nos autos, conforme Sumula CARF n.º 110, *in verbis*:

“Súmula CARF n.º 110. No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme [Portaria ME n.º 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)”.

Por outro lado, não há previsão legal para sustentação oral em decisões do colegiado de primeiro grau, diferente do que se tem em sede recursal, onde o contribuinte tem direito a sustentar oralmente.

No processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

**I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;**

**II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo.

No presente caso, verifica-se que as recorrentes tiveram ciência de todo os fatos que estavam sendo apontados, pois responderam a todo questionamento da fiscalização, bem como indicaram elementos solicitados para as conclusões do lançamento ou da formação de grupo econômico. Apresentaram defesa e tiveram ciência dos demais atos, incluindo recurso e demais manifestações quanto ao que foi apurado no processo administrativo fiscal.

Assim, não há falar em cerceamento do direito de defesa.

**DA ILEGITIMIDADE DE PARTE DA RECORRENTE – PREJUDICIAL DE MÉRITO**

Alega a recorrente que os patrocínios percebidos ao longo de suas atividades não poderiam ser correlacionados para a configuração de emprego, em relação às Contribuições previdenciárias caracterizadas como remuneração, referente ao Bolsa Salário Basquete (período:01/2002 a 06/2005).

Aduz que a Fundação São Bento de Ensino não é e nunca foi empregadora da equipe araraquarense de basquetebol, razão pela qual não deve ser responsabilizada pelas verbas descritas na NFLD que há de ser desconstituída.

O conceito de “sujeito passivo” expresso no artigo 121 do CTN, confira-se:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

Nesse sentido, a decisão de primeira instância interpretou o seguinte:

“Contesta a Impugnante a possibilidade de figurar no polo passivo da relação tributária, dados os fatos geradores da contribuição instituída na presente autuação. Em seu entendimento, se contribuição for devida não o será por ela, mas sim pelas empresas convenientes - FUNADESP, no caso das bolsas de estudo pagas aos docentes ou pessoal técnico-administrativo, ou FUNDESPORT ou mesmo da associação desportiva que vinculava os atletas, no caso da bolsa de estudo paga aos integrantes (jogadores e comissão técnica) da equipe masculina adulta de basquete que carrega o nome da UNIARA, instituição de ensino superior da qual a empresa notificada traduz-se em mantenedora.

Em rápida digressão convém destacar que a ação fiscal desencadeou-se por requisição do Ministério Público Federal que, através do Ofício nº 599/2005/PRM/AQA/NÚCLEO, anexo aos autos às fls. 86, informou a possível ocorrência de infração à legislação fiscal e trabalhista, através da prática reiterada de remunerar seus empregados valendo-se de supostas bolsas de estudo/pesquisa.

Com efeito, a Auditoria Fiscal Notificante, com base na documentação apresentada pela própria Empresa, conforme o contido no presente processo, caracterizou os fatos geradores que deram origem ao débito, seja considerando remuneração indireta no caso das bolsas de pesquisa pagas através da FUNADESP, seja vinculando os segurados beneficiados com as bolsas de estudo como empregados da notificada no caso da FUNDESPORT, e assim calculou o montante das contribuições devidas, utilizando-se da base de cálculo que a lei instituiu para o tipo, aplicando-lhe a alíquota legal, e identificando a notificada como sujeito passivo das contribuições, imputando-lhe e notificando-a da obrigação, com clareza e critério e fornecendo-lhe os fundamentos legais dos fatos geradores que deram origem ao débito.

(...)

Concluiu-se no procedimento que a responsabilidade pelas obrigações principal e acessória recai na pessoa do responsável pelo pagamento da remuneração e que no presente caso é a Notificada como ficou demonstrado, não havendo que se falar em impossibilidade desta em figurar no polo da obrigação tributária e muito menos em nulidade da Notificação Fiscal.

Deste modo não importa a triangulação executada para a efetivação do pagamento, o ônus financeiro desta parcela da remuneração é da Empregadora Notificada. Indubitavelmente, quem pagou as bolsas de estudo aos seus empregados foi a própria Defendente. Apesar de a sistemática de pagamento adotado pela Empresa diferenciar-se da tradicional, o fato de as verbas terem sido pagas mediante a concessão de bolsas para pesquisa com a intermediação da FUNADESP ou bolsas de estudo com a intermediação da FUNDESPORT (ou ainda do clube a que formalmente se vinculavam), não interfere na natureza jurídica da verba que possui nítido caráter salarial, pois que não se encontra

contemplada dentre as hipóteses de isenção do rol exaustivo do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91”.

É fato constatado que a recorrente realizava pagamentos em forma de doações das bolsas à FUNADESP, apurava e registrava o quantum, bem como os beneficiários devidos à recorrente.

12. Na análise da contabilidade da Associação São Bento de Ensino foram encontradas as seguintes contas relativas à FUNADESP no período de janeiro de 2000 a junho de 2005:

Ano	Conta	Número	Valor em R\$
2000	Contribuição ao Funadesp	5.3.05.00.0076	99.962,18
2001	Doações ao Funadesp	5.3.10.00.0005	751.107,20
2002	Doações ao Funadesp	5.3.01.01.00.000300	1.277.109,11
2003	Doações ao Funadesp	5.3.01.01.00.000205	1.735.080,96
2004	Doações ao Funadesp	5.3.01.01.00.000205	1.764.512,19
2005	Doações ao Funadesp	4.1.01.01.00.000205	895.804,49

13. Comparando os valores acima com o total de bolsas pagas pela FUNADESP aos docentes e pessoal técnico-administrativo da UNIARA, temos:

Ano	Doações ao Funadesp - A	Total de bolsas - B	C = B/A
2000	99.962,18	95.202,08	
2001	751.107,20	695.340,00	
2002	1.277.109,11	1.182.508,45	
2003	1.735.080,96	1.608.356,46	
2004	1.764.512,19	1.631.251,64	
2005	895.804,49	827.948,60	
<b>Total</b>	<b>6.523.576,13</b>	<b>6.040.607,23</b>	<b>92%</b>

14. Em que pese a existência de um Fundo de Fomento à Qualidade do Ensino Particular, que deveria financiar as bolsas (item 10), pela tabela acima é possível concluir de forma inequívoca que as bolsas pagas pela FUNADESP aos docentes e pessoal técnico-administrativo da UNIARA provêm da própria Associação São Bento de Ensino, entidade mantenedora da UNIARA. Ou seja, há um sistema triangular de pagamentos: os valores vão para a FUNADESP, que desconta a taxa de financiamento de sua infraestrutura e repassa o restante, 92%, a título de bolsas, diretamente aos beneficiários indicados pela UNIARA.

Em seu recurso a contribuinte deu interpretação de que os valores recebidos a título de patrocínio não deveriam ser configurados para imputar a responsabilidade desta, que recebia quantias dos patrocinadores para aplicar e custear as atividades esportivas de Basquetebol.

O fato é que conforme relatório fiscal os valores devidos foram inclusive identificados em razão da própria documentação apresentada pela contribuinte, decorrentes das remunerações pagas ou creditadas, sob o título de bolsa-salário, aos seus funcionários.

Não se trata, portanto, de um mero patrocínio, mas de pagamentos de remunerações, em formato de doações para bolsas de estudos, que resultaria em responsabilização do agente pagador, já que poderia ter correlação direta com os fatos geradores. Vale lembrar que conforme relatório fiscal a Associação São Bento de Ensino, além de conveniada, é uma das instituidoras da FUNADESP.

Ademais o ofício de e-fl. 87 do MPF já citado deixa claro a informação de possível ato praticado de forma a burlar legislação trabalhista e fiscal. O ofício é datado de

dezembro de 2005. Inexiste nos autos outras informações que pudessem contrariar as alegações da recorrente, incluindo a denúncia de e-fl. 88, que possui a seguinte acusação:

“ (...) Senhora Procuradora,

Cumprimentando-a cordialmente, informo-lhe que a partir de fatos trazidos ao conhecimento desta PRM, pelo INSS, ajuizei denúncia contra os responsáveis pela instituição União Norte do Paraná de Ensino (UNOPAR), conforme fatos descritos na denúncia em anexo. Em breves palavras, apurou-se que os denunciados estavam infringindo a legislação fiscal e trabalhista através da prática reiterada de remunerar seus empregados valendo-se de supostas bolsas de estudo/pesquisa, o que poderá caracterizar os delitos previstos nos arts. 168-A, § 1º, inc. I, art. 337-A e 203 do CP. Isto

era feito através de várias instituições, dentre elas a FUNADESP-Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular, com sede em Brasília/DF, que recebia recursos das entidades de ensino associadas a título de doações, para ao fim devolvê-los na forma das referidas bolsas, a funcionários e professores de tais Instituições de ensino superior. Como doação, há abatimento do IR para a Instituição. Posteriormente, quando o valor é repassado ao funcionário/professor, não há incidência do IR e contribuição previdenciária sobre tal bolsa, por se constituir em verba indenizatória.”

Assim, está essa legitimada a responder pela apuração fiscal devida em razão de suposta fraude ao erário público no sentido de pagar bolsas de estudos por meio de doações de maneira reiterada.

conforme alegado pela recorrente essa entidade que os vínculos caracterizadores de emprego não teriam sido configurados: i) Prestação do Serviço por pessoa física; ii) Contra-prestação pelo Empregador (salário); iii) Subordinação; iv) Não eventualidade.

Ocorre que independente desses elementos, a recorrente confirma que os valores doados eram para custear supostas bolsas de Estudos, ou seja, a doação não tinha outra finalidade senão a de custear exatamente essa destinação de remunerar atletas e demais integrantes da equipe. Ainda, a resposta da diligência não deixaram dúvidas que a recorrente também tinha relação jurídica trabalhista com alguns jogadores e integrantes da comissão técnica, conforme se verifica abaixo:

I - Atos de Gestão e Gastos - verificação no banco de dados:

- Diz que a Associação Araraquarense de Basquetebol declara-se inativa nas Declarações de Imposto de Renda - DIPJ dos anos de 2002, 2003 e 2004 e que no exercício de 2005 apresenta parca movimentação financeira/contábil; apresenta GFIPs sem movimento durante todo o período fiscalizado; **aduz que dos diretores da Associação, diversos (identificados nominalmente) possuíam concomitantemente vínculo com a Associação São Bento de Ensino; por amostragem constatou que alguns jogadores e componentes da comissão técnica também eram empregados da entidade de ensino;**

Pode-se concluir que a operação se desenhou num modelo sofisticado de repasse de valores para a convenente que realiza as operações práticas, mas que não recolhia os tributos devidos. Logo, a recorrente é responsável pelo débito ora exigido.

#### **DO MÉRITO PROPRIAMENTE DITO**

A autuação refere-se às contribuições previdenciárias patronais, devidas nos termos do artigo 22, incisos I e II, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, contribuições sociais

devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa autuada, (contribuição prevista no artigo 20 e obrigação de arrecadar e recolher constante do art. 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991), contribuições para outras Entidades e Fundos – Terceiros e multas por descumprimento de obrigações acessórias à Previdência Social (financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho- SAT financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas aos terceiros (salário educação, INCRA, SEBRAE), período: 04/2000 a 06/2005, sendo que os tiveram períodos que foram declarados decaídos pela decisão de piso.

A acusação segundo o relatório fiscal se pauta pelo seguinte:

6. Durante a auditoria foi verificado que o Centro Universitário de Araraquara - UNIARA, firmou em 31/03/2000 convênio com a FUNADESP -

Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular (ANEXO I), estipulando o pagamento de bolsas por esta fundação a docentes e/ou pessoal técnico-administrativo vinculados à UNIARA.

7. Também foi identificado um outro tipo de convênio para pagamento de bolsas, denominado “Campanha Adote um Atleta” (Anexo II).

Neste caso, celebrado entre a Associação São Bento de Ensino e vários esportistas, tendo como intermediária-anuente a FUNDESPO - Fundação de Amparo ao Esporte do Município de Araraquara.

8. A análise da contabilidade da empresa e dos documentos apresentados demonstrou que em ambos os casos trata-se de sistema triangular de pagamento de bolsas. Ou seja, a Associação São Bento de Ensino, mantenedora da UNIARA, passa às Fundações acima os valores a serem pagos a título de bolsas de estudo aos docentes, técnicos e esportistas vinculados à UNIARA e as Fundações apenas repassam esses valores aos destinatários finais.

9. Da auditoria realizada, além de ficar demonstrado que quem verdadeiramente custeia todas as bolsas de estudo/pesquisa é a Associação São Bento de Ensino, restou claro que essas bolsas são uma forma de remuneração de segurados empregados a seu serviço, tratando-se assim de fato gerador de contribuições destinadas à Seguridade Social e aos Terceiros.

Nesse sentido, o art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição a totalidade de rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinado a retribuir o trabalho, qualquer se seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, que pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregado.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento, lavrando-se o auto de infração, e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, independente da ação judicial manejada, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a

verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Nesse sentido, aduz a recorrente que a quebra da relação jurídica entre a contribuinte e a recebedora dos valores destinados à bolsa de estudos teria que ter sido melhor detalhada pela fiscalização, indicando que a fraude não se presume, mas sim se prova, e nada teria sido comprovado nos autos da Ação Fiscal Especial, nem mesmo nos autos da NFLD, e assim não poderia mesmo ficar, pois, mesmo que existente e comprovada a fraude. Segundo suas alegações, faltou existência de fraude nas relações entre Associação São Bento de Ensino, FUNDESPORT e FUNADESP.

Realmente, a relação triangular entre as entidades citadas é de fato sofisticada do ponto de vista operacional, senão vejamos o relatório fiscal que apurou diversos pagamentos tanto de atletas, como de comissão técnica, bem como de despesas havidas com as atividades da equipe de basquete:

21. Isto ensejou uma Diligência Fiscal à FUNDESPORT para exame da destinação dada aos recursos. A Diligência foi realizada com base no Mandado de Procedimento Fiscal n.º O9354872D00 (ANEXO II). Documentos e esclarecimentos foram solicitados através dos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD lavrados em 01/02/2007 e 06/02/2007

(ANEXO II).

22. A FUNDESPORT, em atendimento aos Termos de Intimação, apresentou os seguintes documentos: Contratos de "Adoção de Atletas" da equipe de basquete masculino adulto, Comprovantes dos depósitos feitos em sua conta-corrente pela Associação São Bento de Ensino com a finalidade de pagamento de "bolsas de estudo" aos atletas do basquete masculino adulto, Comprovantes dos depósitos das "bolsas de estudo" feitos pela FUNDESPORT nas contas-correntes dos atletas e a lista dos beneficiários com os respectivos valores, mês-a-mês (por amostragem no ANEXO II).

23. Da análise dos documentos apresentados e das informações prestadas pela FUNDESPORT, constou-se que os valores registrados mensalmente pela Associação São Bento de Ensino como Doação/Patrocínio à FUNDESPORT, são repassados aos integrantes (jogadores e comissão técnica);

24. Este mecanismo de pagamentos está previsto em contratos firmados entre a Associação São Bento de Ensino e cada um dos jogadores e dos membros da comissão técnica (denominados atletas). Segundo os contratos, as "bolsas de

estudo" teriam como objetivo dar a esses atletas condições para desenvolver e aperfeiçoar suas técnicas esportivas. A Fundesport figura neles apenas como "Intermediária-Anuente" no repasse dos valores, enquanto a Associação São Bento de Ensino aparece como "Adotante" e os atletas como "Adotados".(ANEXO II).

25. Uma observação mais acurada revela a realidade oculta. Por estes "Contratos de Adoção" e pelo sistema triangular de pagamentos:

a) Os atletas "Adotados" são figuras expressivas do esporte nacional, conhecidos em todo o Brasil e alguns até fora dele (citamos como exemplo o Pipoka, ex-jogador da Seleção Brasileira de Basquete e da NBA). Jogam na equipe de basquete da UNIARA ou fazem parte de sua comissão técnica.

Certamente, pode-se dizer que as técnicas destes esportistas estão em nível de excelência e que eles não precisam receber "Bolsas de Estudo" para desenvolver aquilo que já têm em grau máximo (ANEXO III).

b) A empresa "Adotante", a Associação São Bento de Ensino, é a mantenedora da UNIARA, dona de uma das equipes de basquete mais conhecidas do Brasil, e que já se sagrou vice-campeã paulista e brasileira. O dirigente máximo desta equipe é o sr. Fernando Mauro, pró-reitor administrativo da UNIARA, ex-vice Presidente da Federação Paulista de Basquetebol e atual Presidente da NLB - Nossa Liga de Basquete (liga fundada por Oscar, Paula, Hortência e Janete com o objetivo de profissionalização do basquete). A equipe de basquete leva o nome da UNIARA a todos os rincões deste Brasil, servindo de poderoso instrumento de propaganda e marketing para a Instituição de Ensino (ANEXO III).

c) As "Bolsas de Estudo" nada mais são do que a remuneração de atletas (o que inclui jogadores e comissão técnica) que se dedicam de forma integral ao esporte e retiram dele seu sustento. São regamente remunerados (vide exemplos abaixo) porque prestam relevantes serviços à UNIARA, divulgando com seus jogos e resultados o nome desta Instituição de Ensino em todos os meios de comunicação. Despiendo que a tradição dos valores seja feita pela FUNDESPORT, pois não passa de mera intermediária: o custeio é da Associação São Bento de Ensino, mantenedora da UNIARA, como demonstram os documentos (ANEXO II). O poder de comando da equipe fica a cargo do Pró-Reitor Administrativo e Diretor do Basquete da UNIARA, sr. Fernando Mauro.

Os atletas estão sujeitos ao cumprimento de regras pré-estabelecidas, subordinando-se à direção da equipe, como preceituam as cláusulas 45, 5a e 73 do "Contrato de Adoção" (ANEXO II).

Seguem alguns exemplos da remuneração mensal - "bolsa de estudos" - de atletas "adotados" (todos os valores, mês-a-mês, podem ser vistos no ANEXO IV):

Julho de 2002

Antônio José Paterniani (Tonzé) - Técnico R\$10.000,00

Arnaldo de Souza Moreira Filho (Arnaldinho) - Jogador R\$ 9.000,00

João José Vianna (Pipoka) - Jogador R\$ 8.500,00

Márcio Faria de Azevedo - Jogador R\$ 7.350,00

Rodrigo de Camargo Santana ~ Jogador R\$ 300,00

João Paulo Borin - Comissão Técnica RS 5.500,00

(...)

26. Destaque deve ser dado ainda à resposta do Presidente da FUNDESPORT, Sr. Luiz Antônio Azevedo, à indagação apresentada no TIAD de 06/02/2007 (ANEXO II). Questionado sobre quem era o responsável por definir os jogadores e a comissão técnica da equipe de basquete, assim como os valores a serem pagos aos mesmos, explica (ANEXO II):

*"...tanto a montagem da equipe, como os valores a serem pagos a cada um dos atletas e comissão técnica era de responsabilidade da empresa mantenedora."*

27. O consectário do que foi demonstrado nos itens anteriores (remuneração pela prestação habitual de serviços e subordinação) é o enquadramento dos atletas como segurados empregados, vinculados à Associação São Bento de Ensino. Os valores por eles recebidos devem ser tributados, já que se trata de salário de contribuição, nos termos do já citado art. 28, I da Lei 8.212/91.

Conforme verificado pela decisão de piso, a análise contábil das receitas e das despesas envolvidas apontaram que a Associação São Bento de Ensino, ora recorrente, assumiu bem mais que as cotas de patrocínio formalmente firmados através da campanha de adoção de atletas, e que representariam formalmente mera "bolsa de estudo" ofertada aos jogadores contratados. a subsistência dos jogadores contratados.

Está evidenciado em análise dos seus registros contábeis que eram dela também as despesas de transporte nas viagens, aluguéis de moradia para os atletas, uniformes e assistência médica para os jogadores contratados. Na verdade ficou demonstrado pela análise das rubricas contábeis que ela assumia todas as despesas de manutenção da equipe de basquetebol, para além das verbas vertidas a título de participação na campanha "adote um atleta", não havendo qualquer registro de despesas assumidas pelas outras entidades. Competia a ela também arcar com a segurança e arbitragem e a propaganda e publicidade dos eventos realizados, dentre outras.

O agente fiscal não declarou irregular o vínculo empregatício em relação ao direito trabalhista, mas sim perante a norma previdenciária entre as partes envolvidas, tendo em vista que descaracterizou uma operação jurídica que configura em si a possibilidade de incidência da norma tributária. Nesse sentido, o § 2º, do art. 229 do Decreto nº 3.048/1999, dispõe o seguinte:

*"§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado".*

Com isso, o segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social- RGPS qualificado com "segurado empregado" não é aquele definido no art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, mas, sim, a pessoa física especificamente conceituada para fins previdenciários no inciso I, do art. 12, da Lei nº 8.212, de 1991, assim descritas:

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

I - como empregado:

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

Portanto, sem razão a recorrente, uma vez que a fiscalização detém competência para analisar a situação fática jurídica de cada caso, baseada em provas e indícios, e determinar,

conforme as normas vigentes, a relação de vínculo empregatício para fins de incidência tributária, e tão somente para esse fim, não havendo correlação com a esfera judicial, salvo se essa segunda determinar situação diversa do entendimento fiscal.

Com visto acima o art. 12, inciso I, item "a", da Lei nº 8.212, de 1991, incide os seguintes requisitos para caracterizar para fins da legislação previdenciária, sendo aquele **que presta serviço** de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter **não eventual, sob sua subordinação** e **mediante remuneração**, inclusive como diretor empregado. Imperioso, portanto, o princípio da **primazia da realidade**.

A fiscalização, portanto, aplicou a interpretação da primazia da realidade, apesar da tentativa da recorrente de afastar a acusação fiscal de relação jurídica na operação realizada e de pagamentos efetuados.

Os mesmos elementos são citados na legislação previdenciária para sua caracterização. Confira-se o quanto disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, introduzido pelo Decreto nº 3.048/99. sobre o assunto:

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

Pessoas físicas.¹

I - como empregado:

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

Como se não bastasse todas as informações levantadas pela auditoria da Receita Federal, a diligência fiscal realizada após decisão de piso encontrou outros elementos de convicção da operação realizada, a fim de evitar a tributação devida, conforme já relatado anteriormente:

II - Atos de Gestão e Gastos - diligência na Associação São Bento de Ensino:

- Relaciona rubricas contábeis extraídas da contabilidade da notificada,

identificando outras além das classificadas como de doação/patrocínio desportivo, relacionadas com a manutenção da atividade desportiva, que somadas perfazem um montante de R\$ 1.142.224,72 (Um milhão, cento e quarenta e dois mil, duzentos e vinte e quatro reais e setenta e dois centavos); pelos títulos das rubricas, identifica que a empresa notificada arcara também com os ônus das viagens, alugueis para atletas, uniformes, assistência médica, refeições e outras; identificou ainda lançamento em rubrica denominada "manutenção assoc. Araraquara. De basquetebol" que alberga montantes para sobrevivência daquela associação desportiva, ratificados nos livros contábeis da associação de basquete como únicos recursos angariados por ela;

De posse dessas indicações fiscais, a recorrente não obrou inclusive demonstrar a as contrapartidas do suposto patrocínio, ou seja, a Associação São Bento teria que proveito das suas cotas de divulgação do patrocínio proporcionado? Quais os ganhos de financiar tais operações de alto custo mensal? Detalhe importante para verificar a potencial contrapartida das verbas aplicadas. Levando em consideração que a associação é uma instituição de ensino e que poderia ter em troca matrículas em sua instituição qual o seu ganho na divulgação da imagem pelo investimento na equipe? Inexiste correlação de convicção factível para entender que os patrocínios seriam de maneira pura e simples sem contrapartidas da ação proporcionada. Não que caiba ao julgador avaliar esses elementos, mas, também, é importante destacar a iniciativa

praticada do ponto de vista de argumento da própria recorrente que aduz que, por exemplo, a empresa LG patrocinaria o São Paulo Futebol clube e não teria correlação com seus jogadores. De fato não há correlação, mas sabe-se que a empresa LG comercializa diversos produtos eletrônicos e que tem retorno de suas ações publicitárias a partir da divulgação de sua marca. Nesse sentido, não foi apontado pela contribuinte os resultados obtidos dos patrocínios realizados.

Ainda, foi indicada outras conclusões importantes para a configuração da apuração das contribuições sociais devidas, em clara evidência de desvirtuamento das supostas bolsas concedidas aos atletas e comissão técnica, incluindo instrumento particular de convênio . entre o *CENTRO UNIVERSTÁRIO DE ARARAQUARA - UNIARA e a FUNDAÇÃO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DO ENSINO SUPERIOR PARTICULAR - FUNADESP* com a finalidade de "concessão de Bolsas de Estudo e Pós-Graduação, em nível de especialização, mestrado, doutorado e pós-doutorado, de Execução e Projetos de Pesquisa (...). De posse dessas alegações, não restou configurado quais pesquisas foram e são realizadas de maneira a explicar todo o investimento. Quais graduações os atletas cursavam e quais cursos eram destinados a eles!

Que essas instituições desenvolveram importantes pesquisas e trabalhos não restam dúvidas, são instituições de longa data desde a década de 90 que existem ou foram constituídas a partir de uma unidade a propagar o ensino e desenvolvimento de pesquisa. O problema de fato é o caso dos autos, onde essas pesquisas tiveram impactos aos bolsistas, e quais deles estavam destinados a desenvolver as atividades além das práticas de esporte?

Sendo assim, diante das dúvidas trazidas no relatório fiscal sobre a efetividade dos pagamentos, carregada com a acusação de que o procedimento adotado pelo contribuinte teria a intenção de maquiagem um benefício ofertado pela legislação, entendo que nem foram comprovados os pagamentos realizados, e nem foi atacado o mérito sobre acusação fiscal de realizado um procedimento que tinha a intenção de lesar o fisco.

O julgador administrativo não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo estabelecer uma análise a partir do cotejamento de elementos que possam formar sua convicção ao caso concreto.

Nesse sentido, acompanho a decisão de primeira instância, já que a prova do direito é de quem alega e nesse caso, caberia à recorrente apresentar as provas de sua alegação, uma vez que em processo tributário o ônus da prova é do contribuinte, quando acusado. Fato esse que não ocorreu.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão n.º 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

Assim, não assiste razão a recorrente.

### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, não acolhendo as preliminares arguidas, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo as disposições do crédito fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator