



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721410/2012-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.337 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2021
Recorrente INSTITUTO SANTANENSE DE ENSINO SUPERIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 31/12/2009

LEI TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para decidir sobre a constitucionalidade da lei tributária. Súmula CARF nº 2.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Não se conhece de matéria preclusa no julgamento do recurso voluntário.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO.

Não cabe sobrestamento do processo na ausência de previsão legal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

Não padece de nulidade a decisão de piso que, a par de ter deixado de conhecer a matéria submetida à apreciação do poder judiciário, enfrenou e decidiu as questões diferenciadas suscitadas na impugnação.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDO.

Integra o salário-de-contribuição dos segurados os valores pagos pela empresa a título de bolsa de estudos concedida a empregado e seus familiares, sem a observância da legislação específica.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DESPESAS DE VIAGENS. PAGAMENTOS NÃO IDENTIFICADOS

Exclui-se do computo do salário as despesas com viagens comprovadas e os pagamentos cuja causa ficou identificada pelas provas apresentadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da matéria submetida à apreciação do poder judiciário e da matéria preclusa. No mérito, por maior de votos, em dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo dos autos de infração objeto do presente processo, naquilo que seja pertinente, os pagamentos sem causa e as despesas com viagens reputadas comprovadas no voto. Vencidos os conselheiros Wesley Rocha e Letícia Lacerda de Castro que em maior extensão deram provimento parcial para exclusão da rubrica bolsa de estudos.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paulo César Macedo Pessoa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Mauricio Vital, Wesley Rocha, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (suplente convocado(a)), Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do Acórdão n.º 1650.071- 14ª Turma da DRJ/SP1, verbis:

1. O presente processo administrativo é constituído por quatro Autos de Infração (AI), lavrados pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, relativos a contribuições sociais devidas no período de 01/01/2007 a 31/12/2007:

- **DEBCAD n.º 37.304.0610** AIOP onde foram apurados valores referentes a contribuições devidas à Seguridade Social: parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), previstas no art. 22, incisos I, II e III, da Lei 8.212/91, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais e, ainda, as contribuições incidentes sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho e associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional a título de patrocínio. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 7.484.070,53 (sete milhões, quatrocentos e oitenta e quatro mil, setenta reais e cinquenta e três centavos) consolidado em 22/06/2012.
- **DEBCAD n.º 37.304.0628** AIOP onde foram apurados valores referentes às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração paga aos empregados. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 1.421.100,41 (um milhão, quatrocentos e vinte e um mil, cem reais e quarenta e um centavos), consolidado em 22/06/2012.
- **DEBCAD n.º 37.304.0636** AIOP onde foram apurados valores referentes às contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, não descontados pela empresa das remunerações pagas aos mesmos. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 237.411,44 (duzentos e trinta e sete mil, quatrocentos e onze reais e quarenta e quatro centavos), consolidado em 22/06/2012.
- **DEBCAD n.º 37.304.0601**– AIOA onde foi aplicada a multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no art.32, inciso IV, e § 5º, da Lei 8.212/91 (omissão de contribuições nas GFIP). A multa

aplicada corresponde ao montante de R\$ 420.451,20 (quatrocentos e vinte mil quatrocentos, cinquenta e um reais e vinte centavos)

1.2. Foi informado no Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 87/120), embora a autuada alegue ter direito à isenção prevista no art. 195, parágrafo 7º da Constituição Federal, jamais obteve junto ao órgão competente o Ato Declaratório de Isenção de Contribuições Previdenciárias, que de acordo com a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, objeto do presente lançamento (01/2007 a 12/2007), era necessário para o gozo da referida isenção (art. 208, parágrafos 1º e 2º, do Decreto nº 3.048/99).

1.3. Os valores apurados foram considerados como não declarados em GFIP, tendo em vista que a autuada informou indevidamente, nas GFIP apresentadas, que se enquadrava no Código FPAS 639, utilizado para as entidades isentas, o que ocasionou a omissão de contribuições devidas (quota patronal), inclusive às devidas a terceiras entidades.

1.4. Em todas as competências a multa resultante do cálculo da somatória da multa de mora de 24% (art. 35, inc. II, alínea “a”, da Lei 8.212/91) com a multa pelo descumprimento de obrigação acessória (art. 32, inc. IV e §. 5º, da Lei 8.212/91) mostrou-se mais benéfica ao contribuinte, em relação à multa de ofício de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/95, com aplicação a partir da Lei 11.941/2009, conforme Demonstrativo de Comparação das Multas planilha anexas, razão pela qual foi aplicada a multa vigente à época dos fatos geradores (multa de mora de 24%, por descumprimento da obrigação principal e a multa por descumprimento de obrigação acessória por omissão de remunerações e contribuições previdenciárias nas GFIP (AIOA CFL 68).

1.5. Tendo o sujeito passivo se enquadrado, indevidamente, como entidade isenta, informando nas GFIP o código FPAS 639, conforme acima mencionado, deixou de informar como devidas as contribuições previdenciárias, o que configura, em tese, a conduta típica prevista no inciso III, do art. 337A, do Decreto Lei nº 2848/40, razão pela qual foi emitida Representação Fiscal Para Fins Penais – Processo nº 19515.721409/2011-33, apensado ao presente processo.

DA IMPUGNAÇÃO

2. Dentro do prazo regulamentar, a Notificada contestou o lançamento através do instrumento de fls. 4376/4396, alegando em síntese:

2.1. que a presente notificação não deve prosperar uma vez que foi lavrada contra uma entidade que não se encontra obrigada ao recolhimento de contribuições previdenciárias em razão da imunidade a que faz jus;

2.2. que embora a fiscalização entendeu pelo não cumprimento dos requisitos previstos no art. 55 da Lei 8.212/91 (ausência de CEBAS, existência de débitos perante a Previdência Social e suposto desvio de finalidade das atividades da entidade), o fato é que possui duas ações judiciais em que se discute e foi conhecido o seu direito à imunidade das contribuições sociais, nas quais foram analisados os requisitos da Lei 8.212/91 e, atualmente, da Lei 12.101/09;

2.3. que na Ação Declaratória nº 004558611.1999.4.03.6100, distribuída perante a Justiça Federal de São Paulo, a fim de que se fosse reconhecida a imunidade do art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, afastando-se as abusividades do art. 55 da Lei 8.212/91, embora não tenha havido sentença favorável à autora, foi interposto recurso de apelação que foi parcialmente provido para

reconhecer referida imunidade, o que deu causa a interposição de Agravo Regimental que aguarda julgamento;

2.4. que, posteriormente, distribuiu a Ação ordinária n.º 3989252.2008.4.01.3400, perante a Justiça Federal de Brasília, a fim de ver reconhecida sua imunidade prevista nos arts. 150 e 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, em razão da MP 446/2008 e da edição da Lei n.º 12.101/09 que revogou o art. 55 da Lei 8.212/91, onde lhe foi proferida sentença integralmente favorável, razão pela qual foi interposto Recurso de Apelação pela União, que aguarda julgamento pelo TRF da Primeira Região;

2.5. portanto, ao contrário do que pretende fazer crer a fiscalização, a Impugnante tem reconhecido (por decisão judicial) o seu direito à imunidade constitucional e não está obrigada ao recolhimento da contribuição patronal e das contribuições devidas a Terceiros; devendo ser salientado que o suposto desvio da atividade, bem como o eventual pagamento de despesas do Reitor da Instituição foram analisados e afastados nas referidas Ações judiciais;

2.6. que o contrato de locação de imóvel do Sport Club Corinthians, ao contrário do alegado pela fiscalização, não pode ser caracterizado como desvio de finalidade das atividades da instituição, pois a mesma necessita de imóveis que possuam estrutura adequada para exercer as suas atividades (assistência social e educação), inexistindo qualquer vedação legal quanto à locação de imóveis por entidades beneficentes;

2.7. que o lucro obtido pelo Sport Club Corinthians não tem o condão de descaracterizar a atividade exercida pela impugnante, bem como desvirtuar a sua natureza como entidade não filantrópica e, eventual, lucro obtido pela locadora com o contrato em questão, o que não é o caso, também não descaracterizaria sua natureza de entidade filantrópica, pois somente é vedado a distribuição do lucro e não a aferição deste, o qual deverá ser utilizado para investimento na atividade da instituição;

2.8. que também é equivocada a argumentação da fiscalização em relação à concessão de bolsas de estudo do “Campus Corinthians”, pois sempre foi oferecido o número de bolsas a que era obrigada, ou seja, o correspondente a pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta, conforme dispõe o art. 3º, inciso IV, do Decreto n.º 2.536/98, vigente à época do exercício de 2007.

2.9. que a Impugnante vem pagando os seus débitos previdenciários, parte dos segurados, através da compensação com o SISFIS e já quitou, integralmente, o exercício de 2007, razão pela qual é indevida a autuação no que concerne ao débito de R\$ 234.411,44 (duzentos e trinta e quatro mil quatrocentos e onze reais e quarenta e quatro centavos) inscrito no DEBCAD n.º 37.304.0636; correspondente às contribuições previdenciárias de segurados;

2.10. que a fiscalização afirma ser devida a contribuição previdenciária concernente aos serviços prestados por contribuintes individuais como exemplo, “Serviços Prestados por Pessoa Física”, “Despesas com Despachante”, entre outros, sem, entretanto, comprovar que as operações objeto da autuação referem-se a serviços prestados à Impugnante, bem como não mencionou se referidos serviços encontram-se elencados nas hipóteses de dispensa de retenção, prevista no art. 120 da IN SRF n.º 971/09; 2.11. que a fiscalização em razão da sua gana arrecadatória, baseou-se em dispositivos da Lei 9.394/96, de maneira equivocada, com o objetivo de tributar benefícios concedidos aos empregados da Impugnante e seus familiares, relativos à concessão de bolsas de estudos de graduação e pós-graduação, que, conforme dispõe o art. 22,

parágrafo 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/91, não sofrem incidência de contribuições previdenciárias;

2.12. que a maior parte das despesas de viagens, consideradas como remunerações pela fiscalização, está comprovada pela documentação anexa:

a) no ano de 2007, conforme histórico de filantropia (doc 08), a impugnante precisa realizar diversos procedimentos perante o CNAS, a fim de retificar equívocos em seus certificados, razão pela qual nos meses de abril e junho, foi necessário o deslocamento dos mesmos até Brasília, o que originou as despesas nos valores de R\$ 1639,52, R\$ 9.785,96 e R\$ 8.644,54 (doc. 09);

b) posteriormente, nos meses de outubro e novembro de 2007, foi necessário o deslocamento de funcionário para o protocolo de documentos no Distrito Federal (doc. 10) o que ocasionou as despesas nos valores de R\$ 2.000,00 (dois mil reais) e R\$ 1.036,44 (mil reais trinta e seis reais e quarenta e quatro centavos) (doc. 11);

2.13. que as operações realizadas entre a Impugnante e a Fundação Leonildo Alegretti destinaram, exclusivamente, ao pagamento de despesas da Impugnante, conforme já havia verificado a fiscalização através do Mandado de Procedimento Fiscal, conforme documento juntados aos autos (doc. 12 a 26);

2.14. que a fiscalização imputou multa pelo descumprimento de obrigação acessória, DEBCAD nº 37.304.0601, diante do suposto erro de preenchimento de GFIP com código de instituição imune e ausência de declaração de supostas remunerações, entretanto, conforme foi demonstrado e comprovado nesta impugnação, as autuações ao infundadas tendo em vista que: a) é uma entidade beneficente que faz jus à imunidade prevista no art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal, b) não tomou serviços de contribuintes individuais e c) entregou à fiscalização os documentos cabais a comprovar sua defesa; 2.15. que, portanto, a impugnante não agiu com dolo ou fraude a ensejar a multa de ofício por descumprimento de obrigações acessórias, razão pela qual o DEBCAD nº 37.304.0601 deverá ser integralmente cancelado;

2.16. que, ainda, diante da ausência de má-fé pela Impugnante, faz-se mister a redução da multa para 2% (dois por cento), percentual mínimo previsto no art. 32A da Lei nº 8.212/91.

As razões da impugnação foram apreciadas e refutadas pela decisão de piso. Por oportuno, transcrevo a ementa da respectiva decisão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

DISCUSSÃO JUDICIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. RENÚNCIA

A propositura de ação judicial antes do lançamento implica renúncia ao contencioso administrativo no tocante à matéria em que os pedidos administrativo e judicial são idênticos, devendo o julgamento ater-se à matéria diferenciada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. DESPESAS DE VIAGENS. PAGAMENTOS NÃO IDENTIFICADOS

Considera-se salário-de-contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28, I, da Lei 8.212/91.

Integram o salário-de-contribuição dos segurados os valores pagos pela empresa a título de bolsa de estudos concedida a empregado e seus familiares, sem a observância da legislação específica, as demais despesas viagens não comprovadas e os pagamentos a beneficiário não identificados

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.

Tendo a empresa remunerado segurados empregados e contribuintes individuais com verbas integrantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, I, II e III, da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS EMPREGADOS.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados a seu serviço, mediante desconto na remuneração, e recolher os valores aos cofres públicos, conforme prevê o art. 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa é obrigada a arrecadar e recolher as contribuições dos segurados contribuintes individuais, descontando-as da respectiva remuneração, sendo que o desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de recolher ou arrecadou em desacordo com a legislação. Art. 4º da Lei 10666/03 c/c art. 33, § 5º, da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CFL 68.

Prática infração a empresa que não informar em GFIP todos os dados relacionados a fatos geradores, bases de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária, conforme dispõe o art. 32, inciso IV, e § 5º, da Lei 8.212/91.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada, em 07/10/2013 (e-fls. 5219), a interessada apresentou recurso voluntário (e-fls. 5220 e ss), em 06/11/2013, reiterando os argumentos da impugnação, bem como afirmando ter impugnado integralmente a exigência, requerendo, ao final:

Por todo o exposto, requer seja dado integral provimento ao recurso para o fim de se anular as autuações como medida de Direito. Caso não seja este o entendimento desta douda Segunda Seção, alternativamente, requer:

- a) seja cancelado o lançamento relativo às contribuições patronais por conta da precedente prejudicialidade material da controvérsia acerca da imunidade instaurada perante o Poder Judiciário, ou, alternativamente, a imediata suspensão do andamento do presente feito até a certificação do trânsito em julgado das ações judiciais precedentes que guardam manifesta e inafastável relação de prejudicialidade em relação a estes autos, com fundamento na aplicação subsidiária do art. 265, IV, 'a' do CPC;
- b) Caso ainda assim não entenda esta Egrégia Segunda Seção, seja determinada a lavratura de novo lançamento nos moldes do art. 63 da Lei 9.430/96;
- c) Anular as exigências relativas ao item II.a, por ausência de motivação, uma vez que o Recorrente expressamente manifestou-se acerca do tema, conforme descrito no item 2.7 da decisão recorrida, alternativamente, seja-lhe atribuída a solução adotada nos itens 'a' ou 13', tendo em vista tratar-se de contribuição previdenciária patronal;
- d) Quanto ao item II.b das razões recursais, igualmente anulado o lançamento, eis que a contribuição exigida proporcionalmente ao custeio de bolsas de estudo trata-se de hipótese de não incidência conforme reiterada e atual jurisprudência administrativa e judicial iterativas; em relação as despesas viagens restou demonstrado que tais despesas destinam-se unicamente ao custeio da atividade do Recorrente, eis que regulada por órgão da administração pública direta da União Federal com sede em Brasília no Distrito Federal; em relação a despesa sem causa/beneficiário não identificado, em que houve a desconsideração das operações com a Fundação Leonídio Alegretti, para considerá-las como pagamentos a segurado contribuinte individual, as despesas restaram demonstradas - caso contrário, em razão da própria caracterização como pagamento a contribuinte individual, seja aplicada a mesma solução em relação aos subitens 'a' ou 'b' dos presentes pedidos, uma vez que, nesta condição a contribuição previdenciária passa a ter status de contribuição patronal, portanto alcançada pela prejudicialidade própria da imunidade;
- e) Por fim, seja determinado o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na Taxa Selic, sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração.

O julgamento foi convertido em diligência, ao teor da Resolução 2301-000.523 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (e-fls. 5259 e ss), com o propósito de serem analisados os documentos apresentados com a impugnação, implicando a juntada do Relatório Fiscal de e-fls. 5446, que assim concluiu:

Temos, portanto, como resultado da presente diligência:

- Considerados comprovados os débitos referentes a Despesas de Viagens ("item 1" do Relatório anterior);
- Consideradas comprovadas as causas das transferências realizadas para a Fundação Leonídio Allegretti, e compatíveis com o desenvolvimento de suas atividades ("item " do Relatório anterior, complementado pelo "item 1" deste relatório).

Voto

Conselheiro Paulo César Macedo Pessoa, Relator.

Do Conhecimento

Não conheço das alegações pertinentes à condição de entidade imune por se tratar de matéria submetida à apreciação judicial. Ainda que tenha sobrevivendo o trânsito em julgado,

beneficiando no todo ou em parte o sujeito passivo, caberá à unidade preparadora dar o devido cumprimento. Inteligência da Súmula CARF nº 1, que vincula esse colegiado.

Não conheço da alegação de que o lançamento deveria ter sido formulado nos moldes do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996. Trata-se de matéria preclusa, não suscitada em sede de impugnação, insuscetível de conhecimento por esse colegiado.

Conheço das demais matérias do recurso.

Das Preliminares

Rejeito a preliminar de sobrestamento do feito, até decisão final do processo judicial, por falta de previsão no âmbito da legislação do Processo Administrativo Fiscal.

A decisão recorrida reputou não impugnada a exigência em relação aos créditos lançados, originados dos pagamentos de despesas do reitor (diretor presidente), dos pagamentos realizados a cooperativas de trabalho e dos pagamentos de patrocínio, promoções e licenciamento a clubes de futebol profissional (Sport Club Corinthians e Salto Futebol Clube). A Recorrente suscita preliminar de nulidade da decisão de piso, ao argumento de que a matéria teria sido contestada, o que restaria caracterizada pela argumentação deduzida na impugnação de modo a caracterizar que tais pagamentos não descaracterizariam a condição de entidade imune.

Com efeito, não vejo nulidade a ser sanada. A decisão de piso limitou-se a julgar as questões diferenciadas e, nesse aspecto, limitou-se a considerar não impugnado os fatos descritos no REFISC. Cumpre observar que toda a fundamentação da exigência tendente ao não reconhecimento da imunidade invocada na impugnação, como é o caso do referido contrato de locação e das despesas do reitor, que a teria descaracterizado, ao juízo da autoridade lançadora, abarca a matéria submetida à apreciação do poder judiciário, e não foi conhecida nesse voto.

Do Mérito

Vencidas as preliminares, passo à análise do mérito do recurso.

Das Bolsas de Graduação

A recorrente questiona a exigência de contribuições sociais incidentes sobre bolsas de estudo para graduação, pagas a funcionários e dependentes, reiterando os termos da impugnação, já enfrentados e refutados pela decisão de piso, cujos fundamentos, na parte que acolho e adoto como razões de decidir, seguem transcritos:

4.20. Em relação ao lançamento referente às verbas paga a título de bolsa de estudo, a impugnante alega que a fiscalização baseou-se em dispositivos da Lei 9.394/96, de maneira equivocada, com o objetivo de tributar benefícios concedidos aos empregados da Impugnante e seus familiares, relativos à concessão de bolsas de estudos de graduação e pós-graduação.

4.21.. A questão trata, portanto, do oferecimento ou não à tributação de verbas pagas pela empresa, na forma de bolsas de estudo a seus empregados e familiares.

4.22. O deslinde da controvérsia passa pela definição e delimitação do conceito de salário-de-contribuição, instituto próprio do direito previdenciário. Assim define-o a Lei de Custeio da Previdência Social – Lei nº 8.212/91, na redação outorgada pela Lei nº 9.528/97, confira-se:

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

I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

4.23. No mesmo sentido prevê o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em seu art. 214, inciso I.

4.24. Da análise do quanto disposto conclui-se que a legislação previdenciária, ao expressar o conceito de salário-de-contribuição, deu-lhe contorno bem amplo capaz de albergar a totalidade dos rendimentos pagos "a qualquer título", adequando-se ao texto constitucional, que por sua vez dita a mesma regra. Ainda uma vez, confira-se:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

(...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

4.25. Portanto, o legislador entendeu que quando determinada verba salarial devesse ser excluída da base de cálculo, expressamente assim o fez, por meio da lei. No âmbito previdenciário tais hipóteses encontram-se arroladas no parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

4.26. Neste diapasão, a Lei nº 8.212/91, que concede a isenção, prevê as rubricas que não integram o salário-de-contribuição, de forma exaustiva arroladas no § 9º do art. 28, como se depreende do próprio texto daquela regra permissiva, não se podendo ampliar a sua interpretação em decorrência do previsto no CTN:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente:** (destaquei)

(...)

30. Relevante salientar o estabelecido no § 10 do artigo 214 do RPS:

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis. (d.n.)

4.27. Destarte, toda e qualquer parcela salarial, com exceção das hipóteses previstas no rol do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, integra o salário-de-contribuição para todos os efeitos, incidindo a contribuição previdenciária, independentemente da forma de pagamento.

4.28. Assim, segundo dispositivo da alínea “t”, parágrafo 9º, artigo 28 da Lei nº 8.212/91, in verbis:

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

(...)

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

4.29. Observa-se que as verbas excluídas correspondem a valores referentes a planos que visem à **educação básica e cursos de capacitação e qualificação profissionais dos próprios empregados**, vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. O legislador, atendendo a interesses sociais e econômicos da coletividade como um todo, visando elevar o nível educacional da mão-de-obra do trabalhador brasileiro, entendeu por bem excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias, referidos gastos educacionais, embora os mesmos tenham nítida natureza salarial (contra-prestacional), já que constituem em um ganho indireto do trabalhador.

4.30. Cabe salientar que, neste sentido, é obvio que o valores referentes às bolsas de estudo concedidas pela empregador, no caso em questão, aos parentes (filhos, cônjuge, por exemplo) dos seus funcionários, não visam à capacitação e qualificação profissional dos próprios empregados e tampouco, estão vinculadas às atividades da empresa.

4.31. Desta forma, a natureza salarial das verbas pagas a título de bolsa de estudo aos parentes dos empregados, como base no conceito de remuneração do art. 28 da Lei 8.212/91, é clara, tendo em vista que se constitui em uma vantagem econômica ao trabalhador, auferida como retribuição ao trabalho prestado, caracterizando, assim, o recebimento de uma remuneração indireta.

4.32. Por outro lado, os valores pagos a título de bolsa de estudo concedida aos próprios empregados, correspondem à educação superior (nível superior e pós graduação), conforme reconhece a própria impugnante, na impugnação apresentada, e não se relaciona, portanto, à educação básica, assim entendida como o ensino fundamental e médio, nos termos da legislação citada acima. Assim, mesmo que se admita que a educação superior (graduação e pós graduação) estaria incluída no conceito de **cursos de capacitação e qualificação profissionais**, como alega a impugnante, obviamente, referidos cursos, necessariamente, deveriam **estar vinculados às atividades da empresa**, conforme determina a legislação.

4.33. Entretanto, na impugnação, em relação a este tópico, a impugnante somente faz alegações genéricas, citando dispositivos da Lei nº 9.394/96, com o conceito de educação básica e educação superior, sem comprovar se, de fato, as bolsas de estudo oferecidas correspondem a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às suas atividades 4.36. Desta forma, deve ser mantido integralmente o crédito apurado, originado dos pagamentos a título de bolsa de estudo concedida pela empresa aos seus empregados e seus parentes, pois é nítida a natureza remuneratória .

Dos Pagamentos Sem Causa

Das Despesas com Viagens

A Recorrente afirma que as despesas com viagens de diretores e funcionários referem-se a questões de seu interesse, como nos casos da regularização da situação do Instituto perante o CNAS em Brasília/D; afirma que *“as operações realizadas entre o Recorrente e a Fundação Leonídio Alegretti destinaram, exclusivamente, ao pagamento de despesas do próprio Recorrente, conforme até já havia verificado a fiscalização através do Mandado de Procedimento Fiscal”*.

Considerando os documentos apresentados pelo recorrente a fim de comprovar o alegado, o julgamento foi convertido em diligência, consoante relatório de e-fls. 5454, que reputou comprovadas as seguintes despesas com viagens:

- a) Viagens em abril e junho/2007 (despesas de R\$ 1.639,52, R\$ 9.785,96 e R\$ 8.644,54, “Doc. 9”): diretores do ISES deslocaram-se até Brasília/DF com o intuito de solucionar pendências junto ao CNAS;
- b) Viagens em outubro e novembro/2007 (despesas de R\$ 2.000,00 e R\$ 1.036,44, “Doc. 10”): deslocamento de funcionário também para Brasília/DF, a fim de realizar protocolo de documentos.

A diligência reputou comprovados, ainda, os pagamentos sem causa objeto de prova pelo sujeito passivo, a saber:

Item	Valor	Justificativa	Doc.
1	35.467,81	Pagt de diversas despesas como FGTS, contas de telefone, fornecedores, etc.	12
2	36.632,25	Pagt de verbas empregatícias e outras despesas como fornecedores e contas de energia	13
3	48.686,14	Pagto de acordos trabalhistas	14
4	110.216,74	Pagto de FGTS, despesas com fornecedores, etc.	15
5	108.729,19	Pagto de acordo trabalhista	16
6	66.592,72	Pagto de FGTS, conta de energia elétrica, despesas com fornecedores, etc.	17
7	58.488,14	Pagto de diversas despesas com fornecedores, energia elétrica, etc.	18
8	62.346,34	Pagto dos PIS e despesas com fornecedores	19
9	93.395,12	Pagto de FGTS, despesas com fornecedores, água, convênio de funcionários, etc.	20
10	95.190,36	Pagto de despesas com fornecedores, telefonia, energia elétrica, etc.	21
11	71.197,95	Pagto de despesas com fornecedores, serviços de advocacia, etc.	22
12	41.808,46	Pagto de FGTS, fornecedores, plano de saúde de funcionários, etc.	23
13	90.908,42	Pagto de impostos, fornecedores, etc.	24
15	103.510,15	Pagto de fornecedores, plano de saúde de funcionários, etc.	25
17	86.383,65	Pagto de FGTS, contas de energia e telefonia, despesas com fornecedores, etc.	26

Do exposto, considerando que o Relatório Fiscal da diligência está adequadamente fundamentado nas provas dos autos, manifesto-me pela exclusão do cômputo da infração dos referidos valores comprovados, a ser levada a efeito nos autos de infração: DEBCAD nº 37.304.0610 AIOP, DEBCAD nº 37.304.0628 AIOP, e DEBCAD nº 37.304.0601–AIOA .

A recorrente reputa indevida a exigência de multas pelo descumprimento de obrigações principais e acessórias, invocando a condição de entidade beneficente, o fato de não

ter tomado serviços de contribuintes individuais, e a não incidência de cota patronal sobre parcela de custeio de bolsas de estudo.

Com efeito, a condição de isenção em face da alegada imunidade é matéria submetida à apreciação do poder judiciário, e não foi conhecida nesse voto, inclusive para os efeitos as penalidades exigidas. Registro que a Recorrente não impugnou a exigência em relação aos créditos lançados, originados dos pagamentos de despesas do reitor (diretor presidente), dos pagamentos realizados a cooperativas de trabalho e dos pagamentos de patrocínio, promoções e licenciamento a clubes de futebol profissional (Sport Club Corinthians e Salto Futebol Clube). Assim, a exclusão de penalidades o pelo descumprimento de obrigações principais e acessórias fica limitada às despesas reputadas comprovadas, em sede de diligência, referidas nesse voto.

Do exposto, considerando, ainda, que as penalidades aplicadas, quais sejam quais sejam: multa de mora nos DEBCADs 37.304.0610 e 37.304.0636, pelo descumprimento de obrigação principal; multa de ofício no DEBCAD 37.304.0636 e, multa por descumprimento da obrigação acessória, objeto do DEBCAD 37.304.0601, na parte mantida nesse voto, estão em estrita conformidade com a legislação pertinente, em que foi assegurada, inclusive, a aplicação da penalidade mais benéfica, decorrente da MP, que alterou o art. 35 e introduziu o art. 35 na Lei 8.212/91; manifesto-me pela manutenção dessas exigências, admitidas apenas a exclusão das respectivas bases de cálculo das despesas reputadas comprovadas nesse voto.

Conclusão

Com base no exposto, voto conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da matéria submetida à apreciação do poder judiciário e da matéria preclusa; e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo dos autos de infração objeto do presente processo, naquilo que seja pertinente, os pagamentos sem causa e as despesas com viagens reputadas comprovadas nesse voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo César Macedo Pessoa