



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10580.728654/2009-18
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-004.007 – 2ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2016
Matéria CSP - Salário Indireto - Bolsa de estudos dependentes
Recorrente MÓDULO ADMINISTRACAO BAIANA DE CURSOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARTIGO 33, § 2.º DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 283, II, “j” DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar a fiscalização na administração previdenciária.

Constituem infrações à legislação previdenciária a não exibição de documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, ou a apresentação de livro ou documento que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira.

SALÁRIO INDIRETO - BOLSA DE ESTUDOS DEPENDENTES - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A destinação de bolsa de estudos aos DEPENDENTES do segurado empregado, não se encontra dentre as exclusões do art. 28, § 9º da lei 8212/91.

Até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, “t” da Lei 8212/91 trazendo expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, independente do tipo de curso ofertado.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Patrícia da Silva (Relatora), Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Patricia Da Silva - Relatora

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial do Contribuinte contra o Acórdão nº 2301-003.323, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

*ISENÇÃO PARA PLANO EDUCACIONAL.
INAPLICABILIDADE PARA VALORES QUE BENEFICIAM OS
DEPENDENTES DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES.*

A lei concede isenção para o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo, porém o benefício não se estende aos dependentes dos beneficiários.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Na origem, trata-se de Auto de Infração – **DEBCAD nº 37.256.963-3**, lavrado em 14/12/2009, que tem por objeto multa por descumprimento de obrigações acessórias por: 1 - não registrar na contabilidade os descontos que são concedidos nas mensalidades escolares dos filhos e/ou dependentes de seus empregados; 2 – por contabilizar como receitas apenas os valores efetivamente pagos pelos seus empregados pelo estudo de seus filhos/dependentes, desta forma, deixando omissos em sua contabilidade valores de incidência de contribuições previdenciárias e; 3 – não apresentar declaração relativa a outros vínculos para os empregados que recebem bolsa de estudo e que constam na GFIP com ocorrência 05 – Múltiplos Vínculos;

O valor consolidado do débito é de R\$ 13.291,66 (Treze mil, duzentos e noventa e um reais e sessenta e seis centavos), incluindo o principal, juros e multa de mora no percentual de 24%.

Tendo por base o pagamento de auxílio escolar a dependentes de empregados foram lavrados, ainda, os seguintes autos de infração: - **AI nº 37.256.960-9**, relativo a contribuições previdenciárias parte patronal; - **AI nº 37.256.961-7**, relativo a contribuições previdenciárias dos segurados; - **AI nº 37.256.962-5**, relativo a contribuições sociais de terceiros.

Por descumprimento de obrigações acessórias, foram lavrados os seguintes autos de infração: - **AI nº 37.256.964-1**, por ter deixado de incluir nas folhas de pagamento remunerações pagas a título de bolsas de estudos; - **AI nº 37.256.965-0**, por ter deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos empregados relativas às bolsas de estudos.

A impugnação apresentada pelo Contribuinte foi julgada improcedente pela 7ª Turma da DRJ/SDR, sendo mantido o crédito tributário em sua integralidade.

Inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário arguindo a ilegalidade do auto de infração e pleiteando a exoneração do crédito, ao qual foi negado provimento.

Contra a decisão, o Contribuinte interpôs Recurso Especial aduzindo a existência de divergência entre o acórdão recorrido e os Acórdãos nº 2402-003.897 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção e o Acórdão nº 2403-002.505, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, quanto à incidência da contribuição previdenciária sobre bolsa de estudos destinada a dependentes de empregados.

Aduz que os acórdãos paradigmas entenderam que a isenção das contribuições previdenciárias sobre bolsa de estudos visa atender o direito social à educação, razão pela qual se estende também aos dependentes de empregados, sendo considerado como um benefício para o trabalho. Diferentemente, o acórdão recorrido não se preocupou com a finalidade social do referido benefício, tratando-o meramente como verba remuneratória devida pelo trabalho do empregado.

Ao final, requer o provimento do recurso para que seja reconhecida a não incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudos destinadas a dependentes de empregados.

Com contrarrazões, subiram os autos para análise e voto.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patricia da Silva

O recurso interposto pelo Contribuinte observou os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

O objeto da matéria suscitada no presente Recurso Especial está diretamente relacionado com a discussão concernente à incidência de contribuição previdenciária sobre auxílio-educação a dependentes de empregados e, consequentemente, a inaplicabilidade da multa por descumprimento por obrigações acessórias.

Antes de adentrarmos na matéria de fundo, importante tecer alguns comentários sobre a disciplina da contribuição previdenciária e do salário-de-contribuição sob a ótica da Constituição Federal e da legislação vigente.

Como se sabe, a Constituição Federal disciplina expressamente a matéria em seu art. 201, § 11º, dispondo que **somente ganhos habituais incorporam o salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios**.

Referido dispositivo constitucional consagra o princípio da vinculação entre custeio e benefício, em matéria de incidência de contribuição previdenciária sobre parcelas pagas, no curso do contrato de trabalho, pelo empregador ao empregado.

Regulamentando a matéria, a Lei 8.212/91 define a incidência da contribuição previdenciária e define as verbas que integram o salário-de-contribuição, sendo consideradas como *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 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*, conforme art. 28, I.

Somente não haverá incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas de natureza nitidamente indenizatória ou assistencial, conforme dispõe o §9º, do supra citado artigo. Dentre elas, destacam-se as importâncias **recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário**, nos termos do art. 28, § 9º, letra “e”, 7, da Lei nº 8.212/91 e do art. 214, § 9º, inciso v, letra “j”, do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social).

Nesse sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal exclui a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas adicionais ao salário, pois **não há benefício para o segurado no momento da aposentadoria**. O Ministro Luis Roberto Barroso, no RE nº 593.068, afirmou que “o conjunto normativo é claríssimo no sentido de que a base de cálculo para a incidência da contribuição previdenciária só deve computar os **ganhos habituais** e os que têm **reflexos para aposentadoria**.”

Saliente-se que o rol trazido no art. 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 não é exaustivo, mas indica apenas algumas situações que implicam no pagamento de vantagens que não repercutirão nos benefícios de prestação continuada mantidos pelo INSS, razão pela qual é plausível dar-lhe uma interpretação à luz do princípio constitucional da correlação entre custeio e benefício

Com relação aos benefícios concedidos à título de bolsa de estudos, o art. 28, § 9º, "t", assim prevê:

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

.....

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

Em que pese as limitações impostas na referida lei, é pacífica a jurisprudência dos tribunais superiores pátrios quanto à não incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudos pagas a empregados e seus dependentes a qualquer título, vejamos:

*PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. "O **auxílio-educação**, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, **não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho.**" (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004). 2. In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. **Francisco Falcão**, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min.*

José Delgado, DJ. 18.03.2002). 3. Agravo regimental desprovido.

(STJ - AgRg no Ag: 1330484 RS 2010/0133237-3, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 18/11/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/12/2010)

TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VALORES GASTOS COM A EDUCAÇÃO DO EMPREGADO (BOLSAS DE ESTUDO). CARÁTER SALARIAL. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Os valores despendidos pelo empregador a título de bolsas de estudo destinadas a seus empregados ou aos filhos destes não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

2. Recurso especial provido.

(STJ – RESP 921.851/SP. Relator: Ministro João Otávio de Noronha, Julgamento: 11/09/2007)

Nesse sentido, importante colacionar trecho elucidativo do voto do relator do
RESP 921.851:

*Com efeito, acerca desse tema, é reiterada a orientação desta Corte de que os valores despendidos pela empresa (empregador) com a educação de seus empregados não integram o salário-de-contribuição e, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária, mesmo antes do advento da Lei n. 9.528/97. **Neste contexto, entendo que entendimento idêntico deva ser aplicado aos filhos dos funcionários, caso em que a natureza e efeitos resultantes do pagamento da referida verba devem ser preservados.** (Grifei)*

Frise-se, ainda, que a Consolidação das Leis Trabalhistas, em seu art. 458, §2º, II, afasta a natureza salarial de benefícios pagos a título de bolsa de estudos, *verbis*:

“Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

(...)

§ 2o Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas

pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

(...)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

Anteriormente às alterações introduzidas na legislação trabalhista, o Decreto-lei nº 1.422 de 1975, ao dispor sobre o salário-educação, asseverou em seu art. 1º, § 4º que o mencionado benefício não tem caráter remuneratório na relação de emprego e não se vincula, para nenhum efeito, ao salário ou à remuneração dos empregados.

Por sua vez, o Decreto nº 87.043 de 1982 admitiu que a empresa optasse pelo recolhimento da contribuição ou pelo mecanismo do reembolso de despesas. Assim, resta claro que a legislação sempre consignou a natureza não salarial do reembolso pago pela empresa a seus empregados à título de auxílio educação. Ao revés, a condição ao reembolso, no caso de o empregado deixar de exibir o certificado de conclusão de curso, apenas evidencia o caráter indenizatório do benefício.

Diante de tais considerações, entendo pela não incidência da contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudos pagas a dependentes de empregados por considerar que **trata-se de benefício de caráter não salarial, eventual, temporário, condicional e não se destina a retribuir o trabalho, pago como incentivo à educação.**

Não se mostra plausível que o mesmo benefício tenha tratamento diferenciado no direito tributário. Veja-se que, nos termos da legislação trabalhista, as utilidades concedidas pelo empregador em educação, a qualquer título, para empregados e seus dependentes, não é considerada como salário e, portanto, é excluída do cálculo do imposto de renda pessoa física.

Considerar que o auxílio educação pago aos empregados não integra o salário para fins de imposto sobre a renda, mas integra o salário-de-contribuição, seria admitir a ausência de unidade e coerência do sistema tributário brasileiro.

Não bastasse, foge à razoabilidade defender que apenas as bolsas de estudos da educação básica pagas a dependentes de empregados não se enquadram no conceito de remuneração e ganho habitual. Não vislumbro aqui em que a bolsa de estudos destinada à educação básica se distingue daquela destinada ao ensino médio, fundamental e superior para que possa incidir apenas nestas a contribuição previdenciária.

Em ambos os casos os benefícios não têm caráter salarial, são pagos para o trabalho, e não pelo trabalho, têm caráter eventual e são condicionados à frequência e aprovação do aluno.

Ademais, a concessão do benefício educacional tende à valorização do trabalho em seu aspecto humano e social, devendo a norma ser interpretada sob o prisma da Constituição Federal. Assim, apesar de a Lei nº 8.212/91 ter por finalidade a ampliação e fomento da educação, as limitações impostas apenas desestimulam o setor privado a investir na qualificação dos seus profissionais e seus dependentes, ao onerar o estímulo à educação.

A única justificativa que se tem para a incidência da contribuição sobre os referidos benefícios é a arrecadação tributária, arrecadação esta quase insignificante aos cofres públicos pela pequena dimensão do benefício. Por outro lado, isentar os empregadores do pagamento das contribuições geraria um ganho imensurável em educação e qualificação profissional de todos aqueles que necessitam de auxílio para os estudos.

Em uma outra perspectiva, tais isenções podem ser consideradas como um investimento a longo prazo do Estado em potenciais contribuintes, pois estaria deixando de arrecadar hoje uma pequena parcela de contribuição previdenciária para arrecadar amanhã um volume muito mais considerável de imposto sobre a renda e sobre o consumo destes profissionais que conseguiram se qualificar e ter uma melhor inserção no mercado de trabalho por meio de bolsas de estudos.

É certo que a lei não traz expressamente que o auxílio voltado a educação do ensino médio, fundamental e superior de dependentes de empregados não compõe o salário-de-contribuição. Todavia, essa conclusão pode ser obtida por meio de uma interpretação conforme, à luz da Constituição Federal e da legislação vigente.

Portanto, entendo que os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos dependentes dos empregados em nível básico, fundamental, médio e superior não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, pois não têm caráter salarial, seja porque não retribuem o trabalho efetivo, seja porque não têm a característica da habitualidade ou, ainda, porque assim se estabelece em convenção coletiva.

Não configurando salário, não haverá repercussão no pagamento das aposentadorias e pensões correspondentes, razão pela qual não há falar em incidência de contribuição previdenciária, conforme art. 201, § 11, da CF.

Assim sendo, entendo pela inexigibilidade do cumprimento das obrigações acessórias no caso em tela, pois inexistindo o principal não há que se falar nos acessórios.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte para afastar a multa por descumprimento de obrigações acessórias.

Patricia da Silva - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora Designada

Peço licença a ilustre conselheira Patrícia da Silva para divergir do seu entendimento quanto a exonerar o contribuinte de obrigação acessória prevista em lei, bem como do alcance da lei 8212/91 em relação a concessão de bolsa de estudos aos dependentes, bem como o cálculo da multa pela alteração promovida pela MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

BOLSA AOS ESTUDO AOS DEPENDENTES DE EMPREGADOS

Quanto a concessão de bolsa de estudos aos filhos dos empregados não constituírem salário de contribuição, razão não confiro ao recorrente.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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 a 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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n ° 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

No caso quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição.

Assim encontra-se previsto no relatório fiscal a concessão das bolsas:

*Constam deste AI os créditos relativos ao **Levantamento BE1 Bolsa de Estudo**. Este levantamento, elaborado com base nas planilhas fornecidas pela empresa, destinase à apuração das contribuições patronais incidentes sobre a remuneração indireta concedida na forma de bolsas de estudo a dependentes de empregados. As referidas bolsas têm como característica o desconto na mensalidade escolar de dependentes de empregados da empresa.*

Esclarece ainda o relatório fiscal:

a) A fiscalização confeccionou planilha (Anexo I, fls. 68/74) que discrimina os nomes dos empregados contemplados com a concessão das bolsas, os nomes dos dependentes (alunos), o valor da bolsa (desconto concedido) e outras informações julgadas necessárias.

b) A empresa apresentou declaração (Anexo IV, fl. 117) por conta de solicitação fiscal, informando que não registra em sua contabilidade os descontos que são concedidos nas mensalidades escolares dos filhos/dependentes de seus empregados, e que contabiliza como receita apenas os valores que são efetivamente pagos pelos seus empregados.

c) As Convenções Coletivas de Trabalho celebradas entre o Sindicato dos Estabelecimentos de Ensino SINEPE/ BA e o Sindicato dos Professores SINPRO/ BA dispõem, na cláusula 13, acerca da concessão de bolsas de estudos (ajuda escolar) a dependentes de empregados da área pedagógica de estabelecimentos de ensino. Já as Convenções Coletivas de Trabalho firmadas entre SINEPE/BA e o Sindicato dos Auxiliares de Administração Escolar SAAE/ BA são omissas em relação à concessão do citado benefício.

*d) O fato gerador apurado não foi declarado nas folhas de pagamento e nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência Social (GFIP) pelo contribuinte, o que ensejou, respectivamente, a lavratura do presente Auto de Infração e a cobrança de multa de mora de 75% incidente sobre o valor original das contribuições apuradas. Tal constatação será objeto de Representação Fiscal para Fins Penais, pois caracteriza, **em tese**, a prática de crime capitulado no art. 337A, do Código Penal.*

De pronto destaque, ao contrário do que encaminhou a ilustre relatora, entendo que até a edição da Lei nº 12.513, de 2011, que alterou o art. 28, § 9º, "t" da Lei 8212/91 e fez expressa referência aos dependentes do segurado, não se aplicava qualquer exclusão da base de cálculo aos dependentes dos empregados, razão porque correto o lançamento em relação aos dependentes, independente do tipo de curso ofertado. Senão vejamos novamente, o disposto no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

Vale destacar que não estamos falando de regra meramente interpretativa, ou mesmo legislação que deixou de considera infração determinada conduta, mas de alteração legislativa que excluiu da base de cálculo, ou mesmo do conceito de salário de contribuição determinado benefício. Dessa forma, sua aplicabilidade é restrita aos fatos geradores ocorridos após a sua publicação.

O ganho foi direcionado ao segurado empregado da recorrente, quando a empresa concedeu os planos de previdência privada. Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

Pelo exposto o campo de incidência é delimitado pelo conceito de salário de contribuição, que destaca o conceito de remuneração em sua acepção mais ampla.. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado ou de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária, seja ele contribuições para Previdência privada, um bônus ou uma gratificação.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado.”

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de BOLSA D ESTUDOS AOS DEPENDENTES, representam alguma espécie de ganho. Na verdade, dito benefício, está inseridos no conceito *lato* de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não-salariais, enfatizando, de que forma, as utilidades fornecidas, tornamse ganhos, salários indiretos para os empregado.

"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não

as recebesse, ele deveria despende parte de seu salário para adquirilas.

As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS DE DEPENDENTES, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo que não restaram cumpridos os requisitos para que sua concessão não constituísse salário de contribuição, razão pela qual NEGO PROVIMENTO AO RECURSO DO CONTRIBUINTE.

FUNDAMENTAÇÃO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Não fosse apenas a devida configuração de salário de contribuição das verbas capaz de ensejar o lançamento da obrigação acessória, estamos diante de autuação específica, qual seja deixar a empresa de prestar informações ou mesmo apresentar documentos relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias. Senão vejamos o dispositivo que fundamenta do lançamento:

Conforme descrito no relatório fiscal a autuação pautou-se no art. 33, § 2º da Lei n.º 8.212/1991, o contribuinte é obrigado a exhibir os livros e documentos relacionados com as contribuições previdenciárias:

Art.33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9/07/2001)

(...)

§ 2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

Mais especificamente descreveu a infração cometida nos seguintes termos:

a) deixar de exhibir no prazo determinado, apesar de regularmente intimada mediante Termo de Intimação Fiscal nº 02 (fl. 37), os comprovantes de pagamentos ou declaração dos empregados que tenham o benefício de bolsa para os filhos e com informação de múltiplos vínculos, código (05), na GFIP, conforme art. 78 da IN SRP nº 03/2005;

b) não registrar em sua escrituração contábil os descontos que são concedidos nas mensalidades escolares dos filhos e/ou dependentes de seus empregados, omitindo em sua contabilidade valores de incidência de contribuições previdenciárias e não demonstrando de forma clara estas operações, ou seja: mensalidades, descontos e valores pagos.

Destaca-se que as obrigações acessórias são impostas aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a ação fiscal. Por meio das obrigações acessórias a fiscalização conseguirá verificar se a obrigação principal foi cumprida.

Como é de conhecimento, a obrigação acessória é decorrente da legislação tributária e não apenas da lei em sentido estrito, conforme dispõe o art. 113, § 2º do CTN, nestas palavras:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Conforme descrito no art. 96 do CTN, a legislação engloba não apenas as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos, mas também as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Entendo que a exigência em tela não está associada simplesmente a entender ou não o contribuinte que a verba BOLSA DE ESTUDOS FORNECIDA AOS DEPENDENTES seja salário de contribuição, mas prestar os documentos e lançamentos para que seja possível a fiscalização apurar a conformidade dos pagamentos com a lei.

Assim, a fiscalização agiu de acordo com a norma aplicável, e não poderia deixar de fazê-lo, uma vez que sua atividade é vinculada.

Assim, foi correta a aplicação do auto de infração pelo órgão previdenciário. O relatório fiscal, indicou de maneira clara e precisa todos os fatos ocorridos, havendo subsunção destes à norma prevista na Lei n º 8.212/1991.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do Sujeito Passivo.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira