



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

**Processo n°** 10580.728655/2009-62  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-004.008 – 2ª Turma  
**Sessão de** 11 de maio de 2016  
**Matéria** CSP - Obrigação acessória - 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 - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARTIGO 32, I DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 225, I DO REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - NÃO ELABORAÇÃO DE FOLHA DE PAGAMENTOS DE ACORDO COM OS PADRÕES.

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.

Inobservância do artigo 32, I da Lei n.º 8.212/91 c/c artigo 225, I do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

A empresa é obrigada a preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais.

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**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/07/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 06/10/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 29/08/2016 por PATRICIA DA SILVA  
 Impresso em 10/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 2301-003.324, 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 37.256.964-1**, lavrado em 14/12/2009, que tem por objeto multa por descumprimento de obrigações acessórias consistente em deixar de incluir nas folhas de pagamento remunerações pagas a título de bolsas de estudos.

O valor consolidado do débito é de R\$ 1.329,18 (Um mil trezentos e vinte e nove reais e dezoito centavos).

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 previdenciária 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 37.256.963-3**, por: 1 - não registrar em sua 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;- 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 cinge-se à discussão quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre auxílio-educação destinado a dependentes de empregados.

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 conseqüente 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.

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)

Tal dispositivo sofreu uma evolução e apenas a partir das alterações introduzidas pela Lei nº 12.513/2011 que se passou a admitir que os auxílios destinados aos dependentes com educação básica – formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio (art. 21, I, da Lei nº 9.394/96) – não integram o salário-de-contribuição.

*In casu*, trata-se de bolsa de estudos de **educação fundamental** destinada a **dependentes de empregados** referentes nos anos de 2005 e 2006, período este em que a Lei nº 8.212/91 ainda não previa a exclusão de tais benefícios do salário-de-contribuição, razão pela qual foram lavrados os autos de infração ora em apreço.

Todavia, em nome do princípio da **retroatividade benigna** previsto no art. 106, II, a, do CTN, entendo ser plenamente cabível que o art. 28, §9º, “t”, da Lei nº 8.212/91 retroaja para alcançar os fatos geradores em questão, haja vista que se trata de ato não definitivamente julgado e a lei atual deixou de definir como infração a ausência de recolhimento de contribuição previdenciária incidente sobre bolsa de estudos destinadas à educação básica de dependentes de empregados.

Frise-se, ainda, que mesmo antes das modificações introduzidas pela Lei nº 12.513/2001, a jurisprudência Superior Tribunal de Justiça já era pacífica 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.*

Processo nº 10580.728655/2009-62  
Acórdão n.º 9202-004.008

CSRF-T2  
Fl. 5

*(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)*

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 n° 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 n° 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 n° 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 n° 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 DE PREPARAR FOLHAS DE PAGAMENTO DAS PARCELAS INTEGRANTES E NÃO INTEGRANTES

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 de preparar folha de pagamento com as parcelas integrantes e não integrantes do salário de contribuição.

Note-se, que a base para a autuação, da obrigação acessória em questão, está prevista na Lei n.º 8.212/1991 em seu artigo 32, I, nestas palavras:

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;*

Como se percebe, a própria lei conferiu poderes ao INSS e posteriormente RP, atual RFB, para definir o padrão e as normas de elaboração dos documentos. A elaboração das folhas de pagamentos está disciplinada no art. 225 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, nestas palavras:

*Art.225. A empresa é também obrigada a:*

*I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;*

*(...)*

*§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:*

*I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;*

*II-agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)*

*III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;*

**IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e**

*V -indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.*

Assim, era obrigação da recorrente o preparo das folhas de pagamentos seja para os segurados empregados e contribuintes individuais, seja em relação as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração. Assim, mesmo que entendesse indevida a inclusão de determinadas verbas no conceito de remuneração deveria a empresa, incluí-las em folha de pagamento, conforme preceitua a lei. Conforme comprovado nos autos, tal elaboração não foi realizada na forma estabelecida.

Mais especificamente descreveu a infração cometida nos seguintes termos:

*Esclarece a fiscalização que o presente AI resulta da conduta da empresa entregar as folhas de pagamento, relativas ao período de 01/2005 a 12/2006, sem constar à remuneração indireta concedida na forma de bolsas de estudo (ajuda escolar) a filhos de empregados.*

*Assinala que também não constam das folhas de pagamento as contribuições previdenciárias referentes à parte dos segurados, obtidas mediante a aplicação do percentual de 7,65% a 11%, conforme a faixa salarial de cada segurado e até o limite máximo de contribuição, incluindo o valor das bolsas de estudo.*

*Pontua ainda que no Relatório Fiscal do AI nº 37.256.9609 e do AI nº 37.256.9617, podem ser verificados todos os detalhes acerca da apuração do fato gerador da contribuição previdenciária retromencionada.*

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.

No caso, a exigência da fiscalização não foi desmedida, pois a solicitação foi realizada no prazo estabelecido na legislação. A Auditora-Fiscal agiu de acordo com a norma aplicável, e não poderia deixar de fazê-lo, uma vez que sua atividade é vinculada.

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 a legislação é clara em indicar a necessidade de informar em folha também as parcelas não integrantes.

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