



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.002143/2008-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-010.564 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de novembro de 2022
Recorrente CENTRO DE ESTUDOS INTEGRADOS AMERICANENSE S/C
LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 28/05/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 30.

Constitui infração deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados que lhe prestaram serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão da Seguridade Social.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OBRIGAÇÕES DISTINTAS.

Em decorrência da relação jurídica existente entre o contribuinte e o Fisco, o Código Tributário Nacional, em seu art. 113, prevê duas espécies de obrigações tributárias: uma denominada principal, outra denominada acessória.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. INFRAÇÃO. NATUREZA OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. O simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante, suficiente e determinante para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 58 e ss).

Pois bem. Trata-se de Auto-de-Infração - AI n.º 37.151.340-5, de 28/05/2008, lavrado por ter sido constatado que a Autuada deixou de preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo INSS, deixando de incluir os valores pagos a título de bolsas de estudo concedidas aos dependentes de segurados empregados da Autuada, no período de 01/2004 a 12/2007, conforme o explicitado no Relatório Fiscal da Infração, fato que constitui infração às disposições contidas no art. 32, inciso I, da Lei n.º 8.212, de 24/07/91, c/c art. 225, inciso I, § 9º, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/99.

Foi aplicada a multa correspondente a R\$ 1.254,89 (um mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e nove centavos), fundamentada nos arts. 92 e 102 da Lei n.º 8.212/91, na alínea "a" do inciso I do art. 283 e art. 373 do RPS e Portaria Interministerial MPS/MF n.º 77, de 11/03/08, conforme explicitado no Relatório Fiscal da Aplicação Multa do presente processo.

A autuada apresenta IMPUGNAÇÃO tempestiva alegando, em síntese, que:

- 1) A impugnante não deixou de incluir remuneração na folha de pagamento apenas não incluiu as bolsas de estudo que é tão somente o acesso do filho do obreiro à escola, já que está fora do campo de incidência nos termos do art 458, § 2º, da CLT. Indevida a multa aplicada no presente AI, vez que não existiu infração cometida pela empresa.
- 2) O agente fiscal usou como suporte fático a falta de inclusão na folha de pagamento do valor dos descontos concedidos nas mensalidades escolares dos filhos dos funcionários e professores da impugnante.
- 3) O benefício de cunho concessório está fora do campo de incidência nos termos do art. 458, parágrafo 2º, da CLT, sendo, portanto, indevida a multa aplicada no AI impugnado, vez que não existiu infração cometida pela empresa. Cita e transcreve esse artigo e conclui que as utilidades a título de educação ou bolsa de estudo não são consideradas salários apenas benefícios concedidos aos empregados ou seus dependentes. Cita jurisprudências.
- 4) O ato do Agente Fiscal é ilegal, vez que a concessão de bolsas de estudo para filhos de funcionários e professores não é salário in natura, mas tão somente benefício concedido por força de convenção coletiva. A empresa, em função do seu ramo de atividade de prestação de serviços de ensino, não faz desembolso de valores de seus cofres para pagar bolsas de estudo aos beneficiários, mas, tão somente permissão que os filhos de funcionários e professores tenham acesso à sala de aula, fato que está fora do campo de incidência da norma aplicada pelo agente fiscalizador.
- 5) Requer seja a presente impugnação recebida, processada e ao final tida como totalmente procedente, sendo declarado nulo o presente AI, por falta de respaldo legal, por falta de adequação dos dispositivos ao caso concreto.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 58 e ss, cujo dispositivo considerou o **lançamento procedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 28/05/2008

AUTO-DE-INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PREPARAR FOLHAS-DE-PAGAMENTO CONFORME ESTABELECIDO. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar de preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelos atos normativos vigentes.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSA DE ESTUDOS PREVISTA EM CONVENÇÃO COLETIVA E CONCEDIDA A DEPENDENTES DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Integram o salário-de-contribuição os valores relativos a bolsas de estudos concedidas a dependentes de segurados empregados, ainda que a concessão das mesmas decorra de previsão contida em Convenção Coletiva de Trabalho.

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

É vedado à Administração Pública o exame da legalidade e constitucionalidade das Leis.

Lançamento Procedente

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 58 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

Conforme narrado, trata-se de Auto-de-Infração — AI — nº 37.151.340-5, de 28/05/2008, lavrado por ter sido constatado que a Autuada deixou de preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo INSS, deixando de incluir os valores pagos a título de bolsas de estudo concedidas aos dependentes de segurados empregados da Autuada, no período de 01/2004 a 12/2007, conforme o explicitado no Relatório Fiscal da Infração, fato que constitui infração às disposições contidas no art. 32, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24/07/91, c/c

art. 225, inciso I, § 9º, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/99.

Pois bem. Não são raras as oportunidades nas quais os processos de obrigações previdenciárias acessórias que, mesmo decorrentes de um mesmo procedimento fiscal, tramitam separadamente dos processos de obrigações principais. Deve-se verificar, em todo caso, se ditas obrigações acessórias guardam relação de dependência com a exigência tributária, ou seja, quando o desfecho de seu julgamento deve acompanhar o que restou decidido nos processos de obrigações principais.

Existem situações nas quais os autos de infração por descumprimento de obrigações acessórias não têm relação alguma com a obrigação tributária principal e podem ser julgados separadamente. Exemplo disso é a obrigação de preparar folha de pagamento, Código de Fundamentação Legal – CFL n.º 30, que tem como fundamento o inciso I do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991 c/c inciso I do caput e § 9º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social. Como forma de ilustrar essa afirmação, convém reproduzir o inciso I do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991 e o inciso IV do § 9º do Regulamento da Previdência Social:

Lei n.º 8.212/1991

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;

[...]

Regulamento da Previdência Social

Art. 225. [...]

[...]

§ 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:

[...]

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

De acordo com o inciso IV do Regulamento da Previdência Social, a folha de pagamento deve destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração. Assim, mesmo que o auto de infração relacionado à folha de pagamento seja aplicado em conjunto com lançamento de salário indireto (auxílio alimentação, vale transporte, participação nos lucros ou resultados, dentre outros), o fato de se decidir pelo afastamento da obrigação principal, via de regra¹, não interfere na acessória, pois as parcelas correspondentes a salários indiretos devem constar da folha de pagamento, ainda que sejam consideradas como não integrantes do salário de contribuição.

Há ainda infrações cuja vinculação às obrigações principais vai depender do caso concreto. Exemplo disso é a de CFL n.º 78, que consiste em “apresentar a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, com

¹ OBS: Uma exceção a essa regra é se a lavratura do AI – FLD 30 deu-se em função de caracterização de vínculo de emprego de Pejotização. Ou seja, nesse caso, o julgamento do AI 30 estará atrelado ao julgamento da Obrigação Principal de caracterização de vínculo. Vale ressaltar que se for caso de caracterização de vínculo de emprego de Contribuinte Individual, o AI 30 não estaria vinculado, pois a empresa é obrigada a elaborar folha de pagamento de CI com todas as rubricas integrantes e não integrantes do salário de contribuição, já que o CI, assim como o empregado, é segurado obrigatório da previdência social

incorreções ou omissões, prevista no inciso IV do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela MP n.º 449/2008". Nessa hipótese, haverá vinculação entre obrigação acessória e principal em se tratando de omissão de informações que tenham relação com fatos geradores, base de cálculo e valores devidos de contribuição previdenciária.

No caso em questão, o lançamento discutido no presente processo, a meu ver, não se relaciona diretamente com os lançamentos das obrigações principais.

Isso porque, conforme visto, encontra-se em discussão no presente processo, a obrigação de a empresa preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados que lhe prestaram serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão da Seguridade Social.

No caso dos autos, e que diz respeito à concessão de bolsas de estudos a dependentes de segurados empregados, qualquer dos casos, integrando ou não o salário do empregado, tais valores devem constar da folha de pagamento. Em outras palavras, a concessão de bolsas de estudos a dependentes de segurados empregados, ainda que não sujeita à contribuição previdenciária, deve constar nas folhas de pagamento.

Ademais, a circunstância de os valores serem fornecidos pela própria instituição de ensino, diretamente mediante desconto na mensalidade escolares dos dependentes dos segurados empregados, não desnatura a concessão do auxílio, eis que o procedimento, ora em discussão, traz ao segurado empregado uma efetiva diminuição de despesas.

A propósito, não se constata, nos julgados que discutem as obrigações, a informação de que a empresa teria elaborado, corretamente, folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados que lhe prestaram serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão da Seguridade Social. E não tendo o contribuinte comprovado a observância da obrigação acessória que se discute no presente processo, não há como reparar a decisão de piso.

Em outras palavras, no caso dos autos, quanto à obrigação acessória em comento, entendo que não demonstrou o recorrente, de modo objetivo, fato impeditivo, modificativo ou extintivo do dever de cumprir a obrigação instrumental.

Para além do exposto, a multa aplicada já levou em consideração o patamar mínimo de correspondente a R\$ 1.254,89 (um mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e nove centavos), fundamentada nos arts. 92 e 102 da Lei n.º 8.212/91, na alínea "a" do inciso I do art. 283 e art. 373 do RPS e Portaria Interministerial MF/MPS n.º 77, de 11/03/2008, conforme o contido no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa.

E, ainda, descabe falar em ocorrência de *bis in idem* por aplicação em duplicidade de multa, quando esta na verdade foi aplicada em função do descumprimento de uma obrigação acessória, quando na mesma ação fiscal tenha sido aplicada a multa de ofício em função do descumprimento de obrigação principal.

E, ainda, vislumbro que o recorrente confunde as obrigações acessórias com as obrigações principais. 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. São obrigações que não se confundem, 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.

O descumprimento da referida obrigação acessória, com a conseqüente imposição de multa, em nada se confunde, portanto, com o lançamento da obrigação principal, com a respectiva multa de ofício, eis que, na primeira hipótese, está-se diante de uma obrigação de fazer (preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados que lhe prestaram serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão da Seguridade Social), enquanto, na segunda, tem-se uma obrigação de dar (pagar as contribuições devidas).

E, ainda, cabe reforçar que a exigência da penalidade, tal como prescrita em lei, independe da capacidade financeira ou de existência de danos causados à Fazenda Pública. Trata-se de uma obrigação objetiva que independe de boa-fé ou de alegada adequação à sua imposição.

Ademais, sequer é possível falar em “dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”, eis que se trata de efetiva interpretação da legislação tributária e adequação ao fato concreto, não sendo possível, portanto, alegar o art. 112, do CTN, a fim de afastar o cumprimento de dever legal.

Para além do exposto, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto n.º 70.235/72.

Dessa forma, rejeito as alegações do recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

