



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



**Processo nº** 10580.726225/2009-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2003-005.543 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 09 de outubro de 2023  
**Recorrente** E. G. EMPREENDIMENTOS EDUCACIONAIS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 26/10/2009

MULTA DE OFÍCIO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (CFL 34).

Deixar de lançar mensalmente em sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, constitui infração à legislação de regência, sujeitando-se a multa do art. 283, II, do Decreto nº 3.048/99 (RPS), atualizada pela Portaria MPS/MF nº 48, de 12/02/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente), Cleber Ferreira Nunes Leite, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto e Wilderson Botto.

**Relatório**

Trata-se o presente feito de exigência fiscal, no valor de R\$ 13.291,66, relativa a multa aplicada à contribuinte por ter deixado de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos, conforme se depreende do AIOA - DEBCAB nº 37.230.347-1 (CFL 34).

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 86/92):

### Do Lançamento de Ofício

Trata-se do Auto de Infração - AI nº 37.230.347-1, no valor de R\$ 13.291,66, com ciência pessoal em 28/10/2009, formalizado pela fiscalização em razão de ter o contribuinte **deixado de lançar em títulos próprios de sua contabilidade fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do disposto no art. 32, inciso II, da Lei 8.212/91, c/c art. 225, inciso II e parágrafos 13 a 17 do Decreto 3.048/99 (CFL 34).**

### Do Relatório da Fiscalização

2. Do que consta do Relatório Fiscal do Auto de Infração, às fls. 21/24, que o contribuinte lançou em uma mesma conta contábil (conta nº “31201001-Descontos Concedidos”) **valores referentes a bolsas de estudo concedidos a dependentes de seus empregados (com incidência de contribuição previdenciária) e a terceiros sem qualquer vínculo empregatício com a escola (sem incidência de contribuição previdenciária);**

3. O contribuinte impugnou a exigência em 27/11/2009, alegando, em síntese, que (fls. 40/69):

#### Da inocorrência de ganho econômico para os empregados

3.1. as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos seus empregados não constituem um ganho econômico para estes, mas sim um ganho social;

3.2. tratam-se, na verdade, das denominadas *utilidades benefício social*, que, segundo classificação proposta por Cléber Lúcio de Almeida, não correspondem à prestação in natura concedida a título de retribuição econômica pelo trabalho, funcionando apenas como incentivo ao trabalhador em razão da melhoria de sua condição social;

3.3. em conformidade com a Convenção nº 95 da OIT, o art. 458 da CLT, modificado pela Lei 10.243/01, diz que as utilidades concedidas pelo trabalhador a título de educação não possuem natureza salarial;

3.4. de acordo com o art. 28, I, da Lei 8.212/91, somente o ganho econômico sob a forma de utilidade estará sujeito à tributação, não interessando as demais espécies de ganho (tais como, intelectual, cultural, social, etc.), sob pena de violação ao princípio constitucional da capacidade econômica;

3.5. as *utilidades benefício social*, ainda que não contempladas na lista do art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91, por não importarem em um ganho econômico para o empregado, mas sim em um ganho social, não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias;

3.6. o Auditor Fiscal partiu de duas premissas falsas para efetuar o lançamento: i) a educação dos bolsistas seria um dever dos seus pais, e não do Estado; e, caso não existisse o benefício, os mesmos teriam que realizar desembolso financeiro para mantê-los na instituição de ensino ou em outra do mesmo nível;

3.7. no caso da primeira premissa, de acordo com os arts. 205 e 208, I e II, da CF/88, a educação básica é dever do Estado, e deve ser proporcionada de forma gratuita à sociedade; à família incumbe apenas oferecer o suporte necessário para que o aluno possa ingressar e frequentar o ensino público;

3.8. desse modo, o ganho financeiro indireto é exclusivo do próprio Estado, que deixou de arcar com a educação dos alunos bolsistas na rede pública de ensino, e não os seus pais e responsáveis;

3.9. no tocante à segunda premissa, como a autoridade fiscal sabe o que aconteceria se as bolsas de estudo não fossem concedidas? Os empregados teriam condições de manter seus dependentes em uma escola particular ou seriam compelidos a matriculá-los em escolas públicas?

3.10. ambas as possibilidades poderiam ocorrer; não há como ter certeza da ocorrência de uma em detrimento da outra, embora fosse mais provável, de acordo com a realidade brasileira, a segunda hipótese, isto é, que os empregados matriculassem seus dependentes na rede pública de ensino;

3.11. a subsunção do fato concreto à hipótese de incidência não admite divagações, deve-se satisfazer absolutamente todos os critérios do fato abstratamente previsto na norma;

3.12. a utilidade concedida pelo empregador, portanto, deve representar, necessariamente, um ganho econômico aos seus segurados, pelo que se conclui que a construção hipotética feita pela fiscalização jamais poderia nortear a subsunção do fato à regra matriz de incidência;

#### **Da inexistência de habitualidade na concessão das bolsas de estudo**

3.13. ainda que houvesse ganho econômico, inexistiria o requisito da habitualidade na concessão das bolsas de estudo, o que também impediria a concretização da regra matriz de incidência, uma vez que o fato gerador é o pagamento/recebimento de remunerações devidas ou creditadas a qualquer título, aí incluídos *os ganhos habituais do empregado*;

3.14. a habitualidade é afastada na medida em que a concessão das bolsas de estudo se dá apenas por um determinado lapso temporal - enquanto os filhos dos empregados se encontram no ensino infantil ou fundamental;

3.15. tal entendimento conta com o referendo da jurisprudência pátria, conforme decisão do TRF da 2ª Região no Agravo Regimental no AC nº 2001.02.01.014880-2;

#### **Da interpretação do art. 28, § 9º, “t”, da Lei 8.212/91**

3.16. ao promover o acesso dos seus empregados ou dependentes à educação, através das bolsas de estudo, o empregador age em estrita consonância com o que determina os arts. 205 e 227 da CF/88;

3.17. fazendo-se uma interpretação do art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 conforme à constituição, chega-se à conclusão de que as bolsas de estudo concedidas aos empregados, sejam elas em benefício próprio ou em benefício de seus dependentes, não integram o salário de contribuição;

3.18. interpretar literalmente a norma isentiva, nos termos do art. 111 do CTN, não significa restringir o seu alcance, mais sim interpretá-la de forma livre, sem violar o seu comando normativo, de forma a garantir a finalidade à qual se propõe;

3.19. este também é o entendimento assentado pelo STJ no REsp nº 921.851, de 23/10/07, que decidiu pela não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores relativos às bolsas de estudo concedidas a filhos de empregados da empresa;

3.20. desse modo, caso se entenda pela incidência de contribuição previdenciária, o lançamento também não poderá subsistir, uma vez que as bolsas de estudo concedidas estariam amparadas pela isenção do art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91;

4. É o relatório.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 26/10/2006

BOLSA DE ESTUDO. DEPENDENTE. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO. CONTABILIDADE. LANÇAMENTO EM TÍTULOS PRÓPRIOS.

Os valores pagos a título de bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos segurados empregados anteriormente ao advento da Lei 12.153/11 ostentam caráter remuneratório e devem ser lançados em títulos próprios na contabilidade da empresa.

Cientificada da decisão, em 13/06/2014 (fls. 94), a contribuinte, por procuradora habilitada interpôs, em 15/07/2014, recurso voluntário (fls. 96/130), reportando-se às alegações da peça impugnatória, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: 1. Dos Fatos; 2. Do não Cabimento da Multa Aplicada em Razão da Não Incidência das Contribuições Previdências sobre as Bolsas de Estudos Concedidas pela Recorrente aos Dependentes dos seus Empregados: 2.A) Da Inocorrência de Ganho Econômico para os Empregados da Recorrente; 2.B) Da Inexistência do Requisito da Habitualidade nas Concessões de Bolsas de Estudo aos Dependentes dos Empregados da Recorrente; e 3. Do Descabimento da Multa Aplicada em Face da Isenção das Contribuições Previdenciárias Previstas no Artigo 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91. Cita escólio doutrinário e jurisprudência judicial a justificar as alegações recursais. Requer, ao final, a improcedência da autuação ou, no caso de se entender pela possibilidade da incidência tributária, seja reconhecido que as operações descritas estariam abarcadas pela isenção prevista no art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 131/145.

Sem contrarrazões.

Em 08/09/2023, foi juntado aos autos mandado de notificação e intimação judicial, emitido no processo nº 1087726-09.2023.4.01.3400, movido pela contribuinte, que tramita na 4ª Vara Federal do Distrito Federal, noticiando o deferimento do pedido liminar formulado e determinando o julgamento do presente feito no prazo improrrogável de 30 dias (fls. 149/176).

Em 11/09/2023, em face da dispensa do mandato da conselheira relatora, Ana Cecília Lustosa da Cruz, ocorrida em 10/08/2023, o processo foi enviado para novo sorteio, sendo-me distribuído em 12/09/2023, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Wilderson Botto - Relator

### **Admissibilidade**

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

### **Preliminares**

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

### Mérito

**Do descumprimento de obrigação acessória – da ausência de escrituração contábil discriminada das verbas incidentes e não incidentes de contribuição previdenciária atinentes as bolsas de estudos concedidos a filhos dependentes de empregados:**

Insurge-se, a Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/RJ1, que manteve a penalidade apurada, diante da contabilização na mesma conta contábil das verbas incidentes e não incidentes de contribuição previdenciária, importando na aplicação da multa de R\$ 13.291,66, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido da exclusão da multa de ofício aplicada.

Assim, passo ao cotejo dos documentos carreados, em relação aos fundamentos motivadores da manutenção da autuação traçados na decisão recorrida (fls. 90/92):

6. À época da ocorrência dos fatos geradores a norma isentiva emanada da alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 possuía a seguinte redação:

“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 1998).”

7. Do que se depreende do preceito supra, somente não sofriam incidência de contribuição previdenciária as bolsas de estudo concedidas a empregados e dirigentes da empresa, não incluídos os seus respectivos dependentes, o que revelava a nítida intenção do legislador de instituir o benefício com o objetivo de proporcionar melhor qualificação aos profissionais para o exercício de suas funções. O benefício se revertia para a própria empresa, uma vez que se criava um ambiente mais favorável para o aumento da produtividade, ilação esta não aplicável no caso dos dependentes.

8. Somente com advento da Lei 12.153/11, que ampliou a abrangência da isenção para as despesas com educação, passou-se a admiti-la também em relação às parcelas pagas em benefício dos dependentes dos segurados, senão vejamos:

“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)” (grifo nosso)

(...)

10. Destarte, **ao não contabilizar em títulos próprios de sua contabilidade as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos seus empregados, que, no período da infração, possuía caráter remuneratório para todos os efeitos previdenciários, o contribuinte, de fato, transgrediu o comando normativo contido no art. 225, inciso II e parágrafos 13 a 17 do Decreto 3.048/99**, que assim dispõe:

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

II-lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

§13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias

contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I-atender ao princípio contábil do regime de competência; e II-registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

§14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.

§15. A exigência prevista no inciso II do caput não desobriga a empresa do cumprimento das demais normas legais e regulamentares referentes à escrituração contábil.

§16. São desobrigadas de apresentação de escrituração contábil: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

I-o pequeno comerciante, nas condições estabelecidas pelo Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, e seu Regulamento;

II-a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, desde que mantenha a escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário; e III-a pessoa jurídica que optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, desde que mantenha escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário.

§17. A empresa, agência ou sucursal estabelecida no exterior deverá apresentar os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações referidas neste artigo à sua congênere no Brasil, observada a solidariedade de que trata o art. 222.”

11. Isso posto, resolvo negar provimento à impugnação do contribuinte, mantendo a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento da obrigação acessória.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, da análise dos fundamentos contidos no voto condutor da decisão recorrida (fls. 86/92) e aliado às informações contidas na autuação e no relatório fiscal da infração (fls. 2/5 e 21/24), não há como prosperar a pretensão recursal.

Cabe salientar que, a penalidade foi motivada pelo descumprimento da obrigação prevista no art. 32, II da Lei nº 8.212/91 c/c art. 225, II e §§ 13 a 17 do RPS, consistente na falta de lançamento mensal em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, restando constatado que a Recorrente contabilizou verbas incidentes e não incidentes de contribuição previdenciária abrigadas em uma mesma conta contábil, o que ensejou a aplicação da multa aplicada, nos termos do art. 283, II, “a” do RPS, atualizada pela Portaria MPS/MF nº 48, de 12/02/2009, urgindo a manutenção da decisão recorrida.

Portanto, restando desatendido o cumprimento das obrigações acessórias legais, em conformidade com a legislação de regência – sendo certo diga-se de passagem, que o presente lançamento não decorreu exclusivamente da falta de escrituração dos valores das bolsas de estudo concedidas aos dependentes de seus empregados, a justificar o afastamento da autuação, **mas sim da contabilização das verbas incidentes e não incidentes de contribuição previdenciária em uma mesma conta contábil**, conforme aliás registrado no relatório fiscal

(fls. 21/24) - correta é a manutenção da penalidade, razão pela qual reconheço a subsistência do crédito tributário exigido.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso, para manter o lançamento fiscal realizado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto