



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.002704/2007-92
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.245 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente ACEF S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2006

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE.

Constitui infração o ato de deixar de lançar em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Referida infração é fixa e independe da quantidade de condutas praticadas pela contribuinte.

MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 34. REFLEXO DO PROCESSO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

A multa por deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 34), via de regra, possui vinculação com o lançamento da obrigação principal correspondente. Deste modo, mantido o lançamento da obrigação principal deve-se, como consequência lógica, manter o lançamento da penalidade aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-011.245 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 13855.002704/2007-92

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 34) por ter a empresa deixado de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade o salário de contribuição dos seus segurados empregados e administradores, especificamente em relação à rubrica “bolsas de estudo” concedidas aos dependentes dos empregados no período de 01/2004 a 09/2006.

Em julgamento de primeira instância, a DRJ julgou a impugnação improcedente mantendo-se, assim, o crédito tributário lançado na integralidade.

A contribuinte interpôs Recurso Especial (fls. 987/998) em face do acórdão n.º 2202-004.646 (fls. 965/980), o qual negou provimento ao recurso voluntário apresentado, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2006

EDUCAÇÃO. BOLSAS DE ESTUDO A DEPENDENTES.

As bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos segurados empregados e diretores, sob a forma de descontos nas mensalidades, assumem a feição de remuneração e estão sujeitas à incidência da tributação.

CFL 34. PREVIDENCIÁRIO. MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DEIXAR DE LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS NA CONTABILIDADE. INFRAÇÃO. MULTA MANTIDA

Constitui infração à legislação deixar a empresa de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, sujeitando o infrator a pena administrativa de multa.

(...)

A contribuinte pleiteou a rediscussão da matéria, para tanto apontou como paradigma o acórdão n.º 2201-003.222, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

BOLSAS DE ESTUDOS FORNECIDAS A EMPREGADOS E DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos a título de bolsa de estudos, com a finalidade de custear a educação dos empregados e dependentes 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.

Conforme o despacho de admissibilidade de fls. 1021/1026, a divergência restou revelada, pois há similitude fática entre os casos recorrido e paradigma (ambos discutem a matéria envolvendo o fornecimento de a bolsas de estudo aos dependentes de empregados e

dirigentes), no entanto expuseram decisões diametralmente opostas, conforme abaixo transcrito (fl. 1025):

Ao colocar frente à frente recorrido e paradigma verifica-se que estes se assemelham, posto que contemplam a matéria fornecimento de bolsas de estudos aos dependentes dos empregados e dirigentes.

E nesse aspecto, temos que reconhecer a existência de dissídio interpretativo entre os arestos. Enquanto o acórdão hostilizado vazou o entendimento de que não havia previsão legal para exclusão de tal parcela da base de cálculo das contribuições, o paradigma, tratando de período com mesma configuração normativa, decidiu que sobre tal parcela não incide contribuições.

Assim, foi dado seguimento ao recurso especial para rediscutir a matéria **“incidência de contribuições sobre bolsas de estudo para dependentes dos segurados e diretores”**.

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs contrarrazões, às fls. 1028/1038, pugnando pela manutenção da decisão recorrida ao argumento de que, para a não incidência da contribuição previdenciária, é imprescindível que a verba se enquadre nas hipóteses legais no art. 28, § 9º e ss. da Lei n.º 8.212/1991, não sendo extensível a bolsa de estudo referentes aos dependentes, uma vez que não possuem vínculo direto com a empresa.

O presente processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

Como exposto, trata-se de recurso interposto pelo Contribuinte cujo objeto envolve o debate acerca da exigência da multa CFL 34 como reflexo da incidência de contribuições sobre bolsas de estudo fornecidas pela empresa a seus dependentes.

De início, entendo importante esclarecer que o lançamento se limitou à aplicação da penalidade *“por ter deixado a recorrente de escriturar em títulos próprios os valores relativos a bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados e dirigentes”*, conforme devidamente ressaltado no voto vencedor do acórdão recorrido (fl. 977). No entanto, o contribuinte expõe em seu recurso diversos argumentos para defender a não tributação das bolsas de estudos de forma geral, como se estivesse em discussão os valores pagos a empregados e dirigentes. Neste sentido, a discussão envolvendo a tributação da bolsa de estudos paga aos empregados da RECORRENTE está fora do objeto deste processo.

I. CONHECIMENTO

Não houve insurgência quanto ao conhecimento do recurso, que, de fato, teve a divergência jurisprudencial devidamente apontada, conforme despacho de admissibilidade de fls.

1021/1026. Ainda assim, colaciona-se trechos do voto então proferido no paradigma acórdão n.º 2201-003.222 (fl. 1009/1010):

Não obstante as limitações impostas na referida lei, acompanho integralmente o entendimento pacífico do STJ no sentido de que 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, já que a verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

(...)

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

O acórdão recorrido, por sua vez, tratou o tema da seguinte forma (fls. 977/980):

O i. Relator votou pela impossibilidade de aplicação da multa, entendendo que o valor pago a título de bolsa de estudos aos empregados e dependentes não integra o salário de contribuição. Entretanto, ressaltou que o auto de infração foi lavrado por ter deixado a recorrente de escriturar em títulos próprios os valores relativos a bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados e dirigentes.

Considerando que prevaleceu o entendimento de que incide contribuição previdenciária sobre tais verbas, no julgamento do processo n.º 13855.002591/2007-25, julgado nesta mesma sessão, de cuja matéria tratada originou a autuação aqui discutida, peço vênia para usar nas linhas seguintes as mesmas razões do voto vencedor daquele processo, no Acórdão n.º 2202-004.644, de minha redatoria.

Nesse aspecto, entendo que tais verbas decorrem da relação de trabalho dos segurados empregados com a recorrente, portanto, não é um benefício para o trabalho e sim pelo trabalho, caracterizando-se como remuneração. De outra sorte, a Lei vigente à época dos fatos geradores não incluía os dependentes na hipótese de exclusão da incidência de Contribuição Previdenciária, assim como, não inclui a educação superior, conforme se vê:

(...)

Contudo, faço a ressalva que, mesmo nos casos em que a bolsa é paga ao empregado, mas para educação superior, entendo que não haveria incidência da Contribuição Previdenciária desde que o curso se enquadrasse como de "*capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa*", sendo necessário avaliar caso a caso; fora isso, haveria incidência de contribuição previdenciária, tanto antes quanto depois da alteração na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, porque se assim quisesse, o legislador teria ampliado ao nível da educação superior, mas a despeito de estender a bolsa aos dependentes, achou por manter apenas a educação básica.

No caso dos autos, as bolsas de estudo, mediante desconto nas mensalidades, foram concedidas aos dependentes dos segurados empregados e dirigentes, e, portanto, não se enquadram na norma de não incidência de contribuição previdenciária, não merecendo reparos o acórdão recorrido.

Assim, tendo prevalecido esse entendimento, a multa por descumprimento de obrigação acessória deve ser mantida, não merecendo reparos o acórdão recorrido.

Ou seja, a multa deste processo guarda estrita relação com a obrigação principal do processo n.º 13855.002591/2007-25, pois este último foi lavrado para a cobrança da contribuição previdenciária sobre os valores correspondentes às bolsas de estudos concedidas a dependentes de empregados e de diretores, ao passo que a presente multa foi lançada como decorrência de a RECORRENTE não ter contabilizados referidos valores em títulos próprios a fim de identifica-los como fato gerador das contribuições previdenciárias.

No item 14 do recurso (fl. 995), a contribuinte reconhece expressamente essa vinculação existente entre a presente multa e as razões discutidas no processo de obrigação principal.

A fim de demonstrar a divergência, a contribuinte apontou acórdão paradigma que entendeu pela não incidência das contribuições previdenciárias sobre as bolsas de estudos concedidas a dependentes dos empregados. Assim, caso prevaleça o entendimento da Turma paradigmática, a multa ora aplicada deve ser afastada, como consequência lógica, por decorrer de reflexo da obrigação principal.

Nota-se que tanto o acórdão recorrido como o paradigma tratam de fatos geradores ocorridos antes da vigência da nova redação do art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei n.º 8.212/91, introduzida pela Lei n.º 12.513/2011.

Portanto, ainda que o paradigma não envolva a discussão da multa ora aplicada, entendo que resta demonstrada a divergência jurisprudencial, pois em fatos similares, Turmas diferentes decidiram de maneira oposta quanto à incidência das contribuições previdenciárias, sendo certo que a aplicação da multa é mero reflexo da obrigação principal, como bem pontuou o próprio acórdão recorrido.

Portanto, sendo o recurso tempestivo e preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

II. MÉRITO

A multa CFL 34 objeto deste processo foi lavrada por ter deixado a contribuinte de lançar os fatos geradores das contribuições previdenciárias em títulos próprios da sua contabilidade.

Como exposto, o fato gerador que deixou de ser lançado em título próprio foi, unicamente, o valor referente à bolsa de estudo pagas a dependentes de empregados da RECORRENTE, conforme se extrai do seguinte trecho do relatório fiscal (fls. 43/45):

2.1 Tendo em vista o acima exposto, o presente auto de infração está sendo lavrado com relação As infrações cometidas pela ACEFRAN, no período de 01/2004 a 09/2006, em virtude de sua incorporação pela ACEF S/A em 02/10/2006. Para as infrações cometidas pela ACEF S/A, no período compreendido entre 01/2002 a 01/2007 foi lavrado o auto de infração n.º 37.105.251-3.

3. Analisando a escrituração contábil da autuada, suas Folhas de Pagamentos e documentos de controle interno (relação de bolsas concedidas), constatou-se que nas competências 01/2004 a 09/2006 foram efetuados pagamentos na forma de "salário

indireto" a seus empregados. Tais "pagamentos" foram levados a efeito por intermédio da concessão de bolsas de estudos a filhos e dependentes desses segurados.

(...)

4. Os valores correspondentes às bolsas de estudos concedidas a filhos e dependentes de empregados e de administradores (contribuintes individuais) integram o salário-de-contribuição, por se tratarem de ganhos habituais, conforme previsto nos incisos I e III, do artigo 28, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e por não se enquadrarem na definição da alínea "t", do § 9º deste mesmo artigo, para efeito de exclusão do salário de contribuição.

4.1 Entretanto, embora não se trate de simples "bolsas de estudos concedidas a alunos" e sim de "salário indireto" pago a funcionários da autuada, os valores foram contabilizados a débito das contas: "3.1.1.51.00009 - Desconto concedido ao aluno" e "3.1.1.61.00008 - Desconto concedido ao aluno", juntamente com todos os demais descontos concedidos a todos os seus alunos, e não em contas próprias a identificá-los, e, portanto, em total desacordo com a legislação previdenciária.

Neste ponto, dada a reconhecida relação existente entre o presente caso e o processo de obrigação principal n.º 13855.002591/2007-25, o qual foi apreciado em conjunto com o presente caso por esta Colenda Turma nesta mesma sessão de julgamento, utilizo como razões de decidir os mesmos argumentos exposto no voto proferido no citado processo, do qual também fui o Relator:

Em seu recurso pugna o contribuinte que 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 a remuneração do empregado, já que a verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

No entanto, entendo com razão o acórdão recorrido.

O objeto do Recurso concerne à interpretação ao art. 28, § 9º, "t" da Lei 8.212/1991, porém, tal análise deve ser realizada sobre a redação vigente à época dos fatos geradores (01/2004 a 09/2006), com base no art. 144 do Código Tributário Nacional¹. A norma previa que somente não integravam o salário-de-contribuição as bolsas de estudos concedidas aos próprios empregados. Vejamos:

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

(...)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 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.º 9.711, de 1998).

¹ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

A despeito da lógica linha argumentativa da RECORRENTE acerca do direito assegurado constitucionalmente à educação de todos os cidadãos, bem como dos precedentes judiciais apontados, entendo que o já citado art. 28, §9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91 trata de uma hipótese de isenção tributária, uma vez que o art. 22 da mesma lei disciplina ser base de cálculo da contribuição patronal o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, destinadas a retribuir o trabalho, inclusive os ganhos sob a forma de utilidades, ainda que decorrente de convenção ou acordo coletivo de trabalho. Apenas não integram a remuneração aquelas parcelas previstas na própria lei, como previsto pelo §2º do mesmo art. 22, ambos abaixo transcritos (redação vigente à época dos fatos):

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, 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)

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

Como exposto, à época dos fatos, o § 9º do art. 28 apenas previa – em sua alínea “t” – que não integravam o salário-de-contribuição somente as bolsas de estudos concedidas aos próprios empregados. Somente em 2011, a partir da publicação da Lei nº 12.513/2011, foi que a Lei nº 8.212/91 passou a prever a possibilidade de se excluir do salário-de-contribuição a bolsa de estudo concedida a dependentes de empregados:

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

(...)

§ 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)

Sendo assim, entendo tratar-se de verdadeira regra de isenção, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111, inciso II, do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

O tema não é novo nesta Turma, razão pela qual transcrevo, abaixo, trechos do voto proferido no acórdão n.º 9202-011.040 (sessão de 25/10/2023), de relatoria do Ilustre Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, os quais utilizo como reforço das minhas razões de decidir:

A legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento expressamente previa que, não integravam o salário de contribuição os valores despendidos pela empresa com plano educacional, mas desde que destinados a seus empregados ou dirigentes.

Ocorre que no presente caso, os valores pagos aos segurados empregados, a título de bolsa de estudo, referiam-se a bolsas destinadas aos dependentes desses empregados, portanto, em desacordo com a então norma de regência, que, repita-se, estabelecia que o benefício seja oferecido aos empregados e dirigentes da empresa.

Para a exclusão dos valores pagos pela autuada da base de cálculo das contribuições seria necessário o preenchimento de todas as condições previstas na alínea “t”, do art. 28, § 9º da Lei nº 8.112/1991, hipótese que não se verifica na situação sob análise. Assim, mesmo que tenham dimensão social, tais pagamentos não perderiam seu caráter remuneratório, visto que, somente por força de lei não poderiam estar sujeitos à incidência da exação, sob pena de se mascarar a remuneração dos empregados, com a adoção de diversos auxílios e reembolsos, com a conseqüente evasão de receita tributária.

(...)

Independente do nome, título ou rubrica adotada, não há como negar que se trata de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a seus empregados em função do vínculo empregatício mantido. A própria recorrente destaca o fato de que tais pagamentos são decorrentes de Acordo Coletivo de Trabalho firmado com seus empregados, o que não deixa qualquer dúvida quanto à sua natureza remuneratória e decorrente do vínculo de emprego, uma vez que tais acordos têm por objetivo estabelecer determinadas condições de trabalho entre as partes (empregadores e empregados) envolvidas.

(...)

Portanto, considerando que, à época da ocorrência dos fatos geradores não havia legislação que dispensasse da inclusão na base de cálculo das contribuições os valores pagos pela contribuinte a título de bolsas de estudos destinadas aos dependentes dos seus empregados e dirigentes, fica caracterizada a natureza remuneratória de tais pagamentos, além de originados única e exclusivamente do vínculo laboral, devendo ser mantida a autuação.

Portanto, verifica-se que, na época dos fatos geradores (01/2004 a 09/2006), o art. 28, §9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91 estabelecia que apenas as bolsas de estudo concedidas aos próprios empregados não integravam o salário de contribuição, desde que o valor não fosse utilizado em substituição de parcela salarial e que o plano

educacional fosse disponibilizado a todos os empregados e dirigentes. Com isso, as bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos segurados empregados e dirigentes não se enquadram na norma de isenção de contribuição previdenciária vigente à época dos fatos.

Assim, não assiste razão à RECORRENTE na medida que as bolsa de estudos concedidas trataram-se, inequivocamente, de uma remuneração indireta dos seus empregados, pois é notório que estes deixaram de ter uma despesa com a instrução de seus respectivos dependentes, representando um verdadeiro ganho, passível de ser quantificado.

Pelo acima exposto, entendo que deve ser mantido o acórdão recorrido.

Sendo assim, como consequência lógica da decisão acima, entendo que deve ser mantida a multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 34) objeto do presente processo, não merendo reparos o acórdão recorrido.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, CONHEÇO do recurso da contribuinte para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos das razões acima.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim