



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13855.002707/2007-26  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-011.244 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 16 de abril de 2024  
**Recorrente** ACEF S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/01/2007

**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 9202-011.244 - CSRF/2ª Turma  
Processo n.º 13855.002707/2007-26

## 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 01/2002 a 01/2007.

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. 485/496) em face do acórdão n.º 2202-004.640 (fls. 462/476), o qual negou provimento ao recurso voluntário apresentado, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/01/2007

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. 520/525, a divergência restou revelada, pois há similitude fática entre os casos recorrido e paradigma (ambos discutem a matéria envolvendo o fornecimento de bolsas de estudo aos dependentes de empregados e

dirigentes), no entanto expuseram decisões diametralmente opostas, conforme abaixo transcrito (fl. 524):

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. 527/537, 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. 473). 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.

520/525. Ainda assim, colaciona-se trechos do voto então proferido no paradigma acórdão n.º 2201-003.222 (fl. 507/508):

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. 473/476):

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.

Observo que a multa aqui analisada se originou dos mesmos fatos do processo n.º 13855.002592/2007-70, julgado em 20/01/2016, em que foi exarado o Acórdão n.º 2301-004.301. Naquela ocasião, prevaleceu o mesmo entendimento do processo n.º 13855.002591/2007-25, que foi julgado neste 07/08/2018, por isso, peço vênia para usar nas linhas seguintes as mesmas razões do voto vencedor 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 merendo reparos o acórdão recorrido.

Ou seja, a multa deste processo guarda estrita relação com a obrigação principal do processo n.º 13855.002592/2007-70, 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. 493), 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. 23/24):

2.1 Tendo em vista o acima exposto, o presente auto de infração está sendo lavrado com relação às infrações cometidas pela ACEF S/A, no período compreendido entre 01/2002 a 01/2007. Para as infrações cometidas pela ACEFRAN, no período de 01/2004 a 09/2006, está sendo lavrado o auto de infração n.º 37.105.254-8, em virtude de sua incorporação pela ACEF S/A em 02/10/2006.

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 01/2002 a 01/2007 foram efetuados pagamentos na forma de "salário indireto" a seus empregados e administradores. 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 13855.002592/2007-70, é necessário reconhecer a improcedência do pleito da RECORRENTE, pois, em pesquisa as sistema de acompanhamento processual do CARF, constata-se que não foi interposto recurso em face do acórdão n.º 2301-004.301, publicado em 20/01/2016, e que negou provimento ao pleito da contribuinte em relação à bolsa de estudo paga ao dependente de empregado, conforme abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/01/2007

(...)

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.

(...)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, na questão da aplicação da multa de ofício, a fim de que se verifique, na execução do julgado, para efeitos do Art. 106, do CTN, com a aplicação do cálculo mais benéfico, as penalidades que o sujeito passivo poderia sofrer na legislação anterior (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória falta de declaração e nos de declaração inexata e principal), com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória falta de declaração e nos de declaração inexata e principal), nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei n.º 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, e o Conselheiro Natanael Vieira dos

Santos, que limitava a presente multa a 75% (setenta e cinco por cento); b) em negar provimento ao recurso, na questão do auxílio educação a dependentes; nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério, Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Júnior, que davam provimento ao recurso nesta questão; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso nas demais alegações da recorrente, nos termos do voto do Relator. Redator: Cleberson Alex Friess.

Portanto, como a presente multa é reflexo do lançamento de obrigação principal objeto do processo n.º 13855.002592/2007-70, sendo mantido o lançamento do crédito tributário principal, deve-se, conseqüentemente, manter o lançamento da presente penalidade, pois evidente que a contribuinte deixou de lançar, em título próprio da contabilidade, fato gerador de contribuição previdenciária.

Sendo assim, como consequência lógica da manutenção da obrigação principal, 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