



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



**Processo nº** 13855.002709/2007-15  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-011.243 – 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. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP. REFLEXOS DO PROCESSO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. 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).

## Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68) por ter a empresa apresentado GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias, especificamente em relação às rubrica “bolsas de estudo”

concedidas aos dependentes dos empregados, “bolsa de pesquisa para professores” e “bolsa para médicos residentes”, 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. 781/793) em face do acórdão n.º 2202-004.647 (fls. 756/776), 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.

BOLSAS DE PESQUISA FORNECIDAS A EMPREGADOS. BOLSA DE ESTUDOS PAGAS A MÉDICOS RESIDENTES. EDUCAÇÃO BÁSICA E EDUCAÇÃO PROFISSIONAL. NÃO ENQUADRAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não se enquadram no conceito de educação básica, e educação profissional e tecnológica, para fins de não incidência de contribuição previdenciária, as bolsas de pesquisa concedidas aos segurados empregados e as bolsas de estudo pagas a médicos residentes.

As bolsas de pesquisa pagas aos segurados empregados, não concedidas nos termos da Lei n.º 8.958/94, integram a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária.

Incide contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudos pagas aos médicos residentes, na qualidade de contribuintes individuais.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. CFL 68. MULTA MANTIDA

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

(...)

A contribuinte pleiteou a rediscussão das matérias envolvendo tanto a tributação da bolsa de estudos concedidas aos dependentes de empregados, como também as bolsas de pesquisas para professores e as bolsas pagas a médicos residentes. 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. 811/817, a divergência restou revelada apenas no que diz respeito ao fornecimento de bolsas de estudos aos dependentes dos empregados, 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.

Por outro lado, com relação à matéria **incidência de contribuições sobre bolsas de pesquisa e concedidas aos médicos residentes**, foi negado seguimento ao recurso, conforme abaixo transcrito (fl. 816):

Ao colocar frente à frente recorrido e paradigma verifica-se que estes somente se assemelham no que diz respeito ao fornecimento de bolsas de estudos aos dependentes dos empregados.

(...)

No que diz respeito às bolsas concedidas aos médicos residentes, a diferença entre os arestos é notória, haja vista que estes sequer eram empregados da recorrente, mas considerados contribuintes individuais, cuja a incidência de contribuição tem regramento específico daquele direcionado aos segurados empregados. Não houve enfrentamento dessa questão no paradigma.

Pois bem, acerca das bolsas de pesquisa, verifica-se que não guardam correspondência com as bolsas de estudo, estas voltadas para a formação de alunos, mas tem como finalidade possibilitar aos docentes desenvolverem atividades relativas à produção de conhecimento.

Diante da disparidade fática entre os arestos sob comparação, não há como se identificar divergência na interpretação da legislação com relação à matéria **incidência de contribuições sobre bolsas de pesquisa e concedidas aos médicos residentes**.

Então, os fatos constantes nos arestos sob comparação convergem somente no que concerne aos pagamentos efetuados aos dependentes dos segurados empregados. 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 parcial ao recurso especial para rediscutir a matéria **“incidência de contribuições sobre bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos segurados e diretores”**.

A contribuinte apresentou agravo (fls. 823/835), o qual restou rejeitado (fls. 839/844)

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs contrarrazões, às fls. 852/864, 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 68 como reflexo da incidência de contribuições sobre bolsas de estudo fornecidas pela empresa a seus dependentes.

## 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. 811/817 para a matéria “**incidência de contribuições sobre bolsas de estudo concedidas aos dependentes dos segurados e diretores**” (única admitida para rediscussão). Ainda assim, colaciona-se trechos do voto então proferido no paradigma acórdão n.º 2201-003.222 (fl. 804/804):

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. 769/775):

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 declarar em GFIP os valores relativos a bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados e dirigentes, assim como, a bolsas de pesquisa para os

professores (empregados), e pagamento de bolsa de estudos a médicos residentes (contribuintes individuais).

Observo que a multa aqui analisada se originou dos mesmos fatos dos processos n.º 13855.002592/2007-70 (julgado em 20/01/2016, em que foi exarado o Acórdão n.º 2301-004.301), e n.º 13855.002706/2007-81 (que foi julgado neste 07/08/2018, em que foi exarado o Acórdão n.º 2202-004.645). Na ocasião do julgamento do processo n.º 13855.002592/2007-70, prevaleceu o mesmo entendimento do processo n.º 13855.002591/2007-25, que foi julgado neste 07/08/2018, em que foi exarado o Acórdão n.º 2202-004.644). Por isso, peço vênia para usar nas linhas seguintes as mesmas razões dos votos vencedores nos Acórdãos n.º 2202-004.644 e n.º 2202-004.645, ambos de minha redatoria.

Em relação às bolsas de estudo aos dependentes dos segurados (processo n.º 13855.002591/2007-25), 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.

(...)

Considerando que não há qualquer dispositivo que albergue a não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas aqui debatidas, não merece reparos o acórdão recorrido.

Ou seja, a multa objeto do recurso, na única matéria em que foi conhecido, 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 declarado os referidos valores em GFIP.

No item 15 do recurso (fl. 789), a contribuinte reconhece expressamente essa vinculação existente entre a presente multa e as razões discutidas nos processos de obrigação principal, tanto o que trata da bolsa aos dependentes de empregados (13855.002592/2007-70), como o que trata das bolsas de pesquisas e bolsas pagas aos residentes médicos

(13855.002706/2007-81). Rememora-se que está última matéria não foi admitida para rediscussão no recurso ora analisado.

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, uma parte da 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.

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

## II. MÉRITO

A multa CFL 68 objeto deste processo foi lavrada por ter deixado a contribuinte de declarar em GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Como exposto, o recurso foi admitido para rediscutir, unicamente, os valores relativos a bolsas de estudo fornecidas aos dependentes dos empregados e dirigentes da RECORRENTE. Neste sentido, extrai-se o seguinte trecho do relatório fiscal (fls. 26/28):

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 37.105.253-0, em virtude de sua incorporação pela ACEF S/A em 02/10/2006.

3. Analisando a escrituração contábil da atuada, suas Folhas de Pagamentos, GFIP(s) e documentos de controle interno, verificou-se que nas competências 01/2002 a 01/2007 foram efetuados pagamentos a segurados empregados e contribuintes individuais e **tais valores não foram incluídos em suas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social-GFIP**, conforme explanado a seguir:

(...)

5. A atuada efetuou ainda pagamentos na forma de "salário indireto" a seus empregados e administradores na forma de concessão de bolsas de estudos a seus filhos e dependentes.

(...)

5.2 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 no 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 e, da mesma forma, deveriam ter sido adicionados à remuneração mensal dos segurados e incluídos em GFIP.

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 declarar em GFIP 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 68) 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