



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



**Processo nº** 10976.000580/2008-27  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-009.748 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de agosto de 2021  
**Recorrente** TRANCIL TRANSFORMADORES COMERCIO INDUSTRIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. EMISSÃO DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUTORIZAÇÃO DE REEXAME. EQUIVALÊNCIA.

Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. A emissão do Mandado de Procedimento Fiscal torna desnecessária a autorização para segundo exame, já que as autoridades competentes para a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal também o são para a autorização do segundo exame. Assim, a revisão do lançamento em reexame de exercício já fiscalizado, se presente à autorização para a realização do procedimento fiscal, firmada por autoridade competente, não acarreta a nulidade do auto de infração. Observância da Súmula CARF nº 111.

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO DESTINADO AOS EMPREGADOS. NÍVEL SUPERIOR. CURSOS DE CAPACITAÇÃO E QUALIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE DE ENQUADRAMENTO.

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior. Observância da Súmula CARF nº 149.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. VERIFICAÇÃO DE ASSIDUIDADE. POSSIBILIDADE.

A verificação da assiduidade dos empregados, quando apenas um dos critérios para pagamento de PLR, não é suficiente para atrair a incidência das contribuições previdenciárias, sobretudo quando o valor está relacionado à produtividade da empresa e desvinculado dos salários .

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo

## **Relatório**

Trata-se, na origem, de auto de infração referente a contribuições a entidades e fundos (Salário-Educação; INCRA; SEBRAE), tendo como fatos geradores:

- a) o pagamento de valores a título de mensalidades escolares;
- b) o pagamento de valores a título de participação nos lucros ou resultados (PLR).

De acordo com o relatório fiscal (e-fl.28-34):

- Pela interpretação literal da Lei n.º 8.212/91, para que não haja a incidência de contribuição previdenciária, os valores devem ser gastos apenas com a educação básica e profissional (cursos de capacitação e qualificação profissionais), também abordada na Lei n.º 9.394/96, não englobando a educação superior.
- Portanto, em relação aos valores gastos com educação pela empresa, para que não integrem a base de incidência de contribuição previdenciária, é necessária a observação de três requisitos: que os valores não sejam pagos em substituição a parcela salarial; que sejam extensivos a todos os empregados e dirigentes da empresa e que digam respeito somente a despesas com educação básica ou profissional, no caso, os valores são referentes à educação superior.
- Dentre as cláusulas do Programa de Participação nos Resultados — PPR, é importante salientar:

A participação dos EMPREGADOS para o alcance dos resultados da empresa será mensurada através de sua ASSIDUIDADE ao trabalho;

- a) O não comparecimento ao trabalho determinará a perda parcial ou total do direito ao PPR, para cada mês que ocorrer a falta.
- b) O valor calculado para cada EMPREGADO sera proporcional aos dias trabalhados no mês, se, e somente se, as faltas forem justificadas pela CLT e/ou pela CCT.
- c) Faltas não justificadas pela CLT e/ou CCT implicam a perda do PPR, no mês, da seguinte forma:
- 01 (um) dia — perde 50%
  - 02 (dois) dias — perde 100%
- Conforme se depreende dos dispositivos constantes do Programa de Participação nos Resultados - PLR, percebe-se que a maior vinculação para que os empregados obtenham o pagamento do PPR, se dá pelo serviço prestado, META INDIVIDUAL, sendo, portanto, parcela de incidência de contribuições previdenciárias, haja vista a verba ser paga pelo trabalho, nos termos do art. 28, I da Lei n.º. 8.212/91. O trabalhador tem que obter parcela de seu rendimento associado ao resultado da empresa como um todo e nunca vinculado à execução de sua atividade laboral, pois este último terá, obviamente, natureza salarial.
  - Assim, o direito ao recebimento do PLR, pelos empregados, está plenamente vinculado à assiduidade e ao salário do mesmo. Nestes termos, conclui-se que o valor pago a título de PLR integra para todos os fins o salário de contribuição dos empregados para fins de tributação previdenciária.
  - os pagamentos referentes as mensalidades escolares e à distribuição de resultados, não foram incluídos nas Guias do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações Previdência Social — GFIP's, o que gerou, inclusive, o Auto de Infração, pela não inclusão destes valores.

Ciência pessoal do auto de infração no dia 27/11/2008 (quinta-feira), conforme data no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (e-fl. 27)

Impugnação (e-fls.51-72) apresentada no dia 29/12/2008 (segunda-feira). A autuada contestou fundamentalmente os seguintes pontos:

- Inexistência de Mandado de Procedimento Fiscal autorizando a refiscalização, o que implica nulidade da autuação;
- Os cursos superiores custeados têm total afinidade com as funções exercidas pelos trabalhadores beneficiados, não integrando o salário-de-contribuição
- Para pagamento das PLR, não há proibição a implementação de meta individual de assiduidade, além do que esta seria secundária, sendo a mais importante a meta global.

O lançamento julgado procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), conforme acórdão e-fls 225-242. Ementa:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. MESMA BASE DE CALCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. VALORES PAGOS A TÍTULO DE AUXÍLIO EDUCAÇÃO E PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DAS NORMAS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. APURAÇÃO DE VALORES DEVIDOS EM PERÍODO JÁ FISCALIZADO. POSSIBILIDADE. PROCEDIMENTOS FISCAIS. SELEÇÃO E CLASSIFICAÇÃO EM FUNÇÃO DO FATO GERADOR. REFISCALIZAÇÃO OU REVISÃO. INOCORRÊNCIA.

As contribuições de terceiros são exações destinadas as entidades e fundos, que, por força de legislação ou convênio, a Receita Federal do Brasil se incumbe de arrecadar e repassar. E estão sujeitas aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios das contribuições previdenciárias, sendo comuns a base de cálculo.

Incide contribuição de terceiros sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer titulo aos segurados empregados, nos termos da legislação previdenciária.

Integra o salário de contribuição os valores relativos a curso superior, graduação e pós-graduação, de que tratam os art. 43 a 57 da Lei no 9.394, de 1996.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição, Lei 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea 'j'.

Reserva-se ao fisco o direito de, a qualquer tempo, cobrar as importâncias que sejam consideradas devidas independentemente do período já ter sido fiscalizado.

As operações fiscais são comandadas e classificadas pelo competente setor de Planejamento das Ações Fiscais e são selecionadas em função do fato gerador que se pretende apurar.

O MPF e o TIAF são os documentos próprios para instaurar o procedimento fiscal na empresa e determinar a abrangência e o tipo de procedimento a ser realizado.

O procedimento fiscal desenvolvido na empresa não se refere a refiscalização e nem a revisão de lançamento

Ciência do acórdão em 27/04/2009, por via postal, conforme aviso de recebimento (AR - e-fl. 246).

Recurso Voluntário (e-fls. 248-268) apresentado em 26/05/2020. Reitera os argumentos da impugnação da seguinte forma:

- A fiscalização anterior (que também abrangeu o ano de 2004) foi ampla (e não restrita e seletiva, como diz a DRJ);
- O Mandado de Procedimento Fiscal lavrado tinha sustentação na Portaria RFB 11.371/2007;
- Às contribuições previdenciárias se aplica o art. 906 do RIR/99, prevendo que um segundo exame só é possível mediante ordem escrita do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal;
- A lavratura de um simples MPF (sem expressa permissão para uma nova fiscalização) não é suficiente a validar o reexame;
- Se um agente público/fiscal pratica ato sem autorização expressa do seu superior hierárquico estará ele agindo sem competência no caso concreto;
- A alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 é claríssima no sentido de que o valor relativo ao plano educacional que vise educação básica nos termos do art. 21 da Lei no 9.394/968 e a cursos de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa não integra o salário-de-contribuição
- Os cursos de capacitação e qualificação profissionais podem se inserir tanto na educação básica quanto na superior;
- Firmou com os empregados beneficiados com bolsa de estudos um "Termo de Cooperação na Formação Profissional e Escolar no qual está expressamente registrado que o benefício concedido pela empresa tem "o objetivo de melhorar o nível de qualificação de seus funcionários;
- A única restrição é que o curso de capacitação/qualificação superior deve contemplar área do conhecimento compatível com a função exercida pelo trabalhador na fábrica.
- não há nenhuma proibição à implementação de "meta individual' de assiduidade.
- Além da "meta individual', foram previstas outras duas. A primeira (e mais importante) é a "meta global' (cláusula V, parágrafo I, do Termo de Acordo), que institui três patamares distintos de faturamento líquido 12 mensal a serem atingidos. Essa, ao contrário do que afirma a DRJ, é a meta fundamental para que haja a distribuição de participação nos resultados.
- Além dessa "meta global', foi instituída a "meta desafiadora do faturamento", que se encarrega de incentivar o trabalhador com uma participação maior

- não é lógico e justo que um empregado frequente (que contribui ativamente para o atingimento das metas) seja incentivado de forma idêntica àquele faltoso.
- fato de um funcionário não comparecer ao trabalho uma ou duas vezes não significa a perda de todo o benefício. Em primeiro lugar, deve-se destacar que as faltas justificadas e não justificadas são valoradas de forma diferente. Por outro lado, as ausências são contabilizadas mês a mês, de forma que, caso um trabalhador falte em determinado mês e seja frequente no subsequente, garantirá parte da participação nos resultados
- Se algum empregado "perder" a participação nos resultados, o valor correspondente não fica para a empresa
- atingida a "meta global", o montante respectivo será distribuído aos empregados.
- existe na Trancil um benefício específico para a "presença" do empregado, chamado "Prêmio Assiduidade" (docs. anexados aos autos), o qual já integra o salário-de-contribuição no percentual de 10% do salário. Esse prêmio, pago durante todos os meses de 2004 (resumos das folhas de pagamento anexados aos autos), remunera, efetivamente, o trabalho

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, Relator.

### **Análise de admissibilidade**

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que deve ser conhecido.

### **Mandado de Procedimento Fiscal - Reexame**

A recorrente alega que já havia sido fiscalizada quanto às contribuições sociais do ano de 2004, que resultou no lançamento formalizado sob o DEBCAD 34.041.623-6. Entende que, após a unificação da Secretaria da Receita Previdenciária com a Secretaria da Receita Federal, convergiram as normas processuais, entre as quais o art. 906 do Decreto 3.000/99,

prevendo que “Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do inspetor da Receita Federal do Brasil”.

O art. 906 do Decreto 3.000/99, vigente à época do fato gerador, é a reiteração do art. 7º da Lei 2.354/54:

Art. Os agentes fiscais do impôsto de renda procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações.”

§ 1º Iniciada a perícia contábil, nos têrmos dêste artigo, os agentes fiscais do impôsto de renda ficam obrigados a fazer a necessária comunicação à repartição a que estiverem jurisdicionados dentro do prazo de 10 (dez) dias.”

§ 2º Em relação ao mesmo exercício só é possível um segundo exame da escrita mediante ordem escrita dos delegados seccional ou regional ou do diretor da Divisão do Impôsto de Renda.

Veja-se que o início da perícia contábil se dava com a ação direta da autoridade fiscal e posterior comunicação ao órgão de circunscrição do contribuinte. Por isso a previsão de que, para o segundo exame da contabilidade, necessária primeiramente a ordem escrita do responsável pela repartição do órgão.

A sistemática do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), contudo, previa, via de regra, a emissão prévia do mandado pelos responsáveis administrativos do órgão, para ciência ao sujeito passivo já no início do procedimento fiscal.

A Portaria RFB 11.371/2007 – normativo que amparou o procedimento fiscal – previa, no seu art. 6º:

Art. 6º O MPF será emitido, observadas suas respectivas atribuições regimentais, pelas seguintes autoridades:

(...)

IV - Superintendente da Receita Federal do Brasil;

V - Delegado de Delegacia da Receita Federal do Brasil, de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização, de Delegacia Especial de Instituições Financeiras e de Delegacia Especial de Assuntos Internacionais; e

VI - Inspetor-Chefe das unidades constantes do Anexo IV.

Fica claro, portanto, que a emissão do MPF por um desses responsáveis supre a necessidade de ordem escrita prevista no art. 7º da Lei 2.354/54. No caso, o MPF foi assinado eletronicamente pelo delegado da Receita Federal do Brasil em Contagem, como se comprova da e-fl. 269. Observância da Súmula CARF nº 111, com o seguinte enunciado:

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.

### **Cursos de educação superior – Salário-de-contribuição**

Na data do fato gerador, o art. 28, §9º, “t” da Lei 8.212/91 tinha a seguinte redação:

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 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;

Entende a recorrente que os cursos de capacitação e qualificação profissionais previstos no dispositivo acima englobam o ensino superior. Esclarece que o benefício era aberto a todos os empregados, tendo como única restrição que o curso deveria contemplar área do conhecimento compatível com a função exercida pelo trabalhador na empresa.

Nos termos de cooperação apresentados – e mencionados pela fiscalização – constam os cursos frequentados e as atividades dos empregados:

Empregado	Função	Curso
Gerson Alves da Silva	Engenheiro de Manutenção Elétrica Junior	Engenharia Elétrica
Zelita Luiza da Silva Fiuza	Assistente Administrativa	Administração
Rodrigo Amaral Assunção	Técnico em Eletrotécnica	Engenharia Elétrica
Wenderson de Souza Rezende	Coordenador de Suprimentos	Ciências Econômicas
Leonardo Carvalho Francisco	Inspetor de Qualidade	Engenharia de Produção

Do relatório fiscal se extrai que a fiscalização não fez objeção quanto à relação entre o curso superior ofertado e as exigências do art. 28, §9º, “t”, da Lei 8.212/91:

A Lei nº. 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (lei de diretrizes e bases da educação nacional), divide a educação escolar em básica (educação infantil, ensino médio e fundamental) e superior. Pela interpretação literal da Lei nº. 8.212/91, para que não haja a incidência de contribuição previdenciária, os valores devem ser gastos apenas com a educação básica e profissional (cursos de capacitação e qualificação profissionais), também abordada na Lei nº. 9.394/96, não englobando a educação superior. Portanto,

em relação aos valores gastos com educação pela empresa, para que não integrem a base de incidência de contribuição previdenciária, **é necessária a observação de três requisitos: que os valores não sejam pagos em substituição à parcela salarial; que sejam extensivos a todos os empregados e dirigentes da empresa e que digam respeito somente a despesas com educação básica ou profissional, no caso, os valores são referentes à educação superior.**

Portanto, há que ser observada a Súmula CARF nº 149, com o seguinte enunciado:

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

### **PLR – Metas de assiduidade**

O art. 7º, XI, da Constituição Federal, ao prever a participação nos lucros e resultados (PLR), a concebeu como direito dos trabalhadores desvinculado da remuneração:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Quer a Constituição, portanto, que os valores recebidos a esse título não se confundam com o salário. Isso permite distribuição, ao trabalhador, de parte dos resultados positivos da empresa, sem que haja redução salarial quando esse resultado for negativo, por conta da irredutibilidade prevista no art. 7º, VI, da CF/1988.

Em decorrência, o art. 28, §9º, “j”, da Lei 8.212/1991 dispôs, que a PLR não integra o salário-de-contribuição:

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

(...)

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

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Tanto a Constituição quanto a Lei 8.212/1991 deixam claro que deve haver diferenciação entre a PLR e a parcela salarial. A PLR tem, dessa forma, como premissas essenciais a associação aos resultados da empresa e a dissociação dos salários do trabalhador.

Note-se, contudo, que verificar a obediência desses princípios é tarefa naturalmente difícil: afinal, o salário é o preço da força de trabalho, vendida à empresa para geração dos seus resultados. Ou seja, sempre haverá conexão entre o resultado obtido e os valores pagos ao trabalhador.

Por isto a necessidade expressa de regulamentação prevista na CF/1988 e na Lei 8.212/1991: considerando a complexidade das relações trabalhistas, é imprescindível que normativo específico dê os requisitos para que se considere o valor pago como PLR, consequentemente afastando a incidência das contribuições previdenciárias.

Assim o faz a Lei 10.101/2000, elencando requisitos tais como a prévia negociação, com a participação sindical em comissão ou por meio de convenção ou acordo coletivo; a determinação de regras claras e objetivas, com mecanismos de aferição das informações relativas ao cumprimento do acordo, periodicidade, vigência e prazos para revisão; a vedação da habitualidade.

Entretanto, não há como ignorar a possibilidade de que, mesmo com a participação das entidades sindicais, as regras fixadas podem revelar que os acordos foram aceitos em substituição a um reajuste real dos salários. Desse modo, mesmo que tenham sido atendidos os critérios formais da Lei 10.101/2000, continua sendo fundamental investigar a efetiva relação dos valores pagos com os resultados da empresa e com os salários pagos.

Nesse contexto, no caso a fiscalização considerou que a exigência das contribuições sobre os valores pagos a título de PLR se justificava por conta de sua vinculação à atividade laboral, caracterizada pela estipulação de metas individuais relacionadas à assiduidade, de acordo com os seguintes critérios:

- a) O não comparecimento ao trabalho determinará a perda parcial ou total do direito ao PPR, para cada mês que ocorrer a falta.
- b) O valor calculado para cada EMPREGADO será proporcional aos dias trabalhados no mês, se, e somente se, as faltas forem justificadas pela CLT e/ou pela CCT.
- c) Faltas não justificadas pela CLT e/ou CCT implicam a perda do PPR, no mês, da seguinte forma:
  - 01 (um) dia — perde 50%
  - 02 (dois) dias — perde 100%

Não houve, dessa maneira, questionamento quanto às formalidades da negociação do PLR, mas sim quanto aos dispositivos constantes do programa de participação apresentado pela autuada.

Posto isso, entende-se que não há elementos bastantes a justificar a incidência das contribuições.

A relação dos resultados da empresa com as parcelas pagas pode ser extraída da fixação do restante das metas pactuadas, denominadas no acordo de “meta global” e “meta desafiadora do faturamento”. A “meta global” objetivava o alcance de determinado faturamento líquido mensal; a “meta desafiadora”, por sua vez, concedia a distribuição de 1% do valor que superasse R\$ 1.250.000,00 do faturamento líquido, desde que as despesas fossem menores que 24% desse mesmo faturamento, o que configura índice de produtividade.

Sob esse aspecto, por conseguinte, não há nada que desnature a finalidade da legislação: o pagamento, bem como seu montante, era dependente da produtividade total.

O principal critério de concessão para a PLR está condicionado ao resultado, vez que este modula o valor a ser distribuído. Dessa forma, o requisito da assiduidade tem caráter complementar, pois meramente reconhece que empregados ausentes – injustificadamente, frise-se - concorrem em menor grau para o resultado global. Esse requisito, portanto, não é suficiente para alterar a natureza jurídica da participação, não dando aos valores pagos a natureza de salário.

A forma como foi pactuado o critério de assiduidade também não permite concluir que tenha sido desobedecida a premissa de desvinculação da remuneração. Não consta que haja diferenciação entre os cargos e/ou níveis salariais, nem mesmo ligação com a produtividade individual, desde que o empregado compareça à empresa. Corrobora com esse entendimento o fato de que, em havendo empregados que perderam o direito por conta das ausências, o montante é redistribuído aos demais.

## **Conclusão**

Pelo exposto, voto por:

- CONHECER do Recurso Voluntário; e
- No mérito, DAR PROVIMENTO ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo

Fl. 12 do Acórdão n.º 2401-009.748 - 2ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10976.000580/2008-27