



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.001274/2009-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.363 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de setembro de 2021
Recorrente ESPÍRITO SANTO CENTRAIS ELÉTRICAS S/A - ESCELSA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 28/02/2006

BOLSA DE ESTUDOS. PAGAMENTO.

Tratando-se de parcela cuja não-incidência esteja condicionada ao cumprimento de requisitos previstos na legislação previdenciária, o pagamento de acordo com a legislação de regência não se sujeita tributação, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea “t” da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei nº 12.513/2011. Enunciado Súmula CARF nº 149.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INCENTIVO À PRODUTIVIDADE. DIREITOS DOS TRABALHADORES. PROTEÇÃO. ACORDO DE NEGOCIAÇÃO. PACTUAÇÃO PRÉVIA.

Com vista a incentivar a produtividade, garantir proteção aos direitos dos trabalhadores e o comprometimento destes com o atingimento das metas, a determinação legal quanto à pactuação prévia de acordo destinado à Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) da empresa exige que o acordo tenha sido definido e assinado antes de começar a execução do programa para pagamento de tal verba, ou seja, antes de ter iniciado o período que será objeto de avaliação quanto ao cumprimento das metas definidas no acordo.

PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

O Plano de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) deve trazer, no instrumento de negociação assinado, de forma clara e objetiva, todas as regras que permitam ao empregado entender os critérios de aferição da sua produtividade e da empresa, e calcular a parcela da PLR a que terá direito.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

O contrato de trabalho, sendo contrato realidade, não está vinculado ao aspecto formal, pois prevalecem as circunstâncias reais em que são prestados os serviços. Comprovada a ocorrência dos requisitos do art. 12, I, "a", da Lei 8.212/91, resta caracterizada a condição de segurado empregado e obrigatório o lançamento das contribuições incidentes sobre sua remuneração.

GFIP. APRESENTAÇÃO COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração a empresa apresentar a GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da multa aplicada os valores pagos a título de bolsa de estudo, nos termos do voto do relator Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini e Ana Claudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz, Ana Claudia Borges de Oliveira, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Marcelo Rocha Paura (suplente convocado).

Relatório

Por transcrever a situação fática discutida nos autos, adoto o relatório do Acórdão n.º 12-32.056, da 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro/RJ (fls. 558-584):

LANÇAMENTO

A presente autuação refere-se ao **AI DEBCAD 37.242.793-6** (CFL 68) que, tendo em vista a extinção da Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social e a conseqüente transferência dos processos administrativo-fiscais para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme art. 40 da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, recebeu nova numeração, passando a consubstanciar o processo de n.º **15586.001274/2009-04**.

2. Trata-se de crédito para a Seguridade Social no valor originário de R\$46.521,30, acrescidos dos encargos moratórios, a serem calculados quando da emissão da guia de pagamento, abrangendo a competência 02/2006, decorrente da multa imposta pela infração ao art. artigo 32, inciso IV, parágrafos 3º e 5º da Lei 8.212/1991, cumulado com o art. 225, inciso IV e parágrafo 4º do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, uma vez que a infratora apresentou GFIPs com omissão de informação de contribuições previdenciárias.

3. Informam os relatórios fiscais da infração (fls. 225/228) e da aplicação da multa (fls. 229) e seus Anexos (fls. 230/290) que não foram informadas em GFIPs as contribuições incidentes sobre:

3.1. BOLSA DE ESTUDOS - Denominada "Incentivo à Educação Formal", condicionado seu pagamento aos funcionários com o mínimo de 2 anos de trabalho na empresa.

3.2. PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS - Apesar de intimada, a empresa não apresentou o acordo de participação nos resultados, mencionado como termo anexo no Acordo Coletivo. Assim, nos termos do art. 28, I da Lei 8.212/1991, foi considerada como salário de contribuição a parcela paga a título de Participação nos Resultados.

3.3. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS - Foram considerados salário de contribuição os valores pagos através de notas fiscais de prestação de serviços emitidas por empresas constituídas por ex empregados da atuada, em função dos serviços prestados e considerando sua forma de contratação.

4. Informa também o relatório fiscal de fls. 226/228 do presente processo que, em ação fiscal anterior, foram lavrados Autos de Infração de Obrigações Acessórias, os quais, embora constituam o agravante de reincidência, nos termos do art. 655, § 4º da IN SRP 03/2005, não provocam efeitos na gradação da presente multa.

4.1. A multa teve por base a legislação da época dos fatos geradores, a saber, o art. 32, parágrafo 5º da Lei 8.212/1991, c/c art.284, inciso II e art. 373 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, uma vez que o Auditor Fiscal verificou ser esta mais benéfica ao contribuinte (resultar em valor menor de multa) apenas em relação à competência 02/2006, após a comparação com a legislação vigente à época do lançamento (art. 35-A da Lei 8.212/1991, incluído pela Lei 11.941/2009, com aplicação do percentual determinado pelo art. 44 da Lei 9.430/1996: 75% das contribuições previdenciárias não recolhidas e nem declaradas, incluídas em lançamento por descumprimento de obrigação principal - AIOP), como ficou demonstrado às fls. 229, no Relatório Fiscal da Infração e Aplicação da Multa.

4.2. Em decorrência da infração ao dispositivo legal acima descrito, foi aplicada a multa no valor total de R\$46.521,30, sendo respeitado o limite máximo, na comp. 06/2006 em que se observou infração, atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF n.º 48, de 12/02/2009 (DOU 13/02/2009).

4.3. O lançamento foi efetuado em 13/11/2009, com a devida ciência do contribuinte em 16/11/2009.

IMPUGNAÇÃO

5. O contribuinte apresentou defesa em 16/12/2009, de fls. 297/524, 529/536 e 538/540, juntando cópias de: comprovantes de capacidade postulatória, contratos de prestação de serviços e seus aditivos, relações de pagamentos, comprovantes de transferência, extratos bancários e GPS-Guias da Previdência Social pagas pela empresa CRG Projetos de Linha de Transmissão Ltda ME, & Acordo de Participação nos Resultados de 2005, assinado em 09/12/2005. Apresenta as seguintes alegações de defesa:

PRELIMINARES

5.1. Tempestividade da impugnação.

MÉRITO

5.2. Uma vez que foram lançadas as contribuições previdenciárias referentes à parte de segurados em Autos de Infração que tomaram por remuneração valores pagos a título de Bolsa de Estudos, Participação nos Lucros ou Resultados-PLR e trabalhadores caracterizados como empregados, não há que se exigir a multa pela não informação em GFIP – Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social dos correspondentes valores como base 'de incidência de contribuições previdenciárias.

5.2.1. Tal se dá porque, inexistindo a obrigação tributária principal, inexistente a obrigação acessória de informação em GFIP, tendo em vista que os valores pagos em questão não seriam base de cálculo para a incidência das referidas contribuições.

Das Bolsas de Estudo

5.3. A bolsa de estudos não possui natureza jurídica de remuneração por trabalhos prestados, já que no período de dedicação aos estudos o trabalhador não está à disposição da empresa, não havendo contrapartida pelos valores despendidos pela

patrocinadora. Assim, tais valores têm natureza indenizatória e não salarial, do que decorreria a anulabilidade do lançamento por ausência de fundamento legal.

5.3.1. Defende a razoabilidade dos requisitos estabelecidos para concessão das bolsas de estudo, pagas no valor de 50% das mensalidades.

5.3.2. Em decorrência de tal razoabilidade atendida pela empresa, esta habilitar-se-ia a uma aplicação igualmente razoável por parte do Fisco - ou seja, dentro do princípio da razoabilidade - do contido no art. 28, § 9º, alínea "t" da Lei 8.212/1991.

Da Participação Nos Lucros e Resultados

5.4. Defende que, mesmo no eventual descumprimento de qualquer das condições impostas por lei ao pagamento de PLR, a regra constitucional que estabelece a sua não vinculação à remuneração dos empregados não comporta relativização.

5.4.1. Defende ainda que a expressão "conforme definido em lei", contida no art. 70, XI da Constituição Federal, restringe-se à participação na gestão da empresa, não alcançando a participação nos lucros ou resultados.

5.4.2. Entende que não caberia ao legislador ordinário limitar o alcance do texto constitucional, como observado no art. 28, § 9º, alínea "j" da Lei 8.212/1991, devendo o referido dispositivo legal ser interpretado de forma a não desestimular o pagamento da Participação nos Lucros, mantendo-se, portanto a não tributação das parcelas pagas. Apresenta excertos jurisprudenciais nesse sentido.

5.4.3. Discorre sobre o Princípio da Legalidade, insculpido no art. 5º, II da CF, defendendo que não foi por imposição legal, mas por opção da empresa, dentre as possibilidades oferecidas pelo art. 2º, § 1º, da Lei 10.101/2000, que esta adotou o programa de metas em questão, e, portanto, não se pode dizer que o citado parágrafo não foi atendido.

5.4.4. Pelo Princípio da Razoabilidade, conclui que as regras da **PLR** precisam ser definidas em qualquer momento anterior à ocorrência do fato que as mesmas se voltam a regulamentar, a saber, o pagamento da PLR, sendo tais regras definidas mesmo antes (em 09/12/2005) do encerramento e da apuração (em 31/12/2005) do lucro do exercício.

5.4.5. Além disso, em seu entender seria inócuo formular um programa de participação nos resultados caso não houvesse a pressuposição de que o exercício apresentaria lucro.

5.4.6. Defende que as regras da PLR, diferentemente do que alega a Fiscalização, não se voltam a ditar as regras de comportamento dos empregados ao longo do ano civil, mas sim fixar critérios de participação nos resultados da empresa, beneficiando os empregados que *espontaneamente* melhor desempenharam suas funções.

Da Autuação sobre Valores Pagos a Prestadores de Serviços

5.5. Defende que os serviços prestados pelas empresas CRG Projetos de Linhas de Transmissão Ltda; Delta Sistemas Ltda; Shade Informática Ltda e Volans Engenharia, Comércio e Gerência Empresarial Ltda - os quais o Auditor Fiscal considerou como prestados por segurados empregados - são regidos pelos termos do art. 129 da Lei 11.196/2005, uma vez que são prestações de cunho intelectual e, ainda que estas tenham caráter personalíssimo, são disciplinadas pela legislação aplicável às pessoas jurídicas, condição de seus prestadores. Por conta dessa lei, defende que tais pessoas jurídicas regularmente constituídas não poderiam ser desconsideradas pela Fiscalização.

5.5.1. Reproduz os objetos dos contratos de que trata o AI 37.242.799-5 celebrados com a CRG Projetos de Linhas de Transmissão Ltda, com a Delta Sistemas Ltda, com a Shade Informática Ltda e com a Volans Engenharia, Comércio e Gerência Empresarial Ltda, alegando que todos têm caráter intelectual e, portanto, enquadram-se perfeitamente no art. 129 da Lei 11.196/2005. Junta excertos de jurisprudência.

5.5.2. Os serviços não foram subcontratados ou repassados a terceiros, o que se coaduna com as exigências da Lei 11.196/2005.

5.5.3. Ademais, defende que os requisitos para caracterização da relação de emprego não estão presentes na hipótese, uma vez que os serviços em questão são alheios à atividade-fim da contratante, não bastando, como entendeu o Auditor-Fiscal, que estes sejam necessários ao regular desempenho das atividades empresariais, pois ainda assim, são atividades-meio (usou a comparação com a atividade de limpeza e manutenção que, inobstante sua necessidade e regularidade, é atividade-meio e não atividade-fim das empresas em geral)

5.5.4. Defende ser natural a contratação de empresas constituídas por antigos funcionários da contratante, os quais após o encerramento do vínculo laboral, valem-se do *know-how* e da boa reputação adquiridos durante o período em que foram empregados para, na nova fase de integrantes de pessoa jurídica, conquistar a preferência da antiga empregadora.

5.5.5. Cita os exemplos do contrato 7500000992/2004, celebrado com a Shade Informática Ltda, o qual versa sobre "serviços de elaboração e plotagem de desenhos em Autocad, Cadastro e atualização de obras de diversas subestações no Auto manager work Flow, atualização e plotagem de desenhos tipo raster no CadOverlay, elaborar desenhos a partir de dados do GPS e digitalização de arquivos em Word"; do contrato 4600004201/2007, também celebrado com a Shade Informática Ltda, o qual versa sobre "execução de serviços de liberação e regularização de faixas de servidão das (determinadas) Linhas de Distribuição (...)"; do contrato 4600003776/2007, celebrado com a CRG Projetos de Linhas de Transmissão Ltda; e do serviço prestado pela Volans Engenharia, Comércio e Gerência Empresarial Ltda, alegando serem todos eventuais, de escopo delimitado e alheios a sua atividade-fim, uma vez que, se vinculados à atividade-fim da contratante, tais prestações haveriam de ser de trato contínuo.

5.5.6. A prestação dos serviços não estava diretamente vinculada a qualquer dos sócios das prestadoras, uma vez que não há determinação contratual que o disponha; sendo comum que um profissional com nome sedimentado no mercado inicie seu próprio negócio, oferecendo aos iniciantes a oportunidade de serem por ele supervisionados, dadas as oportunidades de negócios por ele possibilitadas.

5.5.6.1. Como exemplo do acima exposto, cita os casos dos contratos da Shade Informática Ltda, os quais foram assinados por sua sócia-gerente, e não por ex funcionário da contratante; e, ainda, da Volans Engenharia, Comércio e Gerência Empresarial Ltda, cujos sócios são três irmãos, dos quais apenas um foi funcionário da contratante.

5.5.7. Protesta não ter sido provado pelo Auditor Fiscal, que se restringe a alegar que os serviços contratados junto às prestadoras seriam também executados por segurados integrantes do quadro de funcionários da impugnante.

5.5.8. A subordinação jurídica é inerente à relação contratante-contratado, por força de expressa determinação contratual permitindo que a contratante formule solicitações conforme suas necessidades.

5.5.9. Também não é indício de vinculação trabalhista a previsão contratual de horas trabalhadas, pois os contratos de prestação de serviços intelectuais em geral são precificados com base em horas de trabalho, sendo lógico que a contratante exija o cumprimento do exato número de horas que contratou.

5.5.10. Rechaça a importância, para a caracterização do vínculo laboral do fato de serem tais serviços prestados em suas dependências, uma vez que é prática com em todos os ramos empresariais o uso intensivo de instalações das contratantes pelos terceirizados, visando a redução de custos e melhoria de seu relacionamento.

5.5.11. Protesta pela inveracidade da alegação de que "*as funções e os cargos exercidos por esses trabalhadores fazem parte da estrutura organizacional da empresa*", do que o auditor-Fiscal não fez prova nos autos, razão por que defende que tal alegação não deve influir na formação de convicção por esta Turma de Julgamento.

5.5.12. Refuta, mediante a apresentação de comprovantes de pagamento, a alegação do Auditor-Fiscal de que os pagamentos teriam sido realizados a favor diretamente dos sócios, e não das empresas contratadas.

5.5.13. Embora reconheça que a onerosidade é inerente tanto às relações de emprego quanto aos contratos de serviços com outras empresas, não se prestando isoladamente para definir uma modalidade ou outra, defende que, por não haver constância mensal das cifras pagas, a hipótese de pagamentos de salários ficaria afastada.

5.5.14. Solicita, caso não seja dado provimento a suas razões, que sejam aproveitados no presente lançamento, dentro de cada competência, os valores recolhidos na condição de segurado contribuinte individual pelo sócio da empresa CRG Projetos de Linhas de Transmissão Ltda.

6. Pelas razões acima, finda pedindo o cancelamento do Auto de Infração.

7. É o Relatório.

Em julgamento pela DRJ/RJ1, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 28/02/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração ao artigo 32, inciso IV, §§ 3º e 50, da Lei 8.212/1991, acrescentado pela Lei 9.528, de 10/12/1997, combinado com o artigo 225, inciso IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, a empresa apresentar a GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada em 05/08/2010 (AR de fl. 588), a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 592-640), no qual protestou pela reforma da decisão.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Relator.

Da Admissibilidade do Recurso Voluntário

O recurso voluntário (fls. 592-640) é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conhecerei.

Do Mérito

Antes de adentrar ao caso específico, destaco a legislação aplicada, visto se tratar de lançamento por descumprimento de obrigação acessória decorrente de apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

Oportuno, apresenta o fundamento legal que embasou o lançamento tributário, conforme artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Também, conforme previsto no Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (Regulamento da Previdência Social – RPS), que:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

Art. 293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediato, auto-de- infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, indicando local, dia, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

Ainda, o previsto no artigo 33, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, vigente quando dos fatos e do período fiscalizado, que:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “d” e “e” do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

Por sua vez, a multa é calculada de acordo com o previsto no artigo 284, do Regulamento da Previdência Privada – RPS, que:

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
Acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras;

Assim, superada a fundamentação legal que embasou o lançamento da multa decorrente de obrigação acessória, passo a analisar o mérito.

Da Bolsa de Estudo

Com constou no voto da DRJ, em relação à Bolsa de Estudo, o mérito foi apreciado nos autos de processo 15586.001283/2009-97, de relatoria também deste Conselheiro, que tratou do lançamento por descumprimento de obrigação principal referente às contribuições patronais incidentes sobre as remunerações de Bolsa de Estudos.

O lançamento baseou-se no disposto no inciso I, do art. 214, do Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, que:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, 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;

Também, de acordo com o inciso I, do artigo 28, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, que:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, 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](#))

Por sua vez, o mesmo artigo 28, § 9º, alínea “t”, assim prevê:

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;

O relatório fiscal assim destacou o motivo pelo lançamento fiscal naqueles autos (fls. 311-319):

3.4- DOS FATOS:

A empresa, ao efetivar o pagamento da parcela referente ao Incentivo a Educação Formal (Reembolso PDE e Bolsa de Estudos), conforme consta das Folhas de Pagamento, não comprovou a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais valores, uma vez que os mesmos **foram pagos ou creditados em desacordo com a legislação vigente**, conforme a seguir demonstrado:

3.5- A Espirito Santo Centrais Elétrica S.A. — ESCELSA, com a finalidade de estimular a educação formal dos seus empregados, patrocina 50% (cinquenta por cento) dos cursos de ensino superior.

3.6- Este benefício é aplicado a todos os empregados que preencherem os seguintes requisitos:

- a) **Não tenham sido contemplados com o patrocínio para curso de graduação;**
- b) **Quando o curso de graduação tiver correlação com atividades da empresa;**
- c) **Tenha no mínimo 2 (dois) anos de trabalho na empresa e, obtido nível médio de desempenho (ND) nas duas Últimas avaliações igual ou maior que 4,0 (quatro);**
- d) **Não tenha sofrido punição nos últimos 12 meses a contar da data da solicitação do patrocínio e;**
- e) **Seja aprovado pelo Diretor da área.**

3.7- Este benefício é implementado através de reembolso ao empregado, mediante apresentação de comprovante de pagamento da mensalidade à instituição de Ensino.

[...]

3.10- A Espirito Santo Centrais Elétricas S.A. - ESCELSA ao estabelecer os requisitos básicos e procedimentos para a obtenção do 'Incentivo a Educação Formal', está impondo um óbice à extensão a todos os empregados e dirigentes da empresa, ferindo, desta forma, o ordenamento legal.

3.11- A empresa Espirito Santo Centrais Elétricas S.A. - ESCELSA, não estende o benefício de Incentivo a Educação Formal a todos os empregados e dirigentes, contrariando o disposto na alínea 't', do §9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, c/c com o inciso XIX, do § 9º, do art. 214 do RPS.

3.12- Somente os empregados que possuem um vínculo superior a 2 (dois) anos com a empresa fazem jus a esse benefício.

3.13- Essa vantagem quando paga aos empregados que se enquadram nas condições impostas pela empresa para a sua concessão, se inclui na conceituação de salário exposta no §11, do art. 201 da Constituição Federal, que assim dispõe:

"Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuições previdenciárias e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei".

3.14- A despesa do empregador com o Incentivo a Educação Formal converte-se em benefício econômico para os empregados e dirigentes que recebem esse benefício, por ser uma vantagem auferida em decorrência de seu trabalho.

3.15- O salário é elemento remuneratório do trabalho, e se a legislação previdenciária não exclui quando não cumpridas as exigências legais previstas o pagamento de determinada parcela remuneratória, que se originou única e exclusivamente em decorrência do vínculo laboral entre empregado e empregador, esta não deve ser excluída da base de cálculo de contribuição.

3.16- Diante do exposto acima, concluímos que a parcela paga pela empresa a título de Incentivo a Educação Formal a alguns empregados configura salário utilidade e, por conseguinte, integra o salário-de-contribuição. Assim, o pagamento do Incentivo a Educação Formal, faz parte da remuneração desses empregados para fins previdenciários, sendo, portanto, integrante da base de cálculo de contribuição.

(negrito original)

E, tanto quanto naqueles autos (obrigação principal), diante dos respeitáveis argumentos aqui apresentados em impugnação (fls. 299-346) e recurso voluntário (fls. 592-640), entendo que melhor sorte merece a Recorrente.

Com efeito, os valores pagos pela empresa a seus empregados a este título não podem ser considerados como salário *in natura*, por não retribuírem o trabalho efetivo nem complementarem o salário contratual.

O benefício, embora tenha expressão econômica, constitui investimento na qualificação profissional do trabalhador, caracterizando verba empregada para o trabalho, que não integra a remuneração do mesmo.

Veja, por ser um benefício pecuniário pago aos empregados pela empresa com objetivo de incentivar o investimento na qualificação profissional de seus trabalhadores, o auxílio-educação não integra a remuneração do trabalhador, nem o salário-de-contribuição, conforme a alínea "t", do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91.

Assim, destaco precedentes do Superior Tribunal de Justiça que, já há muito tempo pacificou o entendimento:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO DE EMPRESA (FORMAÇÃO PROFISSIONAL INCENTIVADA). VERBAS DE NATUREZA NÃO-SALARIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que os valores recebidos a título de formação profissional incentivada pelas empresas aos seus empregados não são

considerados como salários, sendo incabível, portanto, a incidência de contribuição previdenciária.

2. Recurso especial improvido.

(STJ, 2ª Turma, REsp 396.255/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 09.05.2006, DJ 28.06.2006 p. 226)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO DE EMPRESA (PLANO DE FORMAÇÃO EDUCACIONAL). VERBAS DE NATUREZA NÃO SALARIAL. (...)

2. Os valores recebidos como "formação profissional incentivada" não podem ser considerados como salário in natura, porquanto não retribuem o trabalho efetivo, não integrando, portanto, a remuneração do empregado, afinal, investimento na qualificação de empregados não há que ser considerado salário. É um benefício que, por óbvio, tem valor econômico, mas que não é concedido em caráter complementar ao salário contratual pago em dinheiro. Salário é retribuição por serviços previamente prestados e não se imagina a hipótese de alguém devolver salários recebidos. Precedente: (REsp 365398/RS, DJ de 18/03/2002, desta Relatoria).

3. Recurso especial improvido.

(STJ, 1ª Turma, REsp 695.514/PR, rel. Min. José Delgado, DJ 11.04.2005 p. 203)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. VERBA DESPROVIDA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE NULIDADE DA CDA. APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO POR SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA.

1. 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. É verba empregada para o trabalho, e não pelo trabalho. (...).

(STJ, 1ª Turma, REsp n. 324.178/PR, rel. Min. Denise Arruda, DJ 17.12.2004 p. 415)

Por sua vez, também fundamentar o lançamento a Lei nº 11.741/2008, posterior ao período fiscalizado, no qual teria eludido a capacitação e qualificação profissional, entendendo que não merece prosperar.

O conceito de "*capacitação e qualificação profissional*" constante no disposto no Decreto nº 5.154/2004, segundo o qual a educação profissional seria desenvolvida por meio de cursos de "*educação profissional tecnológica de graduação e de pós-graduação*" veio no mesmo sentido da Lei 9.394/96 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional), não limitando a conceitos estabelecidos pelo legislador pátrio.

Veja-se:

Art. 39. A educação profissional, integrada às diferentes formas de educação, ao trabalho, à ciência e à tecnologia, conduz ao permanente desenvolvimento de aptidões para a vida produtiva.

Parágrafo único. O aluno matriculado ou egresso do ensino fundamental, médio e superior, bem como o trabalhador em geral, jovem ou adulto, contará com a possibilidade de acesso à educação profissional.

Assim, a meu ver, a nova redação do artigo 39, da Lei n.º 11.741/2008, que alterou o mencionado dispositivo, simplesmente eliminou dúvidas de sua aplicabilidade, que assim dispõe:

Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia. (Redação dada pela Lei n.º 11.741, de 2008)

§ 1º Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino. (Incluído pela Lei n.º 11.741, de 2008)

§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos: (Incluído pela Lei n.º 11.741, de 2008)

I - de formação inicial e continuada ou qualificação profissional; (Incluído pela Lei n.º 11.741, de 2008)

II - de educação profissional técnica de nível médio; (Incluído pela Lei n.º 11.741, de 2008)

III - de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação. (Incluído pela Lei n.º 11.741, de 2008)

E, por último, o fato de haver requisitos para o deferimento das bolsas de estudos não descaracteriza a circunstância de o benefício ser acessível a todos os funcionários, desde que tais exigências guardem razoabilidade e proporcionalidade.

Por sua vez, ao analisar a redação da alínea "t", do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/91, após o lançamento, de acordo com a Lei 12.513/2011, tem-se:

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 n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e:

E, no mesmo sentido da nova redação acima mencionada, tem-se o Enunciado de Súmula CARF n.º 149:

Súmula CARF 149

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 n.º 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. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020)

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para excluir a multa referente à obrigação acessória em relação à bolsa de estudo, aqui lançada, seguindo a acessória ao principal.

Da Participação nos Lucros e Resultados

Com constou no voto da DRJ, em relação à Bolsa de Estudo, o mérito foi apreciado nos autos de processo 15586.001286/2009-21, de relatoria também deste Conselheiro, que tratou do lançamento por descumprimento de obrigação principal referente às contribuições patronais incidentes sobre as remunerações de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

Oportuno, apresenta os fundamentos legais que embasaram o lançamento tributário, iniciando-se pela Constituição Federal de 1988, que:

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;

Por sua vez, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispôs sobre a organização da Seguridade Social e instituiu o Plano de Custeio, que:

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;

Neste caso, especificamente sobre a Participação nos Lucros e Resultados – LPR, a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000 tratou do mérito, quando do período do lançamento:

Art. 1º. Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, §, inciso XI, da Constituição Federal.

Art. 2º. A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

- a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;
- b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;
- c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;
- d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

O relatório fiscal assim destacou o motivo pelo lançamento fiscal naqueles autos (fls. 271-278):

3- Fatos Geradores: Foram considerados como Fato Gerador de Contribuições Previdenciárias, as importâncias pagas pela empresa a seus Segurados Empregados à título de PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – Rubrica 3160. Até 12/2005 a rubrica Participação nos Resultados tinha o número Rubrica 349.

3.1- Dos Fatos: A empresa, ao efetivar o pagamento da parcela referente Participação nos Resultados, conforme consta das Folhas de Pagamento, não comprovou a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais valores, uma vez que os mesmos foram pagos ou creditados em desacordo com a legislação vigente, conforme a seguir demonstrado:

[...]

3.2- O Termo de acordo para pagamento da Participação nos Resultados referente ao exercício de 2005, celebrado entre a empresa e o sindicato da categoria, somente se deu em 09/12/2005. O termo de acordo, em anexo a este relatório fiscal, determina o cumprimento de metas de equipe e metas individuais determina ainda que o pagamento da participação será feito em uma parcela única até 25 de fevereiro de 2006. O termo de acordo não foi pactuado previamente, mas no final do exercício de 2005.

Para que exista de fato o empenho dos trabalhadores em alcançar as metas, através de *"regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado"*, no mínimo é necessário que elas existam, caso contrário, como ocorreu, onde só foram definidas posteriormente, fica prejudicado o previsto no § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000.

Por sua vez, o Acordo Coletivo de Trabalho naqueles autos (fls. 336-348):

Cláusula 26º

Participação nos Lucros e/ou Resultados do Ano de 2005

Pelo presente Acordo Coletivo, fica ajustado que a Empresa concederá aos seus trabalhadores Participação nos Resultados referente ao ano de 2005, nos termos da Lei número 10.101, de 19/12/2000, e se regerá pelas cláusulas e condições constantes no Termo anexo.

Cláusula 32º

Vigência do Acordo

O presente Acordo terá vigência de 1º de novembro de 2005 a 31 de outubro de 2006.

O Termo (neste de fls. 574-551) anexo ao Acordo Coletivo no qual prevê as condições para o PLR, juntado com a impugnação, assim consta:

CLÁUSULA 4ª - DO PAGAMENTO

O pagamento da participação será feito em uma parcela única até 25 de fevereiro de 2006.

CLÁUSULA 5ª - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

5.1 - O pagamento desta participação, prevista na Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, não integrará a remuneração para quaisquer efeitos, inclusive o princípio da habitualidade, bem como não se constituirá em base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

E, tanto quanto naqueles autos (obrigação principal), diante dos respeitáveis argumentos aqui apresentados em impugnação (fls. 299-346) e recurso voluntário (fls. 592-640), destaco o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme constou do acórdão n.º 9202003.370:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE. A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea j, da Lei n.º 8.212/91, bem como MP n.º 794/1994 e reedições, c/c Lei n.º 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva. Recurso especial negado.

(CSRF, 2ª Turma, Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, sessão de 17 de setembro de 2014)

Todavia, entendo que melhor sorte não assiste à Recorrente. Explico.

Concordo e não vejo problemas para que o acordo coletivo, assim como seu anexo, tenha sido firmado no ano base de aquisição do PLR.

Acontece que, no presente caso, curvo-me ao entendimento da DRJ, visto que a data de formalização do instrumento em 09/12/2005, ou seja, já no último mês do calendário civil, sem a apresentação de quaisquer outros documentos de acordo prévio ou que demonstrassem a ciência das partes sobre as negociações, regras, mecanismos de aferição, e programas de metas, resultados e prazos, a meu ver, impossibilita admitir ter respeitado o disposto no artigo 2º, da Lei n.º 10.101/2000.

Portanto, o instrumento pactuado em 09/12/2005, de pronto, não respalda as Participações nos Resultados referentes ao exercício de 2005, pois não houve pacto prévio de metas, resultados e prazos a serem alcançados para que os empregados fizessem jus ao PLR que lhes seria pago em parcela única, ainda que até 25 de fevereiro de 2006.

Diante do exposto, concluo que o fato isolado de a formalização ter ocorrido no próprio período aquisitivo da PLR, no presente caso corrompe a natureza pretendida, pelo que voto no sentido de negar provimento o recurso voluntário quanto a este quesito.

Da Caracterização de Segurado Empregado

Também decorreu do lançamento, nos termos do art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei 8.212/91, visto que restou caracterizada a condição de segurado empregado, o que se tornou obrigatório o lançamento das contribuições incidentes sobre sua remuneração.

Prevê a mencionada Lei:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Ainda, nos termos do artigo 9º, § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 6 de maio de 1999, tem-se a obrigatoriedade da previdência social quando inexistente a eventualidade dos serviços prestados:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

(...)

§ 4º Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.

Por fim, nos autos principais nº 15586.001346/2009-13 constou a fundamentação pelo qual restou meu entendimento da manutenção do lançamento.

Conclusão

Face ao exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da multa lançada os valores referentes à bolsa de estudo.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos