



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



**Processo nº** 15586.001346/2009-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.355 – 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: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2006

**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.

**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.

**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.

### NÃO ARRECADAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS DEVIDAS PELOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS MEDIANTE O DESCONTO DAS REMUNERAÇÕES.

Constitui infração deixar a empresa de arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração.

### SALÁRIO-EDUCAÇÃO.

Nos termos do art. 15 da Lei 9.424/1996, a contribuição do Salário-Educação para o FNDE é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o salário-de-contribuição mensal dos segurados empregados.

### REPRODUÇÃO DOS ARGUMENTOS DA IMPUGNAÇÃO

Reproduzir os argumentos apresentados em sede de impugnação. Não enfrentar a decisão recorrida. Disposto no artigo 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

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 do lançamento 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 nº 12-29.170, da 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro/RJ (fls. 708-731):

### LANÇAMENTO

O presente lançamento refere-se ao **Auto de Infração-AIOP DEBCAD 37.242.810-0** 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 **15586.001346/2009-13**.

2. O valor lançado é de R\$ 145.146,37, acrescido de encargos moratórios, correspondendo a contribuições sociais da parte da empresa para financiamento de Terceiros (Salário-Educação).

3. De acordo com o relatório fiscal, fls. 313/331, o lançamento incidiu sobre valores considerados pela empresa como:

**3.1.** Valores pagos através de notas fiscais emitidas pelas empresas CRG Projetos de Linhas de Transmissão Ltda CNPJ 04.358.508/0001-17; Delta Sistemas Ltda - CNPJ 01.199.711/0001-08; Shade Informática Ltda - CNPJ 01.020.954/0001-29 e Volans Engenharia, Comércio e Gerência Empresarial Ltda - CNPJ 02.172.858/0001-69, referentes a serviços que a fiscalização constatou terem sido prestados por trabalhadores caracterizados como segurados empregados da empresa, estes relacionados às fls. 332/339, pelo cumprimento dos requisitos do art. 12, I, "a", da Lei 8.212, de 24/07/1991.

**3.2.** Bolsas de Estudo de Ensino Superior (denominadas "Reembolso PDE", de 08/2005 a 12/2005, e "Bolsas de Estudo", a partir de 01/2006), pagas a segurados empregados, estes relacionados às fls. 343/414, com descumprimento do art. 28, § 9º, alínea "t" da Lei 8.212, de 24/07/1991.

**3.3.** Participação nos Lucros ou Resultados, os quais, entretanto, a Fiscalização constatou serem integrantes do salário-de-contribuição dos segurados empregados que os receberam, estes relacionados às fls. 418/470, por descumprimento da Lei 10.101/2000, e, por consequência, do disposto no art. 28, § 9º, alínea "j" da Lei 8.212, de 24/07/1991. Às fls. 474/487, o Auditor- Fiscal juntou cópia do Acordo Coletivo 2005/2006.

**4.** O lançamento foi efetuado em 16/11/2009, com a devida ciência do contribuinte na mesma data.

#### IMPUGNAÇÃO

**5.** O contribuinte apresentou defesa em 16/12/2009, de fls. 489/678 e 681/688, 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. Apresenta as seguintes alegações de defesa:

#### PRELIMINARES

**5.1.** Tempestividade da impugnação.

#### MÉRITO

##### **Da Não Caracterização do Vínculo Empregatício**

**5.2.** 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.

**5.2.1.** 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).

**5.2.2.** 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.

**5.2.3.** Cita os exemplos do contrato 4600004201/2007, 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.

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

**5.2.5.** 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.

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

**5.2.7.** 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.

**5.2.8.** 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.

**5.2.8.1.** 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.

**5.2.9.** 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.

**5.2.10.** 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.

**5.2.11.** Por fim, solicita, caso não seja dado provimento a suas razões, que sejam aproveitados no presente lançamento, dentre; de cada competência, os valores recolhidos na condição de segurado contribuinte individual pelo sócio da empresa CRG Projetos de Linhas de Transmissão Ltda.

#### **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.

**5.3.1.1.** 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. 50, II da CF, defendendo que não foi por imposição legal, mas por opção da empresa, dentre as possibilidades oferecidas pelo art. 2º, § 10, 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.

**6.** Finda pedindo seja julgada a procedência da defesa, para cancelar o lançamento e todos os seus efeitos.

**7.** É o Relatório.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2006

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.

**ENSINO SUPERIOR: REEMBOLSO E BOLSA DE ESTUDOS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI DE REGÊNCIA.**

Integram 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.

Tratando-se de parcela cuja não-incidência esteja condicionada ao cumprimento de requisitos previstos na legislação previdenciária, o pagamento em desacordo com a legislação de regência se sujeita à tributação, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea "t" da Lei 8.212/1991, respectivamente.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI DE REGÊNCIA.**

Entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades (art. 28, I da Lei 8.212/1991).

A participação nos lucros ou resultados da empresa paga em desacordo com a Medida Provisória 794/94 e suas reedições, convertida na lei 10.101/2000, integra o salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, "j" da Lei 8.212/1991.

**SALÁRIO-EDUCAÇÃO.**

Nos termos do art. 15 da Lei 9.424/1996, a contribuição do Salário-Educação para o FNDE é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o salário-de-contribuição mensal dos segurados empregados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada em 29/04/2010 (AR de fl. 736), a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 737-778), 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. 737-778) é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conhecerei.

## **Do Mérito**

O presente caso se trata do lançamento tributário por descumprimento de obrigação principal, referente à contribuição de Terceiros e Salário Educação FNDE das bases de

cálculo de segurados incluídas nos Autos de Infrações n.º 37.242.799-5, n.º 37.242.802-9 e n.º 37.242.805-3.

Aqui, primeiramente tratarei dos fundamentos legais, sendo ao final reportado ao caso concreto.

### **Da Bolsa de Estudo**

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;

Diante dos respeitáveis argumentos, seguem os meus argumentos.

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 n.º 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 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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020)

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário neste mérito.

**Da Participação nos Lucros e Resultados**

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;

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.

A validade do Acordo Coletivo, o cumprimento pelas partes lá envolvidas e o efetivo pagamento, ainda que a assinatura do mencionado acordo seja no mesmo ano base do período aquisitivo.

E, no mesmo entendimento, destaco o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme constou do acórdão nº 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 nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 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)

## **Do Salário-Educação**

Neste mérito, a fundamentação legal da Lei 9.424, de 24 de dezembro de 1996, que dispunha sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, que:

Art. 15. O Salário-Educação, previsto no art. 212, § 5º, da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Por sua vez, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

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;
- b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;
- c) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;
- d) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não-brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular;
- e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;
- f) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;
- g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais;
- h) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; [\(Incluída pela Lei nº 9.506, de 30.10.97\) \(Execução suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 26, de 2005\)](#)
- i) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social;
- j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social;

### **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 oportuno, destaco o contido no relatório fiscal:

#### 3.1.4. Caracterização como Segurados Empregados:

A situação constatada frente à prestação de serviços pelos trabalhadores acima citados, leva à caracterização desses como segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de segurados empregados. Ficou evidenciado que a relação entre as pessoas físicas, acima relacionadas e a empresa, para fins previdenciários, é a constante no artigo 12, I, "a", da Lei nº 8.212/91, que estabelece que:

*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.*

Os serviços contratados de consultoria/assessoria nas áreas de comunicação e marketing, de engenharia de operação e manutenção de sistemas elétricos, de geração, transmissão, distribuição e de comercialização de energia elétrica e serviços correlatos, serviços de atendimento a clientes, serviços para implantação de projetos, elaboração de orçamento e acompanhamento e análises e outros serviços, relativos a linhas e redes de energia elétrica, serviços de leitura de unidades consumidoras, de arquivamento de documentos, bem como os serviços especializados no desenvolvimento e manutenção de Software, são na realidade serviços técnicos e de gerenciamento, não eventuais, necessários para o desenvolvimento das atividades normais de uma empresa do porte da ESCELSA, inclusive com os cargos exercidos por esses trabalhadores contratados, existentes na estrutura organizacional da empresa e ocupados por empregados.

A subordinação jurídica destes trabalhadores para com a contratante, é claramente identificada, haja vista que os mesmos trabalham dentro da ESCELSA, com quantidade de horas mínimas de trabalho e tarefas estipuladas de acordo com Ordens Internas de Serviço, como consta nos contratos firmados, salientando novamente que as funções e, os cargos exercidos por esses trabalhadores fazem parte da estrutura organizacional da empresa e, conseqüentemente, as atividades desempenhadas estão subordinadas à sua política administrativa-produtiva/econômica.

Não foram contratadas as empresas para prestação de serviço com cessão de

mão-de-obra, como se poderia pensar à primeira vista, mas sim a prestação do serviço pela pessoa do(s) sócio(s), ou titulares de firmas individuais, conforme consta em vários contratos, caracterizando assim, a personalidade.

Quanto à onerosidade, no contrato ficou pactuada uma remuneração para uma quantidade mínima de horas trabalhadas ou serviços prestados, por mês.

Com o registro, estas empresas adquiriram personalidade jurídica de sociedade comercial ou foram equiparadas à pessoa jurídica, no caso de firma individual, gerando-lhes efeitos, quais sejam: patrimônio próprio, nome próprio, domicílio próprio e nacionalidade. Entretanto, as empresas em referência, muito embora tenham sido registradas de maneira legal, não possuem patrimônio, visto que os pagamentos pelos serviços prestados não são feitos para a empresa contratada, mas sim diretamente aos sócios ou titulares.

Conclui-se disto que, mesmo estando a pessoa jurídica ou equiparada registrada regularmente, ela não existe de fato. Não se pode vincular a personalidade jurídica dos sócios ou titulares de firmas individuais que formam essas empresas à personalidade jurídica das mesmas.

## Do Presente Procedimento Administrativo

Quanto ao mérito, considerando que o recurso voluntário em questão, apenas reproduziu os argumentos apresentados em sede de impugnação (fls. 492-531), tendo em vista o que dispõe o artigo 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, adoto, como razões de decidir, os fundamentos da decisão de primeira instância, que reproduzo abaixo, com os quais estou de pleno acordo:

Voto

PRELIMINARES

Admissibilidade da Impugnação

**8.** Configuram-se os requisitos de admissibilidade da defesa apresentada pelo sujeito passivo, visto que protocolada no prazo legal.

Dos Requisitos Essenciais do Lançamento

**9.** O AI está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado, a sua fundamentação legal foi esclarecida, conforme e verifica no relatório fiscal, complementado pelos diversos anexos e o relatório de fundamentos legais - FLD, sendo que os critérios pecuniários do lançamento foram discriminados, assim como todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal.

**10.** Ademais, consta a identificação de todos os segurados cujas remunerações foram consideradas bases de cálculo deste lançamento.

**11.** Assim, o lançamento cumpriu todos os seus requisitos. Finalmente, a lavra do feito foi obra efetuada sob a égide das determinações legais vigentes, com atendimento à dupla motivação do ato administrativo e subsunção aos arts. 37, *caput* da CRFB/88 c/c art. 142 do CTN, garantindo ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa nos termos do art. 50, LV da CRFB/88.

Da Competência do Auditor Fiscal para Efetuar o Lançamento

**12.** Quanto à competência do Auditor Fiscal para o lançamento, cumpre observar que a atividade fiscal é vinculada à lei, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, não

cabendo à autoridade administrativa qualquer discricionariedade para avaliar a conveniência ou oportunidade para prática do ato. Uma vez verificada a ocorrência dos fatos geradores, tem o Auditor Fiscal o dever indeclinável de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira, (Curso de Direito Tributário, 14 ed., Ed. Saraiva, 1995, p. 223) "*vinculada é a atividade que não pode se separar da legalidade, tanto no que diz respeito ao conteúdo, quanto no que diz respeito à forma.*"

**13.** É atribuição inerente ao cargo de Auditor-Fiscal verificar a ocorrência de fatos geradores das contribuições previdenciárias, lançando os respectivos tributos, independentemente do nome que a empresa tenha aplicado às parcelas que integram o salário-de-contribuição, pois tal nome pode, por vezes, mascarar tal condição.

## MÉRITO

### **Da Caracterização de Segurados Empregados em Serviços Discriminados em Notas Fiscais**

**14.** Em sede previdenciária (e é mister lembrar que o mesmo ocorre na esfera trabalhista), a existência de contrato formal de serviços efetuado com pessoas jurídicas não é suficiente para afastar a vinculação com a Previdência Social dos efetivos prestadores pessoas físicas, cuja remuneração por tais serviços é fato gerador de contribuições previdenciárias e para Terceiros.

**15.** Assim, para fins previdenciários, o que importa é a realidade fática, o que se chama, em geral, de "contrato realidade", e não apenas o que foi formalmente estabelecido entre as partes.

**16.** O que se faz aqui é tão somente desconsiderar, para fins previdenciários, a interposição da pessoa jurídica como contratada, já que, de fato, esta apenas foi utilizada para lançar um véu sobre uma relação que se aperfeiçoou no plano personalíssimo.

**17.** Há pelo menos quatro regras gerais que autorizam que se penetre o véu da pessoa jurídica, a saber:

**17.1.** Quando sua estrutura formal é utilizada de maneira abusiva;

**17.2.** Quando está em jogo a eficácia de regra geral de direito das sociedades;

**17.3. Quando normas fundadas em qualidades ou capacidades humanas ou que considerem valores humanos devam ser aplicadas às pessoas jurídicas; e**

**17.4.** Se a forma da pessoa jurídica é utilizada para ocultar que, de fato, há identidade entre as pessoas que intervêm em determinado ato, quando a norma exija que a identidade ou diversidade não seja puramente nominal, porém efetiva.

**18.** O que se verifica na hipótese em análise é que a Fiscalização deparou-se com o fato de que a pessoa jurídica não atuava como tal, mas, ao contrário, o seu contrato de prestação de serviços correspondia a uma verdadeira prestação de serviços remunerados exercidos por pessoas físicas. Assim, verificou-se que, de fato, a pessoa jurídica não tinha função própria, mas apenas consistia num "escudo" da relação de emprego, a fim de que não se relacionasse, diretamente, o segurado com o empregador. De fato, como a própria doutrina afirma, é este o ponto que deve ser considerado para que se verifique a possibilidade de desconsideração da pessoa jurídica:

*"O que importa, basicamente, é a verificação da resposta adequada à seguinte pergunta: no caso em exame, foi realmente a pessoa jurídica que agiu, ou foi ela mero instrumento nas mãos de outras pessoas físicas e jurídicas? (...) Se é na verdade uma outra pessoa que está a agir, utilizando a pessoa jurídica como escudo, e se é essa utilização da pessoa jurídica fora de sua função que está tomando possível o resultado contrário à lei, ao contrato, ou às coordenadas axiológicas fundamentais da ordem jurídica (bons costumes, ordem pública), é necessário fazer com que a imputação se faça com predomínio da realidade sobre a aparência na constituição e funcionamento da pessoa jurídica".*

**19.** Nesta linha, o Auditor Fiscal impôs a desconsideração do ato a partir da constatação de que a pessoa jurídica interposta agiu em lugar da pessoa física, reconhecendo-se a prestação de serviços remunerados pela pessoa física como correspondente à hipótese de incidência tributária de contribuição previdenciária.

**20.** Desconsiderar a personalidade jurídica, no presente caso, não significa *desconstituir* a pessoa jurídica, e sim não reconhecê-la como tal no que diz respeito à contribuição previdenciária, para que sejam tidos como salário-de-contribuição os pagamentos efetuados às sociedades fictícias contratadas.

**21. Um elemento altamente significativo é que, conforme se constata pelas planilhas de fis. 332/339, todas as "empresas prestadoras", sem exceção, emitiram notas fiscais sequenciais a apenas um tomador de serviços, a Impugnante. Da Atividade-Fim da Contratante**

**22.** A impugnante alega que os serviços contratados não constituem sua atividade-fim.

**22.1.** De acordo com o Estatuto da impugnante, aprovado em AGE de 29/04/2005, seu objeto é:

*ESPÍRITO SANTO CENTRAIS ELÉTRICAS S.A. - ESCELSA*

*ESTATUTO SOCIAL*

*Artigo 4º A Companhia tem por objeto:*

*a) realizar estudos, projetos, construções e operações de usinas produtoras e linhas de transmissão e distribuição de energia elétrica, bem como a celebração de atos de comércio decorrentes dessas atividades, podendo participar de outras sociedades para a realização de seus objetivos sociais; (GRIFADO)*

*b) desenvolver atividades associadas à prestação de serviços de energia elétrica, tais como: uso múltiplo de postes, mediante cessão onerosa a outros usuários; transmissão de dados através de suas instalações, observada a legislação pertinente; prestação de serviços técnicos de operação, manutenção e planejamento de instalações elétricas de terceiros; serviços de otimização de processos energéticos e instalações elétricas de consumidores, cessão onerosa de faixas de servidão de linhas e áreas de terra exploráveis de usinas e reservatórios, visando a maior eficiência no uso e na oferta de eletricidade;*

*(GRIFADO)*

*c) integrar grupos de estudo, consórcios, grupos de sociedade ou quaisquer outras formas associativas com vista a pesquisas de interesse do setor energético, à formação de pessoal técnico a ele necessário, bem como à prestação de serviços de apoio técnico, operacional e administrativo às empresas concessionárias de serviço público de energia elétrica. (GRIFADO)*

**22.2.** Com o fito de formar convicção quanto a serem os serviços contratados inerentes às atividades-fim da contratante, conforme acima referido, passo ao estudo dos contratos apresentados pela impugnante às fls. 543/619, como segue:

#### **Contratos apresentados referentes à Shade Informática Ltda**

**23.** Contrato 7500000992/2004 e seus aditivos (fls. 543/65), firmado com a Shade Informática Ltda, para o período do lançamento: 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 digitação de arquivos em *Word*. Observo que, nos termos de fls. 555/556 e 564/565, os serviços determinados integraram, ainda,

levantamentos de campo, com o equipamento energizado ou não, para incorporação de dados nos desenhos, em formatos A2, A3 e A4, visando sua atualização.

**23.1. Como se constata pela comparação entre o texto reproduzido do artigo 4º do Estatuto Social da Impugnante e os serviços descritos no contrato pela mesma apresentado, há relação direta entre as atividades contratadas e o objeto social da contratante.**

**23.2.** Contrato 4600004271/2007 e seus aditivos (fls. 566/567 e 580), firmado com a Shade Informática Ltda: serviços prestados em período posterior ao referente ao lançamento, razão por que tal contrato **não** será considerado. OBS.: Às fls. 568/579, constam apenas condições gerais de contratação, sem menção aos nomes das partes, nem identificação de número de contrato, assinaturas etc. Ou seja, tais papéis não representam contratos, ainda que dispositivos neles contidos eventualmente integrem algum contrato, o que não é provado nos autos.

**23.3.** Contrato 4600004201/2007 e seus aditivos (fls. 590/598), firmado com a Shade Informática Ltda: serviços prestados em período posterior ao referente ao lançamento, razão por que tal contrato **não** será considerado.

**23.4.** Contrato 4600010306/2008 e seus aditivos (fls. 599/605), firmado com a Shade Informática Ltda: serviços prestados em período posterior ao referente ao lançamento, razão por que tal contrato **não** será considerado. OBS.: Às fls. 606/610, constam apenas condições gerais de contratação, sem menção aos nomes das partes, nem identificação de número de contrato, assinaturas etc. Ou seja, tais papéis não representam contratos, ainda que dispositivos neles contidos eventualmente integrem algum contrato, o que não é provado nos autos.

**23.5.** Contrato 4600011206/2009 e seus aditivos (fls. 611/619), firmado com a Shade Informática Ltda: serviços prestados em período posterior ao referente ao lançamento, razão por que tal contrato **não** será considerado.

#### **Contratos apresentados referentes à CRG Projetos de Linhas de Transmissão Ltda**

**24.** Contrato 4600003776/2007 e seus aditivos (fls. 581/589), firmado com a CRG Projetos de Linhas de Transmissão Ltda: serviços prestados em período posterior ao referente ao lançamento, razão por que tal contrato **não** será considerado.

**24.1.** Uma vez que não foi apresentado contrato referente ao período do lançamento, passo à descrição dos serviços contratados, feita no relatório fiscal, fls. 316: *levantamento de dados para elaboração de orçamentos; acompanhar e analisar a implantação de redes de energia elétrica, dando assessoria quanto aos serviços a executar; elaboração de orçamentos; acompanhar serviços de topografia para projetos relativos a linhas e redes, orientar, propor adequações e proceder a análise dentre outros dos seguintes tópicos: estudo de traçado, levantamento do eixo, locação de estruturas, estudo e análise de desenhos para adequação de linha nas subestações, estudo para realocação de linhas existentes, inspeção em fábrica de materiais de linhas e redes e atualização e revisão de desenhos de linhas e redes.*

**24.1.1. Como se constata pela comparação entre o texto reproduzido do artigo 4º do Estatuto Social da Impugnante e os serviços descritos acima, há relação direta entre as atividades contratadas e o objeto social da contratante.**

#### **Serviços Contratados com a Delta Sistemas Ltda**

**25.** Em relação à empresa Delta Sistemas Ltda, não foram apresentados contratos, razão por que passo à descrição dos serviços contratados, feita no relatório fiscal, fls. 316: *serviços especializados de desenvolvimento e manutenção de software; e, ainda: os serviços deverão ser prestados pela contratada com base em Autorização para Execução de Serviço ou Obra — ASO, emitidas pela contratante, nas quais serão estabelecidos prazos e demais condições relativas à sua execução.*

**25.1.** Uma vez que não há contrato juntado pela fiscalização e a descrição acima não dá mais subsídios para formar convicção sobre a natureza dos softwares citados, entendo que **não há elementos nos autos para afirmar que os serviços descritos tenham vinculação direta com o objeto social da empresa contratante**, ainda que tal possa ocorrer, sem, no entanto, ter sido provado.

#### **Serviços Contratados com a Volans Engenharia, Comércio e Gerência Empresarial Ltda**

**26.** Em relação à empresa **Volans Engenharia, Comércio e Gerência Empresarial Ltda**, não foram apresentados contratos, razão por que passo à descrição dos serviços contratados, feita no relatório fiscal, fls. 317: *serviços de levantamento de dados para estudos de planejamento da expansão do sistema Escelsa.*

**26.1.** Como se constata pela comparação entre o texto reproduzido do artigo 4º do Estatuto Social da Impugnante e os serviços descritos acima, há relação direta entre as atividades contratadas e o objeto social da contratante.

**27.** Assim sendo, considero serviços inerentes à atividade-fim da contratante aqueles prestados pelas empresas **Shade Informática Ltda, CRG Projetos de Linhas de Transmissão Ltda e Volans Engenharia, Comércio e Gerência Empresarial Ltda.**

#### **Da Terceirização da atividade-fim da empresa contratante. Caracterização de segurados empregados**

**28.** A terceirização é a prática moderna de concentração da empresa em sua atividade principal e entrega de **atividades acessórias** a outras empresas especializadas, com duplo objetivo: melhoria do produto final pela centralização das forças e investimento na atividade dita fim, ou *core business*, bem como a otimização dos **serviços periféricos** que serão mais bem realizados por empresa especializada.

**28.1.** Assim, terceirização é a entrega de uma **atividade acessória ou complementar**, para sua realização de forma autônoma por empresa especializada. **Os requisitos de uma terceirização lícita são a atividade acessória ou complementar ao negócio principal, a atividade deve ser especializada, a realização da atividade pela prestadora deve ser autônoma e especializada na atividade contratada.**

**28.2.** Na falta de qualquer um dos requisitos acima, a terceirização não atingirá os seus efeitos de validade. A Súmula n.º 331 do Colendo TST trata da terceirização de serviços. Cabe a transcrição da citada Súmula.

*"Sum. 331- I- A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se vínculo diretamente com o tomador de serviço, salvo no caso de trabalhador temporário (Lei n.º 6.019/74). II- A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/88). III- Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei n.º 7.102/83) e de conservação e limpeza, bem como a se serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador dos serviços, desde que inexistentes a personalidade e a subordinação direta. IV- O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem do título executivo judicial (art. 71 da Lei n.º 8.666/93)." (grifei)*

**28.3. Cumpre ressaltar que a doutrina laborista não aceita a terceirização da atividade-fim, considerada ilícita.** Cabe trazer a transcrição do escólio do ilustre Procurador do Ministério Público do Trabalho, Dr. José Cláudio Monteiro de Brito Filho (*in* Trabalho Docente. LTR 2004, págs 118-121) sobre a matéria:

*"A terceirização, de fato, em si não é proibida. (.) O problema é que a terceirização precariza o trabalho, além de ser atividade propícia às fraudes. (.) segundo porque é freqüente, o desvirtuamento da terceirização, com as tomadoras pretendendo não a execução dos serviços sob a direção da prestadora, mas a própria subordinação dos trabalhadores. A esse respeito, afirma Ophir Cavalcante Junior que, se o trabalho terceirizado ocorre na tomadora, com a sua supervisão técnica e administrativa, enfim, sob a direção e integral responsabilidade da contratante, haverá desvio na utilização da terceirização pela ausência de autonomia da contratada".*

**28.4.** Como se verifica, a jurisprudência trabalhista (Súmula 331 do TST) permite a terceirização **somente para as atividades-meio da empresa tomadora**, nunca para as atividades-fim. A mesma jurisprudência tem reconhecido o vínculo de emprego do trabalhador, por intermédio de empresa interposta, com a tomadora de serviço na atividade-fim desta, conforme se observa nos seguintes arestos:

*"TERCEIRIZAÇÃO- DESCARACTERIZAÇÃO- ATIVIDADE-FIM- A intermediação da mão-de-obra para o exercício da atividade-fim, com dependência hierárquica e jurídica do trabalhador para com a tomadora, descaracteriza a terceirização, reconhecido o contrato diretamente com o beneficiário da mão-de-obra. "(TRT da 1ª Região (AC. Unânime publicado em 27/08/02- RO 11.356/01. Relu Juíza Maria de Lourdes Dalaberty- Light Serviços de Eletricidade x Marcus René Salles Gianelti).*

*"A concepção objetiva da subordinação jurídica caracteriza-se pelo fato de o trabalho prestado pelo empregado ser essencial para que o empregador desenvolva sua atividade fim." (TRT da 9ª Região- 2ª Turma, Acórdão n.º 26.718/2002- Relator Juiz Eduardo Milleo Baracat)*

#### **Da inaplicabilidade ao presente lançamento do art. 129 da Lei 11.196/2005**

**29.** Nos casos ora em exame, como se verifica acima, **a impugnante contratou serviços inerentes a seu objeto social com as empresas Shade Informática Ltda, CRG Projetos de Linhas de Transmissão Ltda e Volans Engenharia, Comércio e Gerência Empresarial Ltda**, ou seja, **tais atividades não são complementares ou acessórias, mas sim vinculadas às atividades-fim da contratante e imprescindíveis ao seu funcionamento.**

**29.1.** Assim sendo, diferentemente do que pretende a impugnante, **não** é aplicável aos referidos serviços o art. 129 da Lei 11.196/2005.

#### **Dos Demais Elementos Caracterizadores do Vínculo Empregatício**

**30. Os serviços prestados não são de natureza eventual**, pois visam atender a uma necessidade social permanente da impugnante, inserindo-se em sua atividade-fim, nos termos do art. 9º, § 4º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

**30.1.** Não constitui prova da eventualidade dos referidos serviços o fato de que tais contratos tinham prazo para terminar, uma vez que um contrato expirar não traz como resultado necessariamente que um serviço deixe de ser executado, pois poderá ser contratado outro prestador. Se tal não fosse, as empresas interromperiam necessariamente parte de suas atividades a cada vez que um empregado fosse demitido, o que não se observa como fato.

**30.1.1.** Além disso, dos contratos apresentados consta cláusula permitindo sua renovação, o que ocorreu várias vezes.

**30.2.** Há ainda os demais determinantes da relação previdenciária de segurados empregados, a saber, a onerosidade, a subordinação jurídica e a pessoalidade, sendo os dois primeiros reconhecidos pela impugnante, apenas justificando-os como também inerentes a qualquer contrato de prestação de serviços.

**30.3.** A pessoalidade, porém, é rebatida em relação aos contratos firmados pela Shade Informática Ltda e, ainda, da Volans Engenharia, Comércio e Gerência Empresarial Ltda.

**30.3.1.** Em relação à Shade Informática Ltda, observo que a prestação dos serviços vinculados à atividade-fim da ESCELSA foi efetuada pelo Sr. Daniel Cardoso Júnior, razão por que este, e não outra pessoa física, foi caracterizado como segurado empregado no presente lançamento.

**30.3.2.** Assim, por conta das características inerentes à condição de segurados empregados e, ainda, pelo fato, de desenvolverem atividades inerentes ao objeto social da ESCELSA, formo a convicção de que Roberto Gumiero (CRG Projetos de Linhas de Transmissão Ltda), Daniel Cardoso Júnior (Shade Informática Ltda) e Ronaldo Tadeu Alighieri (Volans Engenharia, Comércio e Gerência Empresarial Ltda) continuaram atuando, no período lançado, como segurados empregados em relação à impugnante, condição que, anteriormente, esta formalmente lhes reconheceu.

**30.3.3.** Por sua vez, os segurados Fábio Sasso Alighieri e Breno Sasso Alighieri (Volans Engenharia, Comércio e Gerência Empresarial Ltda), embora nunca tenham sido reconhecidos formalmente como segurados empregados da ESCELSA, por executarem serviços inerentes ao objeto social da mesma, para fins previdenciários são caracterizados em tal condição.

#### **Dos segurados Juan Carlos Gears de Barros e Pedro Abílio Gears de Barros (Delta Sistemas Ltda)**

**31.** Com relação aos segurados Juan Carlos Gears de Barros e Pedro Abílio Gears de Barros (Delta Sistemas Ltda), como já observado, não há provas nos autos de terem prestado serviços vinculados à atividade-fim da contratante.

**31.1.** Assim sendo, a princípio, é possível a prestação dos citados serviços por pessoa jurídica, do que decorre que há a possibilidade de os referidos serviços serem regidos pelo que determina o art. 129 da Lei 11.196/2005. Passo, então, a analisar se há elementos suficientes a sua caracterização como segurados empregados da mesma, ainda que estes possam eventualmente ter exercido atividades-meio.

**31.2.** A subordinação jurídica fica evidente por estarem os segurados à disposição do contratante, colocando à disposição do patrão sua força de trabalho, sendo inerente a este o poder disciplinar. Como já observado, os serviços prestados obedeceram a Autorizações para Execução de Serviço ou Obra — ASO, emitidas pela contratante, em que foram estabelecidos prazos e demais condições relativas à sua execução.

**31.3.** A subordinação, segundo a doutrina dominante, será a jurídica, e não a meramente econômica. A subordinação encontra o seu fundamento no contrato de trabalho, significando uma limitação à autonomia do empregado, porém em decorrência de sua própria vontade ao se propor a prestar serviços sob o poder de direção de outrem. O eminente doutrinador Arnaldo Süssekind (*in* Instituições de Direito do Trabalho, LTR, vol. 1, pág. 251) apresenta de forma sucinta e objetiva os caracteres da subordinação:

*"A subordinação como fonte de direito e deveres. A situação de subordinação é fonte de direitos e deveres para ambos os contratantes. Seja qual for a forma de trabalho subordinado, encontram-se, mais ou menos rigorosamente, exercidos de fato, mas sempre, potencialmente, existentes, os seguintes direitos do empregador:*

- a) de direção e de comando, cabendo-lhe determinar as condições para a utilização e aplicação concreta da forma de trabalho do empregado nos limites do contrato;
- b) de controle, que é o de verificar o exato cumprimento da prestação de trabalho;
- c) de aplicar penas disciplinares, em caso de inadimplemento de obrigação contratual."

**31.4.** Na mesma senda, cabe trazer o ensinamento do doutrinador Maurício Godinho Delgado (in Curso de Direito do Trabalho, LTR – 5ª edição, pág 302 e 631), in verbis:

*"A subordinação corresponde ao pólo antitético e combinado do poder de direção existente no contexto da relação de emprego. Consiste, assim, na situação jurídica derivada do contrato de trabalho, pela qual o empregado comprometer-se-ia a acolher o poder de direção empresarial no modo de realização de sua prestação de serviços. Traduz-se, em suma, na "situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade desempenhada".*

(...)

*O poder diretivo (ou poder organizativo ou, ainda, poder de comando) seria o conjunto de prerrogativas tendencialmente concentradas no empregador dirigidas à organização da estrutura e espaço empresariais internos, inclusive o processo de trabalho adotado no estabelecimento e na empresa, com a especificação e orientação cotidianas no que tange à prestação de serviços.*

*Luiza Riva Sanseverino define-o como o poder atribuído ao empregador" (...) de determinar as regras de caráter predominantemente técnico-organizativo que o trabalhador deve observar no cumprimento da obrigação. Aduz a autora que mediante "o exercício do poder diretivo o empregado é obrigado a colocar e a conservar à disposição da empresa da qual a depende".*

**31.5.** Conforme consulta ao sistema GFIP-WEB, observo que a empresa Delta Sistemas Ltda não tinha, no período relativo ao lançamento, segurados empregados, assim, a **personalidade** se verifica no fato de que as próprias pessoas físicas contratadas serem responsáveis pela prestação de serviços.

**31.6. A habitualidade** está caracterizada, como apontado nas planilhas anexas ao relatório fiscal, pela emissão de **notas fiscais seqüenciais, o que sinaliza que houve apenas um tomador de serviços, a Impugnante.**

**31.7.** Da mesma forma, pela regularidade de emissão seqüencial das notas fiscais, que comprovam a freqüência do desenvolvimento do serviço; a **não eventualidade** está demonstrada pela continuidade dos serviços prestados à notificada.

**31.8. A onerosidade**, como destacado pela própria impugnante, dispensa comentários, uma vez que os serviços são obviamente remunerados.

**31.9. Assim sendo, também há, para Juan Carlos Gears de Barros e Pedro Abílio Gears de Barros, elementos caracterizadores da relação previdenciária de segurado empregado com a empresa em questão.**

#### **Dos Pagamentos Efetuados em Contas Bancárias de Titularidade de Pessoas Físicas**

**32.** A impugnante demonstrou, através de documentos emitidos por bancos (fls. 620/661), que os depósitos efetuados no período lançado foram feitos em contas abertas em nome de pessoas jurídicas (CNPJ). Assim sendo, desconsidero a alegação do Auditor Fiscal de que os pagamentos no período em questão foram efetuados diretamente às pessoas físicas prestadoras dos serviços, uma vez que o referido auditor não se desincumbiu de seu ônus de produzir provas nos autos dessa alegação.

**32.1.** De qualquer forma, observo que não se efetuou a desconstituição das referidas empresas, assim, estas podem livremente ter contas bancárias normalmente movimentadas. A Consultoria Jurídica do MPAS, ao emitir parecer acerca da configuração do vínculo empregatício com a descaracterização de microempresários, assim se manifestou:

*"PARECER/CJ Nº 1652/99*

*REFERÊNCIA: NFLD Nº 32.15 6.228-3*

*INTERESSADO: FAMASTIL FERRAMENTAS Ltda.*

*ASSUNTO: Descaracterização de microempresários.*

**EMENTA: PREVIDENCIÁ RIO — CUSTEIO — VÍNCULO EMPREGATÍCIO — DESCARACTERIZAÇÃO DE MICROEMPRESÁRIOS. 1. A descaracterização de microempresários, pessoas físicas, em empregados é perfeitamente possível se verificada a existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto "tomador de serviços" e o tido "microempresário". 2. Parecer pelo não conhecimento da advocatória. Precedente Parecer/CJ nº 336/95."**

*(grifei)*

**32.2.** O que ora se discute é a atuação das pessoas físicas que constituíram tais empresas e, assim, é plenamente possível, a despeito de os serviços serem prestados nos termos dos condicionantes do art. 12, I, "a", da Lei 8.212/91, que os depósitos referentes à remuneração desses serviços sejam efetuados nas contas abertas em nome de pessoas jurídicas.

#### **Dos Recolhimentos Efetuados pela Empresa CRG Projetos de Linhas de Transmissão Ltda**

**33.** Não cabe à impugnante pleitear devolução de recolhimentos efetuados por outras empresas, até porque, até prova em contrário, não foi ela, a impugnante, quem arcou com o ônus previdenciário em questão.

**33.1.** Além disso, uma vez que a contratada não foi desconstituída, enquanto apresentar movimento, é contribuinte obrigatória da Previdência Social, devendo recolher tanto as contribuições próprias, quanto aquelas que tem por obrigação descontar dos segurados que reconheceu como seus segurados empregados e dos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

**33.2.** Caso entenda por formalizar pedido de restituição, há a empresa petionária que provar o indébito. De qualquer forma, tal pleito não é originalmente dirigido a esta Delegacia de Julgamento.

**34.** Por último, cabe trazer à baila o ensinamento do jurista Arnaldo Süssekind, em seu livro Pareceres — Direito do Trabalho e Previdência Social, vol. 7. São Paulo, LTr, 1992, p. 73, assim se posiciona:

*"9. O contrato de trabalho, no Brasil, não requer forma solene e as normas legais que o regulam são imperativas, de ordem pública. Por isso, sempre que um trabalhador prestar serviços não eventuais a uma pessoa física ou jurídica, que assuma os riscos da atividade empreendida, dirija a prestação pessoal dos serviços e lhe pague os correspondentes salários — haverá contrato de trabalho entre ambos (arts. 2º e 30 da CLT). Porque ao empregador cabe os riscos do empreendimento, a lei lhe confere o poder de comando, que se desdobra nos poderes diretivo e disciplinar. E a sujeição do prestador dos serviços a esse poder configura a subordinação jurídica do empregado ao empregador, que constitui o traço definidor mais importante do contrato de trabalho.*

*Por conseguinte, os fatos reveladores dos precitados elementos é que devem ser considerados para a aferição da existência do contrato de trabalho. Pouco importa o rótulo dado à relação jurídica formalmente ajustada (contrato de empreitada, contrato de prestação de serviços, contrato de representação comercial, estágio, bolsa de estudos etc), se a realidade evidencia a relação de emprego." (grifei)*

#### **Da Incidência de Contribuições Previdenciárias sobre os Valores Pagos a Título de Bolsas de Estudo**

**35. A seguir, REPRODUZO o entendimento da Receita Federal do Brasil, ao qual adiro incondicionalmente, quanto à natureza de salário de contribuição dos valores pagos pelas empresas como custeio de cursos de ensino superior — graduação e pós-graduação - em benefício de seus funcionários:**

**35.1.** A alínea "t", § 99, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, prevê duas situações cujos valores não integram o salário de contribuição, desde que atendam aos demais requisitos da lei, a saber: educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996; e cursos de capacitação e qualificação profissionais;

**35.2.** O delineamento das duas situações encontra-se perfeitamente estabelecido na estrutura da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que fixa os diversos níveis e modalidades de educação, e, **inicialmente**, dispõe:

*Art. 21. A educação escolar compõe-se de:*

*I - educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio;*

*II - educação superior.*

**35.3.** A educação básica é um dos dois componentes da educação escolar, sendo o outro a educação superior, de tal sorte que, quando a alínea "t", § 99, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, especifica objetivamente a primeira, promove a exclusão da segunda de seu campo de abrangência.

**35.4.** Nos demais dispositivos, a Lei nº 9.394, de 1996, identifica, além desses dois grandes grupos da educação escolar (a básica e a superior), também a **educação profissional**.

**35.4.1.** A Educação Básica está disciplinada no Capítulo II, arts. 22 a 36; e a Superior está disciplinada no Capítulo IV.

**35.4.2.** Quanto à Educação Profissional, a Lei IV 9.394, de 1996, em sua **redação original**, dispunha:

#### *CAPÍTULO III*

#### *DA EDUCAÇÃO PROFISSIONAL*

*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. (grifamos)*

**35.4.3.** Veja-se que por este dispositivo, a educação profissional era tida como integrada, mas não se confundia com ensino superior, tanto assim, a lei garantia aos alunos matriculados ou egressos deste ensino, o acesso à educação profissional, conforme claramente exposto no seu parágrafo único.

**35.4.4.** Isto é, em sua redação original, não havia previsão de curso de educação profissional tecnológica de graduação e de pós-graduação. Esta previsão constava apenas do Decreto n.º 5.154, de 23 de julho de 2004, que em sua ementa é dito "Regulamenta o § 2º do art. 36 e os arts. 39 a 41 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996". Veja-se que ela não cita os art. 43 e seguintes da Lei que cuidam de educação superior corrente. Referido Decreto dispôs:

*Art. 1º A educação profissional, prevista no art. 39 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional), observadas as diretrizes curriculares nacionais definidas pelo Conselho Nacional de Educação, será desenvolvida por meio de cursos e programas de:*

[...]

*III - educação profissional tecnológica de graduação e de pós-graduação.*

**35.4.5.** Com as modificações introduzidas na Lei n.º 9.394, de 1996, pela Lei n.º 11.741, de 16 de julho de 2008, o delimitamento do que constitui **educação profissional** ficou ainda mais evidente, extremando sua distinção em relação à **educação superior** corrente.

**35.5.** A Educação Profissional Técnica de Nível Médio encontra-se disciplinada nos arts. 36-A a 36-D da Lei n.º 9.394, de 1996, dispositivos acrescidos pela Lei n.º 11.741, de 2008. É pacífico que, em relação a gasto com esta modalidade de educação, da mesma forma que em relação a toda educação básica, não há incidência de contribuição previdenciária, se atendidos os demais requisitos legais. Isto é, não há discussão quanto a este ponto.

**35.6. A Educação Profissional Tecnológica de Graduação e Pós-graduação** é uma **novidade** introduzida na Lei n.º 9.394, de 1996, pela Lei 11.741, de 2008, que promoveu alterações e inclusões no Capítulo III da Lei, passando o mesmo a ter a seguinte redação:

### *CAPÍTULO III*

#### *Da Educação Profissional e Tecnológica*

*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.*

*§ 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.*

*§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos:*

*I - de formação inicial e continuada ou qualificação profissional;*

*II - de educação profissional técnica de nível médio;*

*III - de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação.*

*§ 3º Os cursos de educação profissional tecnológica de graduação, pós-graduação organizar-se-ão, no que concerne a objetivos, características e duração, de acordo com as diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação.*

*Art. 40. A educação profissional será desenvolvida em articulação com o ensino regular ou por diferentes estratégias de educação continuada, em instituições especializadas ou no ambiente de trabalho.*

*Art. 41. O conhecimento adquirido na educação profissional e tecnológica, inclusive no trabalho, poderá ser objeto de avaliação, reconhecimento e certificação para prosseguimento ou conclusão de estudos.*

*Art. 42. As instituições de educação profissional e tecnológica, além dos seus cursos regulares, oferecerão cursos especiais, abertos à comunidade, condicionada a matrícula à capacidade de aproveitamento e não necessariamente ao nível de escolaridade. (grifamos)*

**35.7.** Cabe mencionar que o Decreto nº 5.773, de 9 de maio de 2006, dispõe:

*Art. 42. A autorização, o reconhecimento e a renovação de reconhecimento de **cursos superiores de tecnologia** terão por base o **catálogo de denominações de cursos** publicado pela Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. (Redação dada pelo Decreto nº 6.303, de 2007) (grifamos)*

**35.8.** Como se vê, com esta nova legislação, foi instituído um curso qualificado como educação profissional de nível superior, graduação e pós-graduação (inciso III, § 2º art. 39 da Lei nº 9.394, de 1996, introduzido pela Lei nº 11.741, de 2008), cujo custo é passível de não integração ao salário de contribuição, nos termos da alínea "t", § 9º art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. No entanto, é importante ressaltar que se cuida de curso **diverso**, ao lado dos demais cursos superiores, com os quais não se confunde. É a própria Lei que o identifica e, portanto, diferencia um do outro.

**35.9.** Não há dúvida de que a educação como um todo, em todos os seus níveis e modalidades, tem relevância para a capacitação e qualificação profissional. Todavia, também é de entendimento corrente que os **cursos profissionalizantes** são dotados de conteúdos mais práticos e direcionados, diferentemente dos **cursos regulares, de nível básico e superior**, com prevalência de conteúdos gerais e teóricos, ou seja, têm características e finalidades diversas, conforme estabelecido na Lei 112 9.394, de 1996, por isto que a Lei diferencia uns e outros, embora estabeleça a integração entre eles.

**35.10.** Pelo exposto, restou demonstrado que a **educação superior** de que trata o Capítulo IV, arts. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996, em vista da clara identificação dos diversos níveis e modalidades de educação, bem como as características estabelecidas nesta Lei, **nunca foi tida como curso de capacitação e qualificação profissional**, entendimento agora reforçado pela nova redação da Lei nº 9.394, de 1996, promovida pela Lei nº 11.741, de 2008, que apontou o que constitui educação profissional de nível superior, no Capítulo III, deixando de fora os demais cursos superiores então tratados no Capítulo IV. Este deve ser o entendimento para efeito da interpretação do alcance da alínea "t", § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

**35.11.** Nestas condições, a conclusão não pode ser outra, senão a de que os gastos relativos a educação superior (graduação e pós-graduação) de que trata o Capítulo IV, arts. 43 a 57 da Lei nº 9.394 de 1996 integram o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de valor pago a "qualquer título", conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

**35.12.** Tanto assim, tramita no Congresso Nacional o PLS nº 1476, de 2007, do Senador Sérgio Zambiasi, e outros projetos apensados, com a finalidade de estabelecer a não incidência de contribuição previdenciária sobre o valor relativo a educação superior.

**35.13.** Evidentemente, todos são favoráveis ao incentivo à educação dos trabalhadores, o que se defende é que o mesmo não seja promovido em prejuízo dos recursos do Regime Geral da Previdência Social, por meio de corrosão da base de cálculo da incidência da sua contribuição previdenciária, ainda mais sem previsão legal.

**35.14.** É sempre oportuno registrar que o inciso II, § 2º art. 458 da CLT (Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943) incluído pela Lei IV 10.243, de 19 de junho de 2001, estabeleceu que não têm natureza salarial os valores relativos a educação como um todo. No entanto, trata-se de norma relativa ao ramo do Direito do Trabalho, que não tem aplicação para efeito de base de cálculo de contribuição previdenciária, esta fixada em legislação própria, no caso, pela Lei nº 8.212, de 1991.

**36.** Não ponho em dúvida a razoabilidade dos critérios estabelecidos pela impugnante para a concessão das referidas Bolsas de Estudo (segundo o relatório fiscal, são eles: mínimo de dois anos de vínculo empregatício; nível médio de desempenho do empregado nas duas últimas avaliações igual ou maior que 4,0 (quatro); correlação do curso com as atividades da empresa; ausência de punição nos últimos 12 (doze) meses a contar da solicitação do patrocínio; no caso da bolsa para pós-graduação, que o segurado não tenha sido contemplado com a bolsa para a graduação), entretanto, embora compreensíveis os motivos que a levaram a estabelecer tais condições, o que ora se analisa não é sua motivação, mas se podem as empresas, *de moto próprio*, criar condicionantes ao pagamento de tal rubrica sem lhe retirarem o *status* de verbas não tributáveis.

**36.1.** Ora, se a lei não criou outra condição que a oferta das referidas bolsas de estudo a **todos** os empregados e dirigentes da empresa, sem restrições, entendo que **não são as empresas que o podem fazer** (por exemplo, haveria a empresa "X" de exigir nota mínima de 6, enquanto a empresa "Y" poderia exigir 8 na avaliação para concessão da bolsa; ou percentual mínimo de ...% de presença; ou sabe-se lá mais o quê; todas exigências explicáveis e razoáveis, segundo os critérios das empresas que os criassem).

**37.** Assim sendo, prevalece a regra geral de incidência de contribuições previdenciárias sobre a referida rubrica, do que decorre a manutenção dos valores lançados em sua integralidade.

#### **Dos Valores de PLR Pagos em Desacordo com a Lei**

**38.** A Lei 10.101/2000 (DOU de 20/12/2000) decorreu de disposições existentes desde 1994, na Medida Provisória nº 794, (DOU DE 30/12/94), a qual, através de edições sob diversos números, chegou à MP 1982-77, que foi convertida na referida lei. Assim, a matéria é regulamentada de longa data, por medidas provisórias que, nos termos do art. 62 da Constituição Federal, têm força de lei:

##### **LEI 10.101/ 2000:**

**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, nos termos do art. 70, inciso XL da Constituição.*

##### **(Grifei)**

**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: (Grifei)*

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

*II - convenção ou acordo coletivo. (Grifei)*

*§ 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: (Grifei)*

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

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

*(Grifei)*

**Art. 3º** *A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

*§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

*§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*

**38.1.** O direito dos empregados à Participação nos Lucros ou Resultados da empresa é uma garantia constitucional prevista no inciso XI do art. 70 da Carta Maior. No entanto, diferentemente do entendido pela impugnante, o direito às referidas parcelas, sem vinculação à remuneração, não é auto-aplicável, sendo sua eficácia limitada à edição da Lei 10.101/2000.

**38.2.** Nesse contexto, a legislação previdenciária também excluiu da incidência da contribuição previdenciária a participação nos lucros quando paga ou creditada de acordo com a Lei específica, como se observa da alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991.

**39. A irregularidade** identificada foi quanto à **data** de formalização do instrumento. Nos termos do art. 2º, §1º, II, da Lei n.º 10.101, de 19/12/2000, "dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras (...), mecanismos de aferição (...), podendo ser considerados, entre outros, (...) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente". **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 até 25 de fevereiro de 2006.**

**39.1. Ou seja, na celebração do acordo, preocuparam-se os signatários, basicamente, em elaborar o documento que a lei exigia para a concessão do benefício ao empregado, sem observar, entretanto, os objetivos do instrumento. Pelo fato de o instrumento não ter sido pactuado previamente, não se estabeleceu o elo entre as metas definidas e a dedicação dos empregados a alcançá-las, conduzindo ao incremento de produtividade, um dos objetivos fundamentais da lei. Afinal, não faz sentido, e há até mesmo uma impossibilidade lógica, estabelecer mecanismos para promover a produtividade se não se estipula previamente as regras e as condições por meio das quais os resultados serão alcançados.** Ao estipular as metas, ao definir os parâmetros para obtenção de resultados, deve-se necessariamente apontar o vetor para o futuro, para as ações que devem ser desencadeadas, os esforços que devem ser empreendidos para a consecução das metas em um determinado período de tempo à frente. Não tem sentido propor uma meta, estabelecer um desafio, para o passado. Os resultados já alcançados no passado são fatos consumados, não podem ser alterados. **Portanto, os lucros ou resultados obtidos no passado não podem ser objeto de metas.** Assim, a referência, mesmo que indireta, subentendida a resultados passados, como expressa nos acordos celebrados, não se coaduna com os objetivos da lei que regula a PLR.

**39.2.** Conclui-se, portanto, que a empresa deveria ter celebrado instrumentos para pagamento das PLR, fixando previamente, mediante negociação com os empregados, as metas e as respectivas regras e parâmetros para alcançá-las.

**39.2.1.** Tal inobservância fez incidir a contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas em desacordo com a norma específica, parcelas estas que representaram uma vantagem econômica para os segurados empregados, obtida em razão da relação de trabalho.

**39.2.2.** Há que se buscar a motivação para a criação da Lei 10.101/2000 na segunda parte de seu artigo primeiro: "**como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade**".

**40.** Aqui se evidencia a intenção de proporcionar estímulo às empresas e trabalhadores para, num esforço integrado, buscar o crescimento, tanto quantitativo (quando possível, com o resultado de lucro) quanto qualitativo (se lucro não houver, que haja ao menos algum tipo de melhora, como o alcance de maior produtividade em todos ou alguns setores, o alcance de alguma meta etc.), daí a razão do determinado no art. 2º, § 10, itens I e II da referida lei, já reproduzido acima.

**41.** Afastando de vez qualquer dúvida relativa às conclusões acima expostas, recorro textualmente à Exposição de Motivos que acompanhou a primeira edição da Medida Provisória 794, de 29/12/1994, a qual, após edições sob diversos números, chegou à redação da Medida Provisória 1982-77, que, por sua vez, foi convertida na Lei 10.101/2000:

*Brasília, 29 de dezembro de 1994.*

*Excelentíssimo senhor Presidente da República,*

*Submetemos à elevada apreciação de Vossa Excelência projeto de Medida Provisória que regulamente o inciso XI do art. 70 da Constituição Federal, que versa sobre a participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas.*

*2. Seu texto resultou de profícuos entendimentos que envolveram Governo, empregados e empregadores e, estamos certos, constitui um grande passo no rumo da integração entre o capital e o trabalho e cobre importante lacuna da legislação brasileira, pois só agora, com a concordância de Vossa Excelência, a participação nos lucros ou resultados será objeto de regulamentação, embora esteja escrita em nossas Cartas Magnas, desde a de 1946.*

*3. Um princípio norteador da Medida que ora submetemos a Vossa Excelência é o da livre negociação entre empregadores e empregados, que devem, em conjunto, estabelecer os mecanismos de **aferição da produtividade**, periodicidade da distribuição e demais critérios e condições, em busca do factível e justa parcela do lucro ou resultados a ser distribuído. (Grifei)*

*4. Para os trabalhadores, a Medida implica, não apenas aumento do poder aquisitivo, mas um **merecido ganho, como retribuição ao esforço que produz a riqueza da sociedade**. E é importante ressaltar que nenhuma pressão inflacionária resultará da Medida, pois apenas haverá o **repasse aos trabalhadores de ganhos de produtividade**. (Grifei)*

*5. Da perspectiva das empresas, a possibilidade de as quantias pagas aos trabalhadores serem deduzidas como despesa, para fim de apuração do lucro real, além de não constituírem base de cálculo de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário, é forte incentivo ao emprego de mão-de-obra e à **produção**.*

*(Grifei)*

*Em rápida síntese, podemos afirmar que a Medida Provisória ora proposta caminha, decisivamente, no sentido da obtenção dos objetivos maiores do Governo de Vossa Excelência: **crescimento** com justiça social. (Grifei)*

**42.** O relatório fiscal apresentou a legislação pertinente e demonstrou o **não cumprimento pela impugnante das disposições expressas no art. 2º da Lei 10.101/2000 e, conseqüentemente, no art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/1991**, a seguir:

*Art. 28. § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº9.528, de 10.12.97)*

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

**43.** Ficou demonstrado no Auto de Infração o correto procedimento no cálculo das contribuições previdenciárias em questão.

**44.** Finalmente, a notificação em epígrafe foi lavrada na estrita observância das determinações legais vigentes, sendo que o lançamento teve por base a legislação descrita no Relatório de Fundamentos Legais.

Conclusão

**45.** Diante do exposto, voto por NÃO DAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO, MANTENDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

*(destaques originais)*

Aqui, destaco que, embora a aplicabilidade do artigo 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, tenho que também, uma vez que conhecido o recurso, aplicar o Enuncia do Súmula CARF vigente, razão pela qual, votei por dar provimento em relação à bolsa de estudo.

Assim, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, excluindo do lançamento a base de cálculo referente à bolsa de estudo.

### **Conclusão**

Assim, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, excluindo do lançamento a base de cálculo referente à bolsa de estudo.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Mazzer de Oliveira Ramos