



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.007955/2007-44
ACÓRDÃO	9202-011.375 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	24 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	WEG EXPORTADORA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2002 a 31/12/2005

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não pode ser conhecido o recurso especial quando o acórdão recorrido possuir mais de um fundamento autônomo, suficiente para a manutenção da decisão recorrida, sendo que o mesmo não é atacado na peça recursal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Sala de Sessões, em 24 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº 2202-010.126 (fls. 393/400), o qual negou provimento ao recurso voluntário e manteve o lançamento das contribuições previdenciárias patronal, adicional SAT/RAT, dos segurados e as devidas a Terceiros a partir de diversos levantamentos, dentre os quais destacam-se os seguintes:

Levantamentos AES e CTN: remunerações pagas aos segurados empregados sob os títulos Auxílio Escolar e Cursos Técnicos, respectivamente, na forma de reembolso parcial de matrículas e mensalidades de cursos técnicos, graduação, pós-graduação, idiomas e outros, no período de 02/2002 a 12/2005, não disponibilizados a todos os empregados e dirigentes da empresa;

Levantamento ODO: encargos mensais com assistência odontológica prestada aos seus segurados, através da contratação de Plano Coletivo Empresarial mantido pela Odonto Jaraguá Ltda, no período de 02/2002 a 12/2005, não disponibilizada a todos os empregados e dirigentes da empresa;

O acórdão recorrido possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/10/2008

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.

Com arrimo no inc. II do art. 124 do CTN, o inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212.92 determina que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem, entre si, solidariamente pelas obrigações decorrentes desta lei.”

DECADÊNCIA QUINQUENAL. SÚMULA VINCULANTE Nº 8. EXTINÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Sedimentando o entendimento sobre o prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias, o STF editou a Súmula Vinculante n. 08, que assim dispõe: “[s]ão inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.”

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA. PLANO DE BENEFÍCIO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR FECHADA. FIXAÇÃO DE CARÊNCIA E OUTROS REQUISITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Tendo a legislação vigente à época dos fatos geradores estabelecido que, para o gozo da isenção, devem os benefícios ser concedidos a todos os empregados e dirigentes, defesa a fixação de período de carência, bem como outros requisitos que mitiguem o alcance da norma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto aos levantamentos PLD – Participação nos Lucros e nos Resultados dos Dirigentes e PPD – Previdência Privada Dirigentes e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Em face da decisão acima, o Contribuinte (conjuntamente com outras empresas do grupo econômico) apresentou Recurso Especial (fls. 426/439, visando rediscutir as seguintes matérias:

- a) **incidência de contribuições sobre os aportes efetuados para plano de previdência complementar;** e
- b) **incidência de contribuições sobre verbas relativas a plano educacional e plano odontológico.**

Pelo despacho de fls. 695/701, foi dado parcial seguimento ao Recurso Especial do contribuinte, admitindo-se a rediscussão apenas da matéria “**b) incidência de contribuições sobre verbas relativas a plano educacional e plano odontológico**”, com base no acórdão paradigma nº 2301.003.397, por restar demonstrada a divergência jurisprudencial.

O contribuinte interpôs Agravo em face do referido despacho de admissibilidade, contudo o referido recurso foi rejeitado, conforme despacho de fls. 813/815.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com as contrarrazões de fls. 831/839.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

- i. **“b) incidência de contribuições sobre verbas relativas a plano educacional e plano odontológico”** (acórdão paradigma nº 2301.003.397).

I. CONHECIMENTO

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fls. 397/399):

II.1 – DO LEVANTAMENTO AES E CTN: DO AUXÍLIO ESCOLAR E DOS CURSOS TÉCNICOS

No relatório apresentado pela fiscalização consta que

[p]elas regras internas da empresa, expressas no Manual do Colaborador e no Manual de Administração de Pessoal (documentos da época), fica caracterizado que tais benefícios [auxílio escolar e cursos técnicos] **não são disponibilizados a todos os empregados e dirigentes da empresa**, em função do período mínimo **e, também, por conta dos demais critérios seletivos**. – vide f. 80/81; sublinhas deste voto.

Para as recorrentes, “o benefício, apesar de estar disponível para todos os segurados, somente poderá ser usufruído pelos segurados que atenderem determinados requisitos.” (f. 217)

À época dos fatos geradores, a regra isentiva prevista na al. “t” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, ostentava a seguinte redação:

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**.

Não desconheço ser a jurisprudência palpitante sobre a matéria – cf. acórdão nº 9292.009.745; entretanto, despidendo frisar que, em consonância com o art. 111 do CTN, devem as isenções ser interpretadas de forma literal. No caso em espeque, não só estabelecido prazo mínimo de permanência na empresa para o gozo dos benefícios, **como ainda, em alguns casos, fixada posição mínima a ser ocupada** – a título exemplificativo, às f. 80 relatado que instituído requisito de que o empregado ocupe “cargos iguais ou superiores aos de analista pleno (na área administrativa) ou analista júnior (na área tecnológica).

Tais constatações evidenciam que não estavam os benefícios disponíveis a todos os empregados e dirigentes, conforme previsto na norma isentiva. Deixo, por esse motivo, de acolher a pretensão.

II.2 – DO LEVANTAMENTO ODO: DA ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA

O motivo ensejador da inclusão dos valores referentes à assistência odontológica na base de cálculo das contribuições previdenciárias é o mesmo anteriormente explicitado: ausência de disponibilização a todos os empregados e dirigentes.

Nos termos da al. “q” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, vigentes à época dos fatos geradores, gozaria de isenção

o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, **desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.**

Para fazer jus ao benefício, deveria o empregado ou dirigente deveria ter “o mínimo de 6 (seis) meses de contrato de trabalho ou exercício de cargo de diretor.” (f. 83)

Filio-me ao entendimento majoritário da eg. Câmara Superior deste Conselho, no sentido de que

[a] cláusula que estipula um mínimo de permanência na empresa para a percepção dos benefícios mostra-se como critério discriminatório apto a gerar uma desigualdade entre os empregados, acarretando a vulneração da regra de extensão dos benefícios a todos os empregados, sujeitando o pagamento de tais benefícios à incidência das contribuições previdenciárias. (CARF. Acórdão nº 9202-009.745, sessão de 24 de agosto de 2021)

No caso em espeque, vislumbro *discrímen* não só por motivo do tempo mínimo estipulado, bem como a remoção de tal requisito, na hipótese de o indivíduo ocupar postos mais altos na empresa. **Por inobservância do requisito legal, de literal interpretação, rejeito a alegação.**

(destaques no original)

Por sua vez, o acórdão paradigma nº 2301.003.397 dispõe o seguinte sobre a matéria:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/03/2007

AUXÍLIO DOENÇA. VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA. BENEFÍCIO DE NATUREZA PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. AUXÍLIO ESCOLAR E PROGRAMA DE INCENTIVO EDUCACIONAL.

Não incide a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, uma vez que tal verba não tem natureza salarial.

Os valores relativos ao auxílio escolar e à programa de incentivo educacional não possuem natureza salarial, deixando, portanto, de integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, pois os benefícios se revestem de características próprias no sentido de que são para o trabalho e não pelo trabalho.

(...)

Voto Vencido [vencedor acerca da matéria]

(...)

AUXÍLIO EDUCAÇÃO BOLSA DE ESTUDOS

10. Passo a analisar a questão referente à bolsa de estudos, qual seja a incidência de contribuições sociais sobre os valores, admitidos pela fiscalização, como salário indireto, eis que considerado pelo fisco que as bolsas de estudo foram concedidas pela recorrente em desacordo com a legislação regedora da matéria, pois o benefício de educação era fornecida apenas para empregados após 6 (seis) meses na empresa, o que violaria o requisito isencional.

11. No meu entender, os planos educacionais disponibilizados pelas empresas a seus empregados ou a dependentes não gera a incidência de contribuição previdenciária, eis que desvinculadas do salário do trabalhador.

(...)

14. Sendo assim, não convém que a legislação trabalhista exclua determinado benefício do salário do trabalhador e a legislação previdenciária (art. 28, §9º, 't') o considere para efeitos de incidência da contribuição previdenciária. E não se trata de dar razão ao princípio da especificidade da norma previdenciária, pois o que está em jogo para o sistema é a segurança jurídica.

15. Ressalte-se, porque importante, que a Mensagem nº 1.115/00, do Poder Executivo, que encaminhou o Projeto de Lei convertido na Lei nº 10.243/2001, justifica o acréscimo do § 2º ao art. 458, da CLT, como proposta para desvincular os benefícios do salário:

(...)

20. Assim, diante de tais considerações, sou levado a crer que o art. 28, § 9º, "q", da Lei nº 8.212/91, ao determinar condição para que o benefício fosse considerado fora do conceito de remuneração, foi na verdade revogado tacitamente pela Lei nº 10.243/2001, que acrescentou o § 2º, ao art. 458 da CLT. 10. Alias, no mesmo contexto tem-se que o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), ao tratar do tema "Formação Profissional", permite a dedução desses custos sem colocar qualquer entrave: "Poderão ser deduzidos, como despesa operacional, os gastos realizados com a formação profissional de empregados" (art.368).

(...)

22. No que se refere ao período que o empregado tem que estar trabalhando na empresa para que seja concedido o benefício este deve ser considerando razoável, pois o empregador pode estabelecer um prazo mínimo para que o empregado obtenha acesso à bolsa educação até porque é necessário um período de adaptação do funcionário às regras de trabalho da empresa.

23. Quanto ao fato de o auxílio-educação não ser extensivo a todos os empregados, não implica em incidência de contribuição previdenciária visto que a norma celestista não previu qualquer restrição ao conceito do termo 'educação'.

(...)

25. De tal modo, decoto do lançamento fiscal a rubrica 'BOLSA DE ESTUDOS', vez que não há incidência de contribuição previdenciária sob esses valores a título de educação.

Conforme acima exposto, o **acórdão recorrido** ao interpretar a regra isentiva prevista art. 28, §9º, na alínea "t", do da Lei nº 8.212/91 (redação vigente à época dos fatos), externou o entendimento de que as isenções devem ser interpretadas de forma literal, nos termos do art. 111 do CTN. Desta forma, como o benefício relativo ao plano educacional pago pela contribuinte exigia um prazo mínimo de permanência na empresa e, **ainda, em alguns casos, uma posição mínima a ser ocupada,** manteve o valor na base de cálculo do lançamento, pois não estavam disponíveis a todos os empregados e dirigentes, conforme previsto na norma.

Ademais, ainda de acordo com o recorrido, situação similar foi aplicada com relação aos valores de assistência odontológica, pois a exigência de que *"o empregado ou dirigente deveria ter 'o mínimo de 6 (seis) meses de contrato de trabalho ou exercício de cargo de diretor'"* afastou as verbas pagas da norma isentiva prevista no art. 28, §9º, alínea "q", da Lei nº 8.212/91 (redação vigente à época dos fatos), ante a ausência de disponibilização a todos os empregados e dirigentes.

Por outro lado, o voto vencido do **acórdão paradigma** (condutor da tese vencedora sobre a matéria em análise) afastou a literalidade da interpretação da norma embasado no entendimento de que a legislação trabalhista teria excluído do conceito de salário os valores relativos ao auxílio educação. Desta forma, por segurança jurídica, argumentou não se poder considerar esta mesma verba para efeitos de incidência da contribuição previdenciária com base no art. 28, §9º, 't' da Lei nº 8.212/91. Assim, entendeu ser possível *"estabelecer um prazo mínimo para que o empregado obtenha acesso à bolsa educação"* sem que isso represente afronta à norma isentiva.

Contudo, constata-se que o acórdão paradigma nada tratou a respeito de verbas pagas a título de assistência médica/odontológica (art. 28, §9º, alínea "q", da Lei nº 8.212/91), limitando-se a externar posicionamento a respeito de valores pagos a título de auxílio educação (art. 28, §9º, 't' da Lei nº 8.212/91).

A este respeito, o despacho de admissibilidade dispõe o seguinte (fl. 699):

O voto condutor do paradigma manifesta o entendimento de que o tempo mínimo a serviço da empresa não representa atropelo à norma de isenção, quanto ao auxílio educação, o que seguramente leva à conclusão de que tal raciocínio também seria extensivo à parcela assistência odontológica, posto que a tributação sobre tal verba também levou em conta a existência de barreira temporal.

Com certo esforço, imagina-se que a tese adotada pelo paradigmático sirva, também, para embasar o entendimento almejado pela contribuinte em relação à assistência médica/odontológica (ou seja, de que tanto a alínea “t” como a alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 teriam sido “*revogado[s] tacitamente pela Lei nº 10.243/2001, que acrescentou o § 2º, ao art. 458 da CLT*”). No entanto, para conhecimento da matéria em sede de recurso especial é necessário demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 118, §1º, do RICARF/2023) e, s.m.j., o acórdão paradigma apenas versou sobre a interpretação do art. 28, §9º, ‘t’ da Lei nº 8.212/91 (auxílio educação).

A despeito do acórdão paradigma fazer menção ao art. 28, § 9º, “q”, da Lei nº 8.212/91 (assistência médica/odontológica), é nítido que apenas valores pagos a título de auxílio educação foram debatidos pela turma paradigmática.

Neste sentido, entendo não ser possível conhecer do recurso especial em relação aos valores pagos a título de assistência odontológica, pois a divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária, o que não foi demonstrado no caso em relação ao art. 28, § 9º, “q”, da Lei nº 8.212/91 (assistência médica/odontológica).

Ademais, no que se refere ao plano educacional, o acórdão recorrido possui fundamento autônomo para a manutenção do lançamento, qual seja, o estabelecimento de critérios seletivos consubstanciados na fixação de posição mínima a ser ocupada para fins de disponibilizar o benefício. Veja-se novamente o seguinte trecho do acórdão recorrido:

II.1 – DO LEVANTAMENTO AES E CTN: DO AUXÍLIO ESCOLAR E DOS CURSOS TÉCNICOS

No relatório apresentado pela fiscalização consta que

[p]elas regras internas da empresa, expressas no Manual do Colaborador e no Manual de Administração de Pessoal (documentos da época), fica caracterizado que tais benefícios [auxílio escolar e cursos técnicos] não são disponibilizados a todos os empregados e dirigentes da empresa, em função do período mínimo e, também, por conta dos demais critérios seletivos. – vide f. 80/81; sublinhas deste voto.

(...)

Não desconheço ser a jurisprudência palpitante sobre a matéria – cf. acórdão nº 9292.009.745; entretanto, despidendo frisar que, em consonância com o art. 111 do CTN, devem as isenções ser interpretadas de forma literal. No caso em

espeque, não só estabelecido prazo mínimo de permanência na empresa para o gozo dos benefícios, **como ainda, em alguns casos, fixada posição mínima a ser ocupada** – a título exemplificativo, às f. 80 relatado que instituído requisito de que o empregado ocupe “cargos iguais ou superiores aos de analista pleno (na área administrativa) ou analista júnior (na área tecnológica).

O ponto de divergência entre o acórdão paradigma e o recorrido é que aquele entendeu ser possível “*estabelecer um prazo mínimo para que o empregado obtenha acesso à bolsa educação*” sem que isso represente afronta à norma isentiva. Contudo, conforme acima exposto, verifica-se que o acórdão recorrido possui fundamento autônomo para concluir que o benefício do plano educacional não estava disponível a todos os empregados e dirigentes (fixação de posição mínima a ser ocupada) e, assim, suficiente para manutenção da decisão recorrida nesse ponto.

Neste sentido, entendo que também **não merece conhecimento** o recurso especial em relação aos valores pagos a título de **plano educacional**.

Portanto, o recurso especial do contribuinte não deve ser conhecido.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, NÃO CONHEÇO do recurso da contribuinte.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim