



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13888.003809/2007-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.354 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de outubro de 2014  
**Matéria** ASSISTÊNCIA MÉDICA. SALÁRIO INDIRETO: HABITAÇÃO. COOPERATIVAS.  
**Recorrente** CENTROVIAS SISTEMAS RODOVIÁRIOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/1998 a 30/06/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUXÍLIO CRECHE. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF. A controvérsia acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre recebidas a título de auxílio creche, ora submetida a esta 2ª Turma da CSRF, foi superada pela Súmula n° 64: Não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos segurados empregados a título de auxílio-creche, na forma do artigo 7º, inciso XXV, da Constituição Federal, em face de sua natureza indenizatória.

AUXÍLIO SAÚDE. SEGURADOS. DEPENDENTES. PLANOS DIFERENCIADOS. NÃO INCIDÊNCIA. O art. 28, parágrafo 9º, não estabelece restrições, mas sim, pressupostos para não configuração do auxílio saúde como salário de contribuição. Por tal razão basta que o auxílio seja médico ou odontológico e que seja oferecido a todos os segurados e contribuintes individuais. Constatados os pressupostos, podem ser incluídos dependentes dos beneficiários diretos. O artigo apenas trata da universalidade e não da homogeneidade do auxílio, logo é possível o oferecimento de planos diferenciados desde que por critérios objetivos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para excluir do lançamento as parcelas relativas ao auxílio-creche, auxílio-saúde e cooperativa de trabalho médico, vencidos os conselheiros Julio César Vieira Gomes e Luciana de Souza Espindola Reis que mantinham a parcela relativa à cooperativa de trabalho.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: César Vieira Gomes, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Thiago Taborda Simões, Luciana de Souza Espindola Reis, Ronaldo de Lima Macedo e Lourenço Ferreira do Prado.

## Relatório

Trata-se de autuação decorrente da ausência de pagamento das contribuições devidas pela empresa e destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte de segurados, empresa, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e às entidades Senac, Sesc, Incra e Sebrae, incidentes sobre pagamentos efetuados a segurados contribuintes individuais, auxílio creche, salário-educação, planos de saúde, aluguéis etc.

Relatório Fiscal às fls. 159/164.

Intimada da autuação, a Recorrente apresentou impugnação de fls. 172/207, que restou parcialmente procedente às fls. 367/376, sob os seguintes fundamentos:

1. Considerando-se que a presente NFLD foi lavrada em 30/10/2007, com cientificação ao sujeito passivo na mesma data, tem-se que, nas competências de 06/1998 a 13/2001 (décimo terceiro salário), ocorre a decadência;
2. As contribuições relativas às competências 12/2001 a 09/2002 restaram atingidas pela decadência, vez que se verifica na conta corrente da autuada recolhimento de contribuições efetuado nesta competência (telas impressas e juntadas às fls. 298/307), dando ensejo, por conseguinte, à aplicação da regra contida no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, com a contagem dos cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador;
3. Com relação à competência 10/2002 e seguintes, desnecessária a análise acerca de eventuais recolhimentos efetuados pela empresa, posto que não restaram fulminadas pela decadência, qualquer que seja a regra do CTN aplicada às mesmas (contagem de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado);
4. Quanto ao pagamento a título de auxílio-creche, primeiramente, há que se ressaltar que as parcelas reembolso-creche e auxílio-creche possuem naturezas jurídicas distintas. O auxílio-creche é aquele em que o empregado não comprova nenhuma despesa gasta, mas mesmo assim recebe do empregador, a título de ajuda nas despesas com os filhos, um *plus* no seu salário, estando, portanto, sujeito às contribuições previdenciárias;
5. Quando se procede ao pagamento de plano de saúde diferenciado a alguns funcionários, além de disponibilizar o plano que se estende a todos os demais empregados, caracteriza-se a ocorrência de salário indireto a esse determinado grupo de trabalhadores;
6. Sobre o pagamento de aluguéis residenciais e telefone aos segurados Jorge Carlos Amin e Luis Augusto Spadotto Batista, diretores empregados e Ricardo Humberto Apfelbaum, empregado, não restam dúvidas quanto à existência de ganho por parte desses trabalhadores, pois os benefícios fornecidos destinam-se a suprir uma necessidade vital que, de outro modo, haveria de ser satisfeita com recursos próprios.

Portanto, essa verba se reveste de natureza salarial, devendo ser incluída como base de cálculo da contribuição previdenciária;

7. A prestação de serviços remunerados por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho, constitui fato gerador de contribuições;

Intimada do resultado do julgamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 381/396 alegando, em síntese:

1. Não há de se supor que a alegada falta de comprovação da despesa retire do auxílio-creche a natureza indenizatória, transformando-o em remuneração, tese tradicionalmente sustentada pelo INSS e já afastada pela Jurisprudência (Recurso Especial nº 438.152);
2. Ao sustentar que para que não incida a contribuição não basta que a totalidade dos empregados seja beneficiada por assistência médica, sendo também necessário que todos façam jus ao mesmo plano de assistência, a decisão recorrida contraria o princípio de hermenêutica segundo o qual onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir;
3. A lei não impõe, em momento algum, a necessidade de que todos os empregados e diretores sejam beneficiados pelo mesmo plano;
4. A regra do art. 28, § 9º, também se aplica à prestação de serviços em local distante da sua residência, hipótese esta na qual se inserem os casos em exame, em relação aos quais a própria decisão recorrida expressamente reconhece que as pessoas contratadas moravam "*em outra cidade ou mesmo em outro país*";
5. A partir do momento em que se considera que é a UNIMED, na qualidade de empresa, que presta serviços para a Recorrente, e não os cooperados, não pode ser exigido da Recorrente o pagamento de contribuição nos termos do inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8.212/91;

Às fls. 406/409, o contribuinte apresentou em 28/12/2009 desistência parcial de Recurso Voluntário, face pagamento com os benefícios da Lei 11941/2009.

Foram confirmados os recolhimentos e apropriados os pagamentos apresentados pela empresa conforme telas juntadas às fls. 482 à 650.

Foram emitidos relatórios do saldo remanescente do débito conforme fls. 651 à 673 e tela CCADPRO às fls. 674.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário e para verificação quanto a divergência entre o valor do principal nos relatórios e o constante na tela de consulta aos dados identificadores de processo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Thiago Taborda Simões, Relator

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, dentre eles o da tempestividade, razão pela qual dele conheço.

Quanto às alegações nele colocadas, passo à análise.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra parte do v. acórdão de primeira instância que considerou como procedente o lançamento. A seguir faremos análise da incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas discutidas no recurso.

### Valores Pagos a título de Auxílio-Creche

A não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas creditadas aos empregados a título de auxílio-creche é entendimento sumulado por este Conselho. Não há necessidade de o valor ser reembolsado aos funcionários, mediante a apresentação de recibo, podendo ser antecipado pelo empregador.

*“Súmula CARF nº 64: Não incidem contribuições previdenciárias sobre as verbas concedidas aos segurados empregados a título de auxílio-creche, na forma do artigo 7º, inciso XXV, da Constituição Federal, em face de sua natureza indenizatória.”*

Acórdão nº 2402-00985, de 06/07/2010. Acórdão nº 206-01.797, de 04/02/2009. Acórdão nº 2401-00181, de 07/05/2009. Acórdão nº 2401-00182, de 07/05/2009. Acórdão nº 2402-00122, de 19/08/2009.

Sendo assim, excludo da autuação as contribuições incidentes sobre essas verbas.

### Valores relativos a Planos de Saúde

A recorrente foi autuada por fornecer a seus empregados planos de saúde de diversas prestadoras de serviços médicos e hospitalares, de acordo com o cargo ocupado na empresa. Esses planos, por sua vez, não eram equivalentes, visto que possuíam diferenças em relação à abrangência territorial, hospitais conveniados etc.

Por tais razões, a quantia direcionada ao pagamento dos convênios fornecidos aos ocupantes de cargo de diretoria e gerência foram considerados como salário indireto.

O art. 28 da Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre a composição do salário de contribuição, traz expressamente, em seu § 9º, alínea “q”, que não integram o salário de contribuição, portanto não fazem parte da base de cálculo das contribuições previdenciárias, os valores despendidos pelo empregador para o custeio de planos de saúde de seus empregados.

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

*(...)*

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

*q) 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;”*

Veja-se que o dispositivo legal acima transcrito faz apenas duas exigências para que sejam excluídas essas verbas do salário de contribuição: a) a assistência ser médica ou odontológica; b) cobertura que abranja a totalidade de empregados e dirigentes da empresa.

Desta feita, a diferença entre os planos daqueles de função hierárquica superior e os de função subalterna não descaracteriza a natureza indenizatória da verba.

Ora, o que a lei requer é que haja a cobertura a todos os funcionários e dirigentes, ou seja, impõe universalidade, no entanto, não o faz quanto à homogeneidade.

Por isso não compete ao intérprete e ao julgador incluir palavras onde o legislador não o fez. Assim, contando que todos os funcionários percebiam o benefício, há de se afastar a incidência de contribuição previdenciária.

### **Pagamento de Aluguel a Empregados e Diretores**

Nos termos do Relatório Fiscal, a concessionária efetuou pagamentos de aluguéis residenciais a empregados. Tais pagamentos foram constatados através de registros contábeis e considerados salário de contribuição como determina o artigo 28, item I, da Lei nº 8.212/91, com redação alterada pela Lei nº 9.528/97.

Aduz a Recorrente, contudo, que tais pagamentos foram feitos a empregados que moravam em outra cidade, ou mesmo em outro país, conforme expressamente reconhecido na decisão recorrida. Sendo assim, tais valores não integram o salário de contribuição, por serem exceção positivada no art. 28, § 9º, alínea “m” da Lei nº 8.212/91:

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

*(...)*

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

*m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;”*

De fato, a decisão recorrida reconhece que os funcionários que recebiam tais verbas moravam em outra cidade ou até em outro país. Portanto, esse benefício é concedido

para indenizar os funcionários, que mudaram de residência em razão da contratação pela Recorrente. Vejamos:

*"Os documentos apresentados pela empresa em sua impugnação demonstram que os beneficiários foram regularmente contratados para lhe prestarem serviços, independentemente de seus domicílios, embora morassem em outra cidade ou mesmo em outro país. Tal fato não provoca o direito à dupla residência e não caracteriza a situação descrita na legislação citada, ou seja, a prestação de serviço "em canteiro de obras ou locais que, por força da atividade, exijam deslocamento e estada".*

O TST possui a Súmula nº 367, que esclarece em quais situações a habitação fornecida pelo empregador pode ser considerada como salário-utilidade:

*"Súmula nº 367 do TST*

*UTILIDADES "IN NATURA". HABITAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. VEÍCULO. CIGARRO. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO (conversão das Orientações Jurisprudenciais nºs 24, 131 e 246 da SBDI-1) - Res. 129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005*

*I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, **quando indispensáveis para a realização do trabalho**, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares. (ex-Ojs da SBDI-1 nº 131 - inserida em 20.04.1998 e ratificada pelo Tribunal Pleno em 07.12.2000 - e 246 - inserida em 20.06.2001) (...)"*

Porém, a jurisprudência deste Conselho fixou o entendimento segundo o qual o trabalhador, ao ser convidado para trabalhar fora de seu domicílio, deve considerar se o novo salário tornaria vantajosa tal situação. Dispondo de salário adequado, o próprio empregado pode providenciar seu novo domicílio. Nesse sentido é o acórdão proferido no julgamento do PAF nº 10166.720033/201011, realizado em 15 de abril de 2014:

*"In casu, os contratos que constam dos autos apontam que os imóveis locados localizavam-se em cidades com boa disponibilidade de imóveis, como Brasília. Como qualquer trabalhador, os diretores ao serem convidados para trabalhar fora de seu domicílio devem ter considerado se o novo salário tornaria vantajosa sua nova situação. Em cidades com ampla oferta de imóveis, dispondo de salário adequado, os diretores poderiam providenciar seu novo domicílio. Com relação às utilidades, boa parte da doutrina e da jurisprudência do TST se alinhou à teoria finalística – originalmente defendida entre nós por José Martins Catharino na década de 1950 – que distingue as utilidades fornecidas "para o trabalho" das utilidades fornecidas "pelo trabalho". As primeiras, "para o trabalho", seriam funcionais, instrumentais, verdadeiros*

*equipamentos de trabalho e, portanto, sem natureza salarial; as segundas, “pelo trabalho”, seriam contraprestativas e com natureza salarial.*

*Não nos parece que o fornecimento de habitação em cidades com boa oferta de imóveis possa ser considerado de maneira similar a um equipamento de trabalho, pois a esmagadora maioria dos trabalhadores que lá trabalham arcam com o custo da habitação com seu próprio salário.  
(...)*

*Assim, entendo que a inclusão dos valores despendidos com habitação de diretores na base de cálculo da contribuição previdenciária atende aos desígnios da lei.”*

Tem-se, então, que o pagamento mensal de aluguéis dos empregados reforça o caráter remuneratório das verbas, já que são habituais. Já a ajuda de custo, concedida de uma vez só, para suprir custos de alteração de moradia do trabalhador em razão do emprego, possui clara natureza indenizatória. Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

**“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DOS ALUGUÉIS E IPTU DO IMÓVEL EM QUE RESIDE O EMPREGADO. HABITUALIDADE. NATUREZA SALARIAL.**

*1. Em sede de embargos declaratórios é possível a modificação do julgado para o fim de suprir os vícios previstos no art. 535 do CPC, ou diante de erro material.*

*2. Os aluguéis e IPTU do imóvel onde reside o empregado transferido, pagos com habitualidade, por tempo indeterminado, não se configuram ajuda de custo, uma vez que esta é concedida em parcela única.*

*3. A ausência de eventualidade do pagamento de referidas verbas, a exemplo do que ocorre com o auxílio-creche e auxílio-alimentação, torna nítido o seu caráter remuneratório, integrando o salário-contribuição.*

*4. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, tão-somente para sanar omissão quanto incidência da contribuição previdenciária sobre as despesas com aluguéis e IPTU.”*

*(STJ- Embargos de Declaração no REsp: 440916 SC 2002/00743716. Data de Julgamento: 25/03/2003)*

No mesmo sentido são as decisões neste CARF:

**“PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA.**

*Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver*

*antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.*

**ALUGUEL RESIDENCIAL. SALÁRIO INDIRETO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

*Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela empresa a título de aluguel residencial aos seus empregados. Tal benefício constitui salário indireto, o que evidencia o caráter remuneratório, razão pela qual incide contribuição previdenciária sobre tais valores.”*

*(CARF. Processo nº. 12045.000310/200771. Data do julgamento: 17 de julho de 2013.)*

**“PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO. SALÁRIO-UTILIDADE. ALUGUEL RESIDENCIAL. CONFIGURAÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

*Os valores habitualmente pagos pelo empregador por imóveis locados em grande centro urbano em benefício de empregados ocupantes de cargos de gerência ou de administração, integra o salário de contribuição nos termos do art. 28, I, da Lei 8.212/1991. (...)”*

*(CARF. Processo nº. 10283.006925/200773. Data do julgamento: 29 de abril de 2010.)*

**“INDICAÇÃO CLARA E PRECISA DO FATO GERADOR. VICIO INSANÁVEL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

*Afasta-se a preliminar de cerceamento do direito de defesa, com consequente nulidade do lançamento, quando a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD é lavrada com a indicação clara e precisa do fato gerador e da forma de*

*apuração da matéria tributável.*

**ALUGUEL. SALÁRIO INDIRETO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.**

*Integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho, inclusive àqueles recebidos a título de utilidade. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.”*

*(CARF. Processo nº. 14489.000052/200730. Data do julgamento: 20 de agosto de 2009.)*

Sendo assim, mantenho a autuação, já que devidas as contribuições sobre as verbas creditadas aos empregados a títulos de aluguel, já que remuneratórias.

**Pagamento a Cooperativa de Trabalho Médico UNIMED São Carlos**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/11/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 04/11/20

14 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 12/11/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assi

nado digitalmente em 04/11/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO

Impresso em 17/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Recorrente foi autuada, nos termos do artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.876/99, por não recolher contribuições decorrentes da prestação de serviços médicos e hospitalares pela UNIMED São Carlos- Cooperativa de Trabalho Médico, a seus empregados.

O Pleno do STF, em sede de Recurso Extraordinário, reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 22, IV, da Lei 8.212/91, redação dada pelo 9.876/99, que alterou a sujeição passiva da obrigação tributária para as empresas tomadoras de serviços.

Adentrando ao mérito da questão, em abril do corrente ano, foi reconhecida a inconstitucionalidade do referido inciso, sob o argumento de que a regra insculpida artigo 22, IV, da Lei nº 8.212/91 significa nova fonte de custeio, e nestes termos, fere o artigo 154, I, da Constituição Federal, que é categórico quanto obrigatoriedade de lei complementar para o exercício da competência tributária residual.

A pretensão do legislador foi instituir contribuição previdenciária a cargo das empresas tomadoras de serviços, transferindo assim, a sujeição passiva da obrigação tributária.

O Ministro Dias Tofoli, Relator do RE 595.838/SP, este com repercussão geral reconhecida, deu provimento ao recurso reconhecendo a inconstitucionalidade do dispositivo em comento, conforme excerto do voto prolatado:

*“Diante de tudo quanto exposto, é forçoso reconhecer que, no caso, houve extrapolação da base econômica delineada no art. 195, I, a, da Constituição, ou seja, da norma sobre a competência para se instituir contribuição sobre a folha ou sobre outros rendimentos do trabalho. Houve violação do princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, da Constituição, pois os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus associados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.*

*Ademais, o legislador ordinário acabou por descaracterizar a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente **bis in idem**. A contribuição instituída pela Lei nº 9.876/99 representa nova fonte de custeio, sendo certo que somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.*

*Diante do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.”*

Levado em sessão no Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, foi dado provimento ao recurso declarando a inconstitucionalidade do inciso que prevê contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho.

Sendo assim, excludo da atuação os valores referentes as contribuições previdenciárias incidentes sobre a contratação dos serviços prestados por cooperativa de saúde.

Processo nº 13888.003809/2007-81  
Acórdão n.º 2402-004.354

S2-C4T2  
Fl. 696

---

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto para CONHECER do recurso voluntário e a ele DAR PARCIAL PROVIMENTO, para excluir do lançamento os valores relativos ao plano de saúde, auxílio creche e aqueles referentes aos pagamentos realizados a cooperativas de trabalho.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.