



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 15586.001357/2009-95  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-006.652 – 2ª Turma  
**Sessão de** 21 de março de 2018  
**Matéria** CSP - AUXÍLIO EDUCAÇÃO - ADICIONAL DE 1/3 DE FÉRIAS - ASSISTÊNCIA MÉDICA DEPENDENTES  
**Recorrentes** ARACRUZ CELULOSE SA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

AUXÍLIO EDUCAÇÃO. CURSO SUPERIOR. DESCUMPRIMENTO DA EXIGÊNCIA EXTENSÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS. INAPLICABILIDADE. MANUTENÇÃO DE BENEFÍCIO CONCEDIDO ANTES DE INCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA.

O fato de dar continuidade ao plano de fornecimento de educação aos empregados de empresa incorporada não é capaz de determinar o descumprimento da exigência “extensível a todos os empregados e dirigentes”, tendo em vista que a exclusividade da concessão deu-se por força legal e contratual, a qual o autuado não poderia eximir-se, considerando os termos dos art. 10 e 448 do Decreto-Lei 5452/1943 que instituiu a CLT. Nos termos da legislação trabalhista não pode a empresa simplesmente cessar a concessão do benefício, para enquadrar-se na exclusão legal.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. ADICIONAL DE 1/3 DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART. 214, §4º, DO DECRETO Nº 3.048/99.

A remuneração de férias e seu respectivo adicional de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal possuem natureza remuneratória e, nessa condição, integram o salário de contribuição, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, nos termos expressos no §4º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Embora exista decisão do STJ em sede de recurso repetitivo sobre a incidência de contribuição sobre a verba 1/3 de férias, o processo encontra-se em sede de repercussão geral, devendo aguardar o julgamento da matéria com transito em julgado para que se possa excluir a verba do conceito de salário de contribuição.

ASSISTÊNCIA MÉDICA AOS DEPENDENTES DO EMPREGADO.  
SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE  
PREVISÃO LEGAL

Existindo legislação específica que trata da definição do conceito de salário de contribuição, não se pode utilizar a legislação trabalhista para fins de exclusão de verbas da base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Não se enquadra na exclusão prevista na alínea “q” do § 9º do art. 28 da lei 8212/91 a concessão de assistência médica aos dependentes dos empregados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Heitor de Souza Lima Júnior, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado) e Maria Helena Cotta Cardozo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

## **Relatório**

Os presentes Recursos Especiais tratam de pedido de análise de divergência motivados pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte face ao acórdão 2401-003.640, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se o Auto de Infração (DEBCAD nº 37.230.168-1), no valor de R\$ 168.400,04, acrescido de juros e multa, referente às contribuições devidas à Seguridade Social,

correspondentes às contribuições dos segurados empregados, as quais deveriam ter sido descontadas pela empresa, no período compreendido entre 01/2005 a 12/2005, conforme Relatório Fiscal de fls. 100 a 118.

O autuado apresentou impugnação às fls. 123/170.

A DRJ, às fls. 396/406, negou provimento à defesa, mantendo o crédito tributário exigido.

O Contribuinte interpôs **recurso voluntário**, às fls. 417/470.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 971/1003, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para: I) excluir do lançamento as diferenças de SAT; II) excluir do lançamento o levantamento “seguro de vida em grupo”, levantamentos SG6 e SG7; III) excluir do lançamento o levantamento CS6 – Curso Superior. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005*

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SEGURADOS EMPREGADOS - PAGAMENTOS INDIRETOS - DESCUMPRIMENTO DA LEI - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO*

*Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.*

*SEGURADOS EMPREGADOS - CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO NÃO DESCONTADA EM ÉPOCA PRÓPRIA - ÔNUS DO EMPREGADOR*

*O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.*

*DIFERENÇA DE FÉRIAS - AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO EXPRESSA - 1/3 DE FÉRIAS - RECURSO REPETITIVO STJ*

*Os valores foram apurados no próprio resumo de férias, sendo perfeitamente possível a empresa identificar as origens dos valores, demonstrando, face a legislação aplicável se realmente se tratavam de verbas com natureza indenizatória.*

*A ausência de impugnação expressa, acaba por impossibilitar a esse colegiado a apreciação dos valores lançados por meio das contas G60 (férias normais) e 440 (complemento de férias acordo coletivo), razão pela qual correto o lançamento.*

*A alegação de tratar-se genericamente de verbas indenizatórias não pode ser acatado, quando não demonstra especificamente o recorrente que a verbas pagas caracterizam-se, por exemplo como férias pagas na rescisão, essas sim, excluídas do conceito de salário de contribuição.*

### *1/3 DE FÉRIAS INTERPOSIÇÃO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO*

*Nos termos do art. 28, § 9º da lei 8212/90, não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT;*

*Embora a jurisprudência venha se encaminhando por desconstituir a natureza remuneratória da verba, a lei 12844/2013 que alterou a 10.522 - nos casos do recursos repetitivos transitados em julgados, deve a receita observar a norma (adequando suas decisões), exceto no caso de existência de recurso extraordinário discutindo a mesma matéria, o que se observa no presente caso. Assim, não há como afastar a incidência da contribuição até a decisão final a respeito do tema.*

### *SEGURO DE VIDA EM GRUPO - ATO DECLARATÓRIO 12/2011, DE 20/12/2011*

*Conforme previsto no Ato Declaratório 12/2011, de 20/12/2011, o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles não se inclui no conceito de salário, afastando-se, assim a incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba.*

### *AUXÍLIO EDUCAÇÃO - CURSO SUPERIOR - MANUTENÇÃO DE BENEFÍCIO CONCEDIDO ANTES DE INCORPORAÇÃO*

*Ao contrário do que entendeu o julgador, a legislação trabalhista é clara ao descrever nos seus art. 10 e 448 do Decreto-Lei 5452/1943 que instituiu a CLT, que alterações na estrutura jurídica (como é o caso da incorporação) ou mesmo alterações na propriedade não afetam os contratos de trabalhos. Ou seja, nos termos da legislação trabalhista não poderia a empresa simplesmente cessar a concessão do benefício, como entendeu o julgador para enquadrar-se na exclusão legal. Vejamos dispositivos: O fato de dar continuidade ao plano de fornecimento de educação aos empregados de empresa incorporada não é capaz de determinar o descumprimento da exigência "extensível a todos os empregados e dirigentes", tendo em vista que a exclusividade da concessão deu-se por força legal e contratual, a qual o atuado não poderia eximir-se, considerando até mesmo a possibilidade do empregado exigir a permanência do benefício face a justiça do trabalho.*

### *ASSISTÊNCIA MÉDICA - DEPENDENTES*

*Para que os benefícios concedidos aos empregados não constituam salário de contribuição devem constar do rol de exclusão do art. 28, § 9 da lei 8212/91, não podendo valer-se da legislação trabalhista (art. 458, para definir o conceito de salário de contribuição de contribuições previdenciárias.*

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS – ESTIPULAÇÃO - EXISTÊNCIA DE ACORDO PARA O PAGAMENTO AOS DIRIGENTES**

*Não demonstrou o recorrente que os acordos realizados com as comissões possuíam assinatura do respectivo sindicato, o que fere dispositivo da legislação que regula a matéria, atribuindo-se natureza salarial a verba PLR.*

*O programa Gerir Desempenho fl. 1201 (1181), não demonstra a existência de acordo com a participação do sindicato para sua elaboração, nem tampouco prova o recorrente que o mesmo faz parte de acordo coletivo. A fl. 606, em resposta ao termo de intimação n. 5, no item 2.2, a empresa informa que a remuneração variável encontra-se consubstanciado em acordo coletivo (todavia, o auditor ressalva por escrito que os referidos acordos não foram apresentados).*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

Às fls. 1006/1013, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, alegando divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: **Incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo de ensino superior**. O acórdão recorrido entendeu que as contribuições previdenciárias não incidem sobre as bolsas de estudo de ensino superior concedidas. Contudo, discutindo casos com o mesmo perfil, os acórdãos paradigmas, analisando a mesma legislação de regência – Lei nº 8.212/91, em particular o art. 28, § 9º, alínea “t” – concluíram que a verba paga a título de bolsa de estudo em cursos de nível superior, possuem natureza remuneratória e como tal sujeitam-se à incidência tributária. Concluíram, em breve suma, que deve ser incluído, como salário de contribuição, o benefício proveniente do curso de nível superior, por não consistir em educação básica, nem curso de qualificação profissional como prevê a lei. Assim, merece consideração o disposto no art. 111, inciso I, do CTN, no sentido de aplicar interpretação literal ao caso.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, às fls. 1044/1049, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência arguida.

Intimado à fl. 1056, o Contribuinte apresentou **Contrarrrazões** às fls. 1058/1064, alegando, preliminarmente, que a Recorrente não se desincumbiu de demonstrar a divergência entre as teses, alegando inexistir precedentes favoráveis que sustentem a tese contrária. No mérito, pediu para manter a decisão proferida no acórdão recorrido.

Às fls. 1068/1101, o Contribuinte também interpôs **Recurso Especial**, alegando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: 1. **Nulidade de autuação - falta de descrição adequada dos fatos ou da indicação da regra-matriz e exigência tributária se constitui em óbice ao direito de defesa do autuado**. O acórdão recorrido considerou que a fiscalização não precisa separar em AI cada uma das rubricas

apuradas durante o procedimento fiscal para que se tornasse claro e preciso o lançamento. A obrigação da autoridade fiscal é lavrar o AI na forma prevista na lei e atos normativos, deixando claro ao autuado os fatos geradores e períodos a que se refere. Já nos dois paradigmas restou evidente a interpretação dessa Corte em reconhecer a nulidade da autuação aos casos em que a descrição não é completa. 2. **Não possui natureza salarial os valores pagos a título de férias, adicional de 1/3, assistência médica a dependente e PLR.** Para contrapor o acórdão recorrido, o Contribuinte anexou jurisprudência no sentido de que tais verbas citadas, por não possuírem natureza salarial, já que não correspondem à contraprestação pelo trabalho, não estão sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, às fls. 1191/1202, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência sobre as seguintes matérias: **não incidência de contribuição previdenciária sobre: 1. 1/3 constitucional de férias; e 2. assistência médica a dependentes.**

O Contribuinte foi cientificado às fls. 1207.

A Fazenda Nacional apresentou **Contrarrrazões** às fls. 1222/1233, combatendo as alegações do Contribuinte e pedindo pela manutenção do acórdão em relação à matéria recorrida.

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora.

Os Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merecem ser conhecidos.

Trata-se o Auto de Infração (DEBCAD nº 37.230.168-1), no valor de R\$ 168.400,04, acrescido de juros e multa, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes às contribuições dos segurados empregados, as quais deveriam ter sido descontadas pela empresa, no período compreendido entre 01/2005 a 12/2005, conforme Relatório Fiscal de fls. 100 a 118.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao recurso voluntário.

Já o Contribuinte trouxe para análise a divergência jurisprudencial em relação a **não incidência de contribuição previdenciária sobre: 1. 1/3 constitucional de férias; e 2. Assistência médica a dependentes.**

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à **incidência de contribuição previdenciária sobre bolsas de estudo de ensino superior.**

## RECURSO DO CONTRIBUINTE

### I - CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

As Contribuições Previdenciárias possuem uma restrita linha de aplicação, conforme bem delimitado pela Constituição Federal e pela Lei de Custeio estas exações se referem exclusivamente a valores advindos do trabalho, portanto, verbas de natureza remuneratória.

As verbas em discussão possuem indiscutível caráter indenizatório, o que exclui as mesmas da base de cálculo do salário de contribuição para fins da contribuição previdenciária devida aos cofres públicos.

Nesse sentido aponta a doutrina pátria e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ressaltando que se deve levar em conta o caráter finalístico da verba como fator preponderante para sua classificação em indenizatória ou remuneratória.

Observe-se que a redação do artigo 28, I da lei 8212/91 ao disciplinar o conceito de salário de contribuição para o empregado e trabalhador avulso refere-se a totalidade de rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, **destinados a retribuir o trabalho.**

A finalidade do adicional de férias (1/3), não é o de remunerar o trabalhador, mas sim o de garantir um extra a ser usufruído no período de descanso, uma vez que seus gastos fixos habituais já comprometem a remuneração mensal. Do mesmo modo ocorre no período que a empresa paga os primeiros 15 dias de atestado médico, pelos mesmos fundamentos, pois surge novamente aqui a ausência de trabalho. Logo, não há que se falar em verba remuneratória, pois não há trabalho realizado, mas sim uma indenização recebida

Dessa análise pode-se extrair que o terço constitucional sobre férias e os primeiros 15 dias que antecedem o auxílio-doença não se encontram denominados no conceito de salário de contribuição para fins previdenciários, motivo pelo qual não há que se falar em literalidade da lei, quanto menos em aplicação da estrita legalidade.

Também não se trata aqui de afastar a constitucionalidade da norma, mas tão somente de interpreta-la em consonância com os próprios ditames constitucionais que expressamente definiram o trabalho como fato gerador da exação fiscal.

Cumprido esclarecer que, a presente discussão teve início dentro do Regime Próprio de Previdência Social, conforme podemos verificar no voto do STJ em sede de uniformização de jurisprudência no qual determinou que a TNU adequasse seus julgados para não incidência:

*PETIÇÃO Nº 7.296 - PE (2009/0096173-6) RELATORA :  
MINISTRA ELIANA CALMON REQUERENTE : FAZENDA  
NACIONAL PROCURADOR : ROBERTA CECÍLIA DE  
QUEIROZ RIOS E OUTRO(S) REQUERIDO : VIRGÍNIA  
MARIA LEITE DE ARAÚJO ADVOGADO : CLAUDIONOR  
BARROS LEITÃO - DEFENSOR PÚBLICO EMENTA  
TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO - INCIDENTE DE*

**UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DAS TURMAS RECURSAIS DOS JUIZADOS ESPECIAIS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS - NATUREZA JURÍDICA - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO - ADEQUAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ AO ENTENDIMENTO FIRMADO NO PRETÓRIO EXCELSO.** 1. A Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais **firmou entendimento, com base em precedentes do Pretório Excelso, de que não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias.** 2. A Primeira Seção do STJ considera legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias. 3. **Realinhamento da jurisprudência do STJ à posição sedimentada no Pretório Excelso de que a contribuição previdenciária não incide sobre o terço constitucional de férias, verba que detém natureza indenizatória e que não se incorpora à remuneração do servidor para fins de aposentadoria.** 4. Incidente de uniformização acolhido, para manter o entendimento da Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais, nos termos acima explicitados.

Com referência ao Regime Geral de Previdência – INSS, o STJ inicialmente teve entendimento diverso, de que se tratava de verba eminentemente remuneratória, pois seu direito era adquirido em decorrência do período de exercício de trabalho remunerado, sendo, portanto, devida a incidência da contribuição (RE 345.458, 2 Turma, Relatora Ellen Grace).

Contudo, este entendimento foi revisto pelo STJ, que passou a acompanhar o entendimento manifestado pelo STF, no sentido de que as verbas que possuem natureza indenizatória/compensatória, assim o terço constitucional sobre férias e os primeiros 15 dias que antecedem o auxílio-doença não devem sofrer incidência da referida contribuição previdenciária:

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957 - RS (2011/0009683-6)**  
**RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**  
**RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL PROCURADOR :**  
**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
**RECORRENTE : HIDRO JET EQUIPAMENTOS**  
**HIDRÁULICOS LTDA/ ADVOGADO : LUCAS BRAGA**  
**EICHENBERG E OUTRO(S) RECORRIDO : OS MESMOS**  
**INTERES. : ASSOCIACAO NACIONAL DE BANCOS - ASBACE**  
**ADVOGADO : FÁBIO DA COSTA VILAR E OUTRO(S)**  
**INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MANTENEDORAS**  
**DE ENSINO SUPERIOR - ABMES ADVOGADO : FÁBIO DA**  
**COSTA VILAR EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS**  
**ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO**  
**PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME**  
**GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A**  
**RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS**  
**SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE**  
**FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO**  
**PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO;**  
**IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE**  
**ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. 1. Recurso especial de**  
**HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA. 1.1**  
**Prescrição. O Supremo Tribunal Federal ao apreciar o RE**

566.621/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe de 11.10.2011), no regime dos arts. 543-A e 543-B do CPC (repercussão geral), pacificou entendimento no sentido de que, "reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005". No âmbito desta Corte, a questão em comento foi apreciada no REsp 1.269.570/MG (1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.6.2012), submetido ao regime do art. 543-C do CPC, ficando consignado que, "para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º, do CTN".

1.2 Terço constitucional de férias. No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97). Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a Documento: 34122204 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 18/03/2014 Página 1 de 5 Superior Tribunal de Justiça seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas".

1.3 Salário maternidade. O salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza. Nos termos do art. 3º da Lei 8.212/91, "a Previdência Social tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente". O fato de não haver prestação de trabalho durante o período de afastamento da segurada empregada, associado à circunstância de a maternidade ser amparada por um benefício previdenciário, não autoriza conclusão no sentido de que o valor recebido tenha natureza indenizatória ou compensatória, ou seja, em razão de uma contingência (maternidade), paga-se à segurada empregada benefício previdenciário correspondente ao seu salário, possuindo a verba evidente natureza salarial. Não é por outra razão que, atualmente, o art. 28, § 2º, da Lei 8.212/91 dispõe expressamente que o salário maternidade é considerado salário de contribuição. Nesse contexto, a incidência de contribuição

*previdenciária sobre o salário maternidade, no Regime Geral da Previdência Social, decorre de expressa previsão legal. Sem embargo das posições em sentido contrário, não há indício de incompatibilidade entre a incidência da contribuição previdenciária sobre o salário maternidade e a Constituição Federal. A Constituição Federal, em seus termos, assegura a igualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações (art. 5º, I). O art. 7º, XX, da CF/88 assegura proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei. No que se refere ao salário maternidade, por opção do legislador infraconstitucional, a transferência do ônus referente ao pagamento dos salários, durante o período de afastamento, constitui incentivo suficiente para assegurar a proteção ao mercado de trabalho da mulher. Não é dado ao Poder Judiciário, a título de interpretação, atuar como legislador positivo, a fim estabelecer política protetiva mais ampla e, desse modo, desincumbir o empregador do ônus referente à contribuição previdenciária incidente sobre o salário maternidade, quando não foi esta a política legislativa. A incidência de contribuição previdenciária sobre salário maternidade encontra sólido amparo na jurisprudência deste Tribunal, sendo oportuna a citação dos seguintes precedentes: REsp 572.626/BA, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 20.9.2004; REsp 641.227/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 29.11.2004; REsp 803.708/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 2.10.2007; REsp 886.954/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 29.6.2007; AgRg no REsp 901.398/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 19.12.2008; REsp 891.602/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 21.8.2008; AgRg no REsp 1.115.172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 25.9.2009; AgRg no Ag 1.424.039/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 21.10.2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.040.653/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe de 15.9.2011; AgRg no REsp 1.107.898/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 17.3.2010. Documento: 34122204 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 18/03/2014 Página 2 de 5 Superior Tribunal de Justiça 1.4 Salário paternidade. O salário paternidade refere-se ao valor recebido pelo empregado durante os cinco dias de afastamento em razão do nascimento de filho (art. 7º, XIX, da CF/88, c/c o art. 473, III, da CLT e o art. 10, § 1º, do ADCT). Ao contrário do que ocorre com o salário maternidade, o salário paternidade constitui ônus da empresa, ou seja, não se trata de benefício previdenciário. Desse modo, em se tratando de verba de natureza salarial, é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário paternidade. Ressalte-se que "o salário-paternidade deve ser tributado, por se tratar de licença remunerada prevista constitucionalmente, não se incluindo no rol dos benefícios previdenciários" (AgRg nos EDcl no REsp 1.098.218/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 9.11.2009). 2. Recurso especial da Fazenda Nacional. 2.1 Preliminar de ofensa ao art. 535 do CPC. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC. 2.2 Aviso prévio indenizado. A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que*

*não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Mauricio Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011. 2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. Documento: 34122204 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 18/03/2014 Página 3 de 5 Superior Tribunal de Justiça No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.100.424/PR, 2ª*

*Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp 1074103/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp 957.719/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 2.12.2009; REsp 836.531/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.8.2006. 2.4 Terço constitucional de férias. O tema foi exaustivamente enfrentado no recurso especial da empresa (contribuinte), levando em consideração os argumentos apresentados pela Fazenda Nacional em todas as suas manifestações. Por tal razão, no ponto, fica prejudicado o recurso especial da Fazenda Nacional. 3. Conclusão. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA parcialmente provido, apenas para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias (terço constitucional) concernente às férias gozadas. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.*

Observo que a discussão não é nova neste Tribunal Administrativo/CARF, pois inclusive já há entendimentos nesse sentido, conforme julgado abaixo:

2402-003.564 Acórdão

Número do Processo: 10783.722724/2011-62

Data de Publicação: 21/06/2013

Contribuinte: CHOCOLATES GAROTO SA

Relator(a): RONALDO DE LIMA MACEDO

***Ementa:*** Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009 COMPENSAÇÃO. VALORES PAGOS SOBRE AS VERBAS TITULADAS DE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS E DOS QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR AUXÍLIO-DOENÇA OU ACIDENTE DO TRABALHO. AUXÍLIO-CRECHE. NATUREZA INDENIZATÓRIA. SÚMULA Nº 310/STJ. PARECER PGFN Nº 2.118/2011. DIREITO DE CRÉDITO. VERBAS QUE NÃO OSTENTAM O CARÁTER REMUNERATÓRIO. POSSIBILIDADE. Não devem ser glosadas as compensações efetuadas com valores de contribuições devidas pela recorrente, quando se pleiteia o seu abatimento com valores pagos indevidamente ou a maior. No caso, devem ser considerados como direito de crédito a Recorrente os pagamentos de contribuições a maior incidentes sobre o terço/adicional constitucional de férias e os quinze primeiros dias de afastamento do trabalho em decorrência de auxílio-doença e acidente do trabalho, bem como os pagamentos referentes ao auxílio-creche. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Conforme dispõe o Enunciado nº 310 de Súmula STJ, o auxílio-creche não integra o salário de contribuição. Em decorrência de entendimento pacífico da jurisprudência e orientação constante do Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, PGFN/CRJ/Nº 2.118/2011, não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de auxílio-creche VERBAS PAGAS A TÍTULO DE ABONO JORNADA E ABONO TURNO FIXO. AUSÊNCIA DE

*PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. As parcelas pagas aos empregados a título de Abono Jornada e Abono Turno Fixo, em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição. As importâncias recebidas à título de ganhos eventuais e abonos não integram o salário de contribuição somente quando expressamente desvinculados do salário por força de lei. VERBA PAGA A TÍTULO DE REEMBOLSO DE MATERIAL ESCOLAR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. O reembolso de material escolar está inserido no conceito de salário de contribuição previsto no art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, uma vez que se constitui em uma vantagem econômica para o trabalhador, auferida como retribuição ao trabalho prestado, caracterizando, assim, o recebimento de uma remuneração indireta. RECURSO DE OFÍCIO. NEGADO. Quando a decisão de primeira instância está devidamente consubstanciada no arcabouço jurídico-tributário, o recurso de ofício será negado. Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.*

Os doutrinadores têm ressaltado que a redação do texto legal, gera o questionamento de inúmeras situações. Não resta dúvidas de que a CF/88 em seu artigo 195 “elegeu o trabalho (atividade laboral remunerada) como fato gerador da incidência de contribuição social previdenciária, no que foi seguida pela Lei 8212/91 (artigo 28), contudo, a expressão “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados” motiva a discussão acerca do enquadramento destas verbas na base de cálculo das contribuições sociais.

### **MATÉRIA DISCUTIDA NOS TRIBUNAIS SUPERIORES - VINCULAÇÃO AO CARF**

Embora se trate de matéria recepcionada pelo STF em repercussão geral é fato que no mundo jurídico a última interpretação sobre a questão é a do STJ, motivo pelo qual esta deve ser prestigiada até que o STF se manifeste.

Isso por que no tocante as decisões exaradas pelos Tribunais Superiores a interposição de Recurso Extraordinário **não possui efeito suspensivo**, conforme se observa no disposto no art. 321, § 4º "O recurso extraordinário não tem efeito suspensivo".

Deste modo, até que o STF aborde a matéria interpreto que a decisão do STJ goza de plena aplicabilidade, portanto, dotada de caráter vinculante devendo nos termos do Regimento CARF ter suas posição reproduzida por este Conselho, sob pena de infringir o disposto no art. 67 do RICARF.

Para além disso defendo o posicionamento de que o Tribunal Administrativo deve ser útil à sociedade, motivo pelo qual deve se adequar a jurisprudência dominante do Poder Judiciário, a fim de evitar a repetitiva judicialização de demandas, mesmo que não esteja adstrita a aplicação dela por força do regimento, uma vez que a jurisprudência citada não procede de repetitivo de controvérsia (STJ), nem de repercussão geral (STF).

Diante do exposto acredito que a melhor interpretação seja aquela dada pelo STJ na ementa que transcrevi acima, não devendo incidir Contribuição Previdenciária sobre as verbas decorrentes do terço constitucional sobre férias nem das verbas decorrentes dos primeiros quinze dias de afastamento que antecedem o auxílio-doença.

## II - ASSISTÊNCIA MÉDICA AOS DEPENDENTES

A Lei 8.212/91 que disciplina a forma de organização e custeio da Seguridade Social dispõe que o critério material das Contribuições Sociais Previdenciárias (cota patronal) incidirá sobre as verbas destinadas a retribuir o trabalho efetivamente prestado ou o tempo à disposição do empregado ao empregador.

O Auditor Fiscal em questão

*Ocorre que a Aracruz, ao conceder a assistência médica e odontológica aos empregados e dirigentes, **contemplou também os seus dependentes**. Arcou, portanto, a empresa, com os custos médicos e odontológicos dos familiares dos empregados e dirigentes. E, o que prevê o art. 28, §9º, "q", da Lei nº 8.212, de 24/10/1991, é que a cobertura do plano deve abranger a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, restritivamente, não seus dependentes.*

*4.4.7. Ou seja, dos valores suportados pela Aracruz relativos à assistência médica e odontológica, apenas os recursos destinados à cobertura da assistência médica, hospitalar e odontológica dos seus empregados e dirigentes, não integram o salário-de-contribuição.*

A própria lei se encarregou de estabelecer as hipóteses de isenção do tributo, impedindo a formação da relação jurídica tributária com o consequente vínculo dos sujeitos envolvidos.

Nos termos da alínea "q" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não integra o salário de contribuição "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".

Da dicção da norma se extrai que o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, não integrará o salário-de-contribuição, se a cobertura abranger a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Desta forma, para que o valor não integre a base de cálculo da contribuição é necessário que a empresa disponibilize a todos os seus empregados e dirigentes um plano. Tal exigência constitui requisito necessário e suficiente para que essa parcela não integre o salário de contribuição, a teor do disposto na alínea "q" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

A reclamação de outros requisitos, tais como, a exigência de planos de saúde iguais e da mesma categoria a todos os funcionários ultrapassa as condições impostas pela lei e viola o teor dos artigos 111, II e 176 do CTN, que determinam que as normas que disponham sobre outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente e não comportam subjetivismos.

Não é obrigatório à empresa disponibilizar a todos os seus funcionários planos de saúde da mesma categoria, pois a lei não faz essa exigência, a empresa deve simplesmente fornecer planos de saúde a todos os funcionários e esta é a única exigência para se configurar a isenção da contribuição previdenciária.

Esse posicionamento não inova no mundo jurídico, visto que a composição anterior da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais julgava neste sentido entendendo que:

*“condição estabelecida no art. 28, § 9º, alínea ‘q’ da Lei 8.212/91 para que não se incluam no salário de contribuição e não sejam objeto de incidência de contribuição previdenciária os valores relativos 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, é que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa. Exigir que haja cobertura a todos os empregados e dirigentes da empresa é diferente de exigir que haja a mesma cobertura a todos estes funcionários. A condição imposta pelo legislador para a não incidência da contribuição previdenciária é, simplesmente, a existência de cobertura que abranja a todos os empregados e dirigentes, não cabendo ao intérprete estabelecer qualquer outro critério discriminativo”. (Processo 11070.002845/2007-15, Recurso Especial do Procurador, Data da Sessão 29/07/2014, Acórdão 9202-003.256).*

No caso em tela a discussão vai mais longe trazendo para debate a possibilidade extensão do auxílio médico aos dependentes dos empregados sem ônus tributário para a empresa, uma vez que a lei é omissa quanto a maiores condições, sendo assim abrangida a situação pela norma imunizante.

O caso já foi discutido no Colendo Superior Tribunal de Justiça – STJ, no caso REsp nº 1.430.043/PR, quando a Segunda turma entendeu de forma favorável aos contribuintes, afirmando que a assistência médica paga pela empresa não integra o salário de contribuição dos empregados, independentemente da sistemática de concessão do benefício, nesse sentido:

*Nesse contexto, não há falar em ampliação ou violação da norma isentiva, pois, como bem observado pelo Tribunal de origem, “embora não conste na folha de pagamento, trata-se em verdade de forma de reembolso dos valores despendidos pelos empregados com medicamentos”, sendo que tal sistema “apenas evita etapas do moroso procedimento interno de reembolso via folha de pagamento, que, com certeza, seria mais prejudicial ao empregado (...). (Resp nº 1.430.043/PR, Relator: Min. Mauro Cambell Marques, Segunda Turma, julgado: 25.2.2014)*

O entendimento do STJ já é seguido por vários Tribunais Regionais Federais – TRFs, se manifestando que o plano de saúde concedido a empregados e dependentes não integra o conceito de salário de contribuição, tudo nos termos do art. 28, §9º, Q, da Lei 8.212/91 (Apelação/Reexame necessário nº 424703, TRF-2ª, 4ª turma, Dje 15/04.2014; Apelação 2008.71.05.003324-7/RS, 2ª Turma, TRF-4ª, Dj. 30/06/2009).

Mantendo meu posicionamento já exarado anteriormente de que o Tribunal Administrativo deve ser útil à sociedade, motivo pelo qual deve se adequar a jurisprudência dominante do Poder Judiciário, a fim de evitar a repetitiva judicialização de demandas, mesmo

que não esteja adstrita a aplicação dela por força do regimento, uma vez que a jurisprudência citada não procede de repetitivo de controvérsia (STJ), nem de repercussão geral (STF).

Diante do exposto acredito que a melhor interpretação seja aquela dada pelo STJ na ementa que transcrevi acima, não devendo incidir Contribuição Previdenciária sobre as verbas decorrentes do auxílio médico concedido aos empregados e dependentes.

## **RECURSO DA FAZENDA NACIONAL**

### **VALORES PAGOS A TÍTULO DE AUXÍLIO-EDUCAÇÃO (BOLSA DE ESTUDO ENSINO SUPERIOR);**

A Autuação Fiscal em questão se deu em razão dos Cursos custeados pela ARACRUZ serem de ensino superior:

O Auditor Fiscal assim aduziu:

*4.3.5. De acordo com o dispositivo legal, Para que não haja incidência das • contribuições previdenciárias, os valores devem ser gastos apenas com educação básica e com cursos de capacitação e qualificação profissionais, vinculados As atividades desenvolvidas pela empresa, não englobando educação superior, de que trata os arts. 43 a 57 da Lei nº 9.394/96.*

*4.3.8. A empresa informou que o benefício foi pago apenas para os funcionários da filial Guaíba, pois faz parte da política de benefícios adotada pela fábrica de Guaíba, . antes de sua aquisição pela Aracruz Celulose.*

*4.3.9. A empresa ao disponibilizar o benefício apenas para os funcionários da - • filial Guaíba, está impondo um óbice à extensão a todos os empregados e dirigentes da empresa, contrariando o disposto na alínea § 9º, artigo 28, da Lei nº. 8.212/91.*

*4.3.10. Diante do exposto, os recursos destinados pela empresa para fornecimento de Bolsa Auxílio Graduação e Pós-Graduação para os empregados da filial Guaíba, integram o salário-de-contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.*

As Contribuições Previdenciárias possuem uma restrita linha de aplicação. Conforme bem delimitado pela Constituição Federal e pela Lei de Custeio estas exações se referem exclusivamente a valores advindos do trabalho, portanto, verbas de natureza remuneratória.

O acórdão recorrido orienta a questão considerando que valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós-graduação) se enquadram na hipótese de não incidência prevista na alínea “t”, § 9º, artigo 28, da lei 8.212/91 visto que a Lei 9394/96, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, no artigo 39, estabelece que a educação profissional se integra aos diferentes níveis e modalidades de educação e inclui graduação e pós-graduação.

**Independentemente desta argumentação a qual aproveita o contribuinte ter sido dada apenas na nova redação dada ao tema pela L. 11.741/2008 e que poderia ser**

**considerada possível de aplicação para eventos passados em razão de ser norma mais favorável e razão de legiferar do legislador que representa a vontade do Estado, registro o mesmo encaminhamento com a inclusão de outros argumentos.**

Para dirimir esta questão me aproveito de alguns entendimentos veiculados no voto da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos que segue:

Segundo afirma o jurista mineiro e Ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Mauricio Godinho Delgado, na obra "Curso de Direito do Trabalho", 2ª ed., para caracterizar salário utilidade devem ser analisados três requisitos.

O primeiro deles é o da "habitualidade do fornecimento", deve o fornecimento do bem ou serviço ser reiterado ao longo do contrato de trabalho, deve estar presente a idéia de ser uma prestação de repetição uniforme em certo contexto temporal. O segundo requisito é a presença do "caráter contraprestativo do fornecimento", defende que é necessário que a causa e objetivos envolvidos no fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativo, é preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com o intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Pela pertinência vale citar (p. 712):

*Nesse quadro, não terá caráter retributivo o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral. É claro que não se trata, restritivamente, de essencialidade do fornecimento para que o serviço possa ocorrer; o que é importante, para ordem jurídica, é o aspecto funcional, prático, instrumental, da utilidade ofertada para o melhor funcionamento do serviço. A esse respeito, já existe clássica fórmula exposta pela doutrina com suporte no texto do velho art. 458, §2º da CLT: somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.*

E quanto ao fornecimento e provimento da educação referido Ministro ainda destaca que trata-se de dever imposto à empresa pela própria Constituição Federal, e por tal razão o bem ou serviço ofertado não pode ser classificado como salário utilidade, vale citar (p. 715):

*O dever, como se sabe, é tutela de interesse de outrem imposta a alguém pela ordem jurídica. O dever não necessariamente favorece o sujeito passivo de uma relação jurídica direta (como a relação de emprego); neste sentido distingue-se da simples obrigação contratual. Pode, assim, a conduta derivada da tutela de interesse de outrem reportar-se a uma comunidade indiferenciadas de favorecidos. É o que se passa com as atividades educacionais, por exemplo. O empregador tem o dever de participar das atividades educacionais do país - pelo menos o ensino fundamental (art. 205, 212, §5º, CF/88). Esse dever não se restringe a seus exclusivos empregados - estende-se aos filhos destes e até mesmo à comunidade, através da contribuição parafiscal chamada salário-educação (art. 212, §5º, CF/88; Decreto-Lei n. 1.422/75). Há, pois, fixado em norma jurídica heterônoma do Estado (inclusive na Constituição) um dever jurídico das empresas com respeito ao ensino no país (pelo menos o ensino fundamental): ou esse dever concretiza-se em ações diretas perante seus próprios empregados e os filhos*

destes ou, na falta de tais ações diretas, ele se concretiza perante o conjunto societário, através do recolhimento do salário-educação. Está-se, desse modo, perante um dever jurídico geral - e não mera obrigação contratual.

Quanto ao terceiro requisito "onerossidade unilateral", embora reconheça trata-se de conduta técnico-jurídico extremamente controversa, o Ministro Delgado admite sua aplicação em casos específicos (p. 718):

É claro que ocorrem, na prática juslaborativa, algumas poucas situações em que fica nítido o interesse real do obreiro em ingressar em certos programas ou atividades subsidiados pela empresa. Trata-se de atividades ou programas cuja fruição é indubitavelmente vantajosa ao trabalhador e sua família, e cujo custo econômico para o empregado é claramente favorável, em decorrência do subsídio empresarial existente. Nestas situações, que afastam de modo patente a idéia de mera simulação trabalhista, não há por que negar-lhe relevância ao terceiro requisito ora examinado. Aliás, a quase singularidade de tais situações é que certamente conduz a jurisprudência a valorizar o presente requisito apenas em alguns poucos casos concretos efetivamente convincentes.

Embora haja habitualidade na ofertada das bolsas à totalidade dos empregados, a utilização do benefício pelo obreiro é facultativa e onerosa, já que condicionada ao pagamento da parcela da mensalidade devida, e salvo na hipóteses de realização de cursos sucessivos, teremos uma prestação com duração delimitada no tempo (período letivo) não se estendendo por todo contrato de trabalho.

Por força do art. Art. 110 do CTN a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal e com base nessa premissa o art. 195, I, alínea a da Constituição Federal deve ser interpretado utilizando-se os conceitos construídos pelo Direito do Trabalho o qual, no entender desta Relatora, seria o ramo do direito competente para se manifestar sobre as relações e reflexos dos contratos de trabalho.

Dispões o art. 195 da CF/88:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

...

Em contrapartida o art. 458, §2º, inciso II da Consolidação das Leis do Trabalho assim define o salário:

*Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação,*

*vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.*

...

*§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:*

...

*II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;*

...

Ora, se os benefícios ofertados aos empregados na forma de educação são considerados pela CLT como verbas não salariais, não pode a fiscalização interpretar a norma tributária no sentido de classificar tais vantagens como "salário utilidade" dando-lhes caráter remuneratório.

Embora o art. 28, §9º, alínea 't' da Lei nº 8.212/91, somente após 2011 e em situações restritas, tenha admitido a exclusão de bolsas de estudos do conceito de salário de contribuição, o Superior Tribunal de Justiça bem antes havia pacificado seu entendimento pela exclusão de tais verbas do conceito de salário-de-contribuição. Vale citar recente decisão monocrática proferida pela Ministra Regina Helena Costa no Recurso Especial 1.634.880/RS (publicada em 11/11/2016), que negou seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional entendendo que a decisão recorrida seguia a jurisprudência da Corte:

*Acerca da contribuição previdenciária, esta Corte adota o posicionamento segundo o qual não incide essa contribuição sobre os valores pagos a título de auxílio-educação. Nessa linha:*

*PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 535, II, DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. SITUAÇÃO FÁTICA DIVERSA. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA.*

(...)

*5. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que 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 utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.*

*Portanto, existe interesse processual da empresa em obter a declaração do Poder Judiciário na hipótese de a Fazenda Nacional estar cobrando indevidamente tal tributo.*

6. *Recurso Especial da Fazenda Nacional parcialmente conhecido e, nessa parte não provido e Recurso Especial da empresa provido.*

*(REsp 1586940/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 24/05/2016);*

*PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

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." (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).*

2. *In casu, a bolsa de estudos, é paga pela empresa e destina-se a auxiliar o pagamento a título de mensalidades de nível superior e pós-graduação dos próprios empregados ou dependentes, de modo que a falta de comprovação do pagamento às instituições de ensino ou a repetição do ano letivo implica na exigência de devolução do auxílio. Precedentes: (Resp. 784887/SC. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. DJ. 05.12.2005 REsp 324178/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ. 17.02.2004; AgRg no REsp 328602/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ.02.12.2002; REsp 365398/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ.*

*18.03.2002).*

3. *Agravo regimental desprovido. (AgRg no Ag 1330484/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 01/12/2010)*

*In casu, tendo o acórdão recorrido adotado entendimento pacificado nesta Corte, o Recurso Especial não merece prosperar pela incidência da Súmula 83/STJ.*

*Isto posto, com fundamento no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, NEGO SEGUIMENTO ao Recurso Especial.*

Adotando como fonte de direito o jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a qual melhor interpreta a amplitude da base de cálculo da contribuição previdenciária, concluo que as bolsas de estudos fornecidas pela instituição aos empregados e seus respectivos dependentes não possuem natureza remuneratória, seja em nível básico, médio ou superior, não se sujeitando, portanto, à incidência do tributo lançado.”

**Quanto a alegação de que o benefício não foi estendido a todos os empregados, mas apenas a filial de Guaíba, uma vez que esta foi adquirida pela Contribuinte e os empregados já possuíam um conjunto de direito adquiridos entendendo o argumento como válido, pois caso não mantivesse a bolsa de estudos seria demandado na esfera trabalhista.**

Por fim, defendo aqui meu posicionamento de que o Tribunal Administrativo deve ser útil à sociedade, motivo pelo qual deve se adequar a jurisprudência dominante do Poder Judiciário, a fim de evitar a repetitiva judicialização de demandas (tão nefasta ao orçamento público), mesmo que não esteja adstrita a aplicação dela por força do regimento, uma vez que a jurisprudência citada não procede de repetitivo de controvérsia (STJ), nem de repercussão geral (STF).

Saliento aqui, que não desconheço a previsão legal que restringe os critérios para a concessão de bolsas de estudo, bem como suas alterações legais, mas considerando o princípio da juridicidade, abarcado no Art. 2º da Lei 9784/99, que preleciona que o julgador no âmbito do Tribunal Administrativo deve atuar conforme a lei o Direito, sendo a Jurisprudência do STJ uma das fontes do Direito, aplico-a como razão de decidir.

Não se trata aqui de afastar a constitucionalidade da norma, mas sim de interpretar o ordenamento jurídico com base em uma das fontes do Direito previstas em Lei Específica do Processo Administrativo Federal, tomando a máxima de que “a Lei não prevê palavras inúteis”, a aplicação acima referida está permitida dentro do âmbito administrativo fiscal, vez que este está abarcado no Procedimento Administrativo Federal.

E assim acredito que a melhor interpretação seja aquela dada pelo STJ na ementa que transcrita na citação acima, não devendo incidir Contribuição Previdenciária sobre as verbas decorrentes de bolsa de estudos concedidas aos empregados, mesmo em se tratando de ensino superior.

Contudo, tendo sido acompanhada pelas conclusões (por qualidade) em relação a negativa de provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, descrevo abaixo, os termos das conclusões ofertadas em declaração de voto pela conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira:

*" Embora tenha me filiado a tese da autoridade fiscal no passado, no sentido de que a educação superior não estaria abrangida no dispositivo acima transcrito, revisitando o texto da Lei de Diretrizes Básicas da Educação, Lei 9394/1996 e analisando o texto original do art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, não vejo a impossibilidade de se interpretar a educação superior como uma forma de capacitação ou mesmo qualificação profissional.*

*No caso, desde que a educação proporcionada seja vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, possível a sua exclusão do conceito de salário de contribuição, desde que cumpridos os demais requisitos legais, quais sejam: extensível a todos os empregados.*

*Note-se que não estou com isso afastando toda e qualquer fornecimento de auxílio educação de curso superior do conceito de salário de contribuição, mas tão somente, abrindo a possibilidade de interpretação de que essa modalidade de curso esteja amparada na exclusão prevista no art. 28, §º, "t" da lei 8212/90 desde que cumprido os requisitos ali expostos, mas precisamente: “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;**

*No caso, poderia o auditor promover o lançamento sobre essa rubrica, mas teria a autoridade fiscal de identificar que o curso superior não possuía qualquer relação com as atividades desenvolvidas na empresa, ou tão somente, não era extensível a todos os dirigentes e empregados. Contudo, pela transcrição dos trechos do relatório fiscal, não é possível vislumbrar ter o auditor descrito a não vinculação do curso superior as atividades desenvolvidas pela empresa, razão pela qual não há como dar guarida ao entendimento da Fazenda Nacional, devendo ser negado provimento ao seu recurso especial nessa parte.*

[...]

*Dessa forma, entendo que o fato de dar continuidade ao plano de fornecimento de educação aos empregados de empresa incorporada não é capaz de determinar o descumprimento da exigência “extensível a todos os empregados e dirigentes”, tendo em vista que a exclusividade da concessão deu-se por força legal e contratual, a qual o autuado não poderia eximir-se, considerando até mesmo a possibilidade do empregado exigir a permanência do benefício face a justiça do trabalho.*

*Apenas para esclarecer não estou me valendo do disposto no art. 458, § 2 da CLT, para determinar a exclusão da base de cálculo (conforme argumentado pelo recorrente), posto que entendo que a legislação previdência, por ser norma específica, sobrepõem-se a legislação trabalhista quando define os critérios de isenção. Contudo, não podendo o empregador (autuado) cumprir exigência legal por não ter sido ele instituidor do benefício, não cabe a fiscalização simplesmente penalizá-lo sem verificar se a empresa incorporada isoladamente (em período anterior), preenchia os requisitos legais.*

E sendo assim, voto pelo conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes.

## Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora designada.

### Recurso Especial do Contribuinte

Peço licença a ilustre conselheira Ana Paula Fernandes, para divergir do seu entendimento quanto a exonerar o contribuinte da obrigação de recolhimento de contribuições previdenciárias em relação as verbas: 1/3 de férias e Assistência médica aos dependentes, por entender serem fatos geradores expressamente previstos na lei 8.112/90 e Decreto 3.048/99. Aliás, quanto as matérias, repriso aqui a argumentação por mim trazida no acórdão recorrido e vencedora nesta CSRF.

#### 1/3 de férias - Natureza Salarial - Ausência de Decisão do STF com transito em Julgado.

Primeiramente, antes de seguir com a apreciação da natureza da verba, entendo pertinente transcrever a legislação que define o conceito de salário de contribuição.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado, entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

*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)*

No caso do 1/3 pago à título de adicional de férias, embora o pagamento das verbas seja compulsório, dá-se simplesmente consubstanciado na existência de vínculo laboral, o qual o pagamento não se coaduna com verba indenizatório, visto que o valor recebido, nada mais é do que um ganho, não uma despesa com destinação certa e provável. Esse ganho também não apenas será usufruído pelo empregado, como poderá fazer uso da maneira que achar conveniente.

Conforme descrito anteriormente a alegado afastamento da incidência de contribuição sobre essa parcela com base no disposto na alínea “d” do § 9. do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 não se sustenta. Vejamos o que dispõe a norma:

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

(...)

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

(...)

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;

(...)

Contudo referido tema tem sido alvo de grande discussão em face de decisão do STJ acerca do tema. Nos autos do processo nº35464.001960/2003-75 de interesse UNILEVER BRASIL LTDA assim me manifestei acerca do tema:

*Referido entendimento já está pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça por meio da decisão proferida no Resp 1.230.957/RS, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos. Valendo citar parte do voto proferido pelo Relator, o Ministro Mauro Campbell:*

*1.2 Terço constitucional de férias. No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97). Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas".*

...

*Nos termos do art. 7º, XVII, da CF/88, os trabalhadores urbanos e rurais têm direito ao gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal.*

*Com base nesse dispositivo constitucional, o Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que o terço constitucional de férias tem por finalidade ampliar a capacidade financeira do trabalhador durante seu período de férias, possuindo, portanto, natureza "compensatória/indenizatória".*

*Além disso, levando em consideração o disposto no art. 201, § 11, da CF/88 — "os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei" (parágrafo incluído pela EC 20/98) —*

*pacificou entendimento no sentido de que "somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária" (AgR no AI 603.537/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, DJ de 30.3.2007). No mesmo sentido: AgR no RE 587.941/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 21.11.2008; AgR no AI 710.361/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe de 8.5.2009.*

*Cumpra observar que os precedentes do Supremo Tribunal Federal referem-se a casos em que os servidores são sujeitos a regime próprio de previdência.*

*Sem embargo dessa observação, não se justifica a adoção de entendimento diverso em relação aos trabalhadores sujeitos ao Regime Geral da Previdência Social.*

*Isso porque o entendimento do Supremo Tribunal Federal ampara-se, sobretudo, nos arts. 7º, XVII, e 201, § 11, da CF/88, sendo que este último preceito constitucional estabelece regra específica do Regime Geral da Previdência Social.*

*Desse modo, é imperioso concluir que a importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa).*

**Sabemos que a decisão do STJ está sobrestada pelo Recurso Extraordinário nº 593.068/SC, cuja repercussão geral foi reconhecida ("Tema 163 - Contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade") e portanto não vincula os julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. De toda forma entendo que a mesma traz o entendimento mais apropriado ao caso concreto.**

Conforme acima transcrito, embora claro o posicionamento ali adotado, sabemos que a decisão do STJ está sobrestada pelo Recurso Extraordinário nº 593.068/SC, cuja repercussão geral foi reconhecida.

Contudo, ao contrário da relatora, no meu entender, apenas após o trânsito em julgado da decisão, poderá este conselho excluir as verbas do adicional de férias da base de cálculo de contribuições previdenciárias, tendo em vista o art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 343 de 09 de junho de 2015, senão vejamos:

**Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.**

**§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:**

**I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.**

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*[...]*

*b) **Decisão definitiva** do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

*[...]*

*e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)*

*§ 2º **As decisões definitivas de mérito**, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, **deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.** (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

Apenas esclareço que, em relação as manifestações transcritas nos autos dos processos judiciais sobre posições dos ministros do STF, entendo pertinente esclarecer que a incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono de um terço de férias (adicional de 1/3 de férias) será incluído no salário de benefício do segurado empregado, tendo em vista que, todas as contribuições apuradas em nome do segurado poderão ser utilizadas para cálculo de seus benefícios.

Esse fato, tem tratamento diferente em relação aos servidores públicos, basicamente pelo fato de que o cálculo do benefício dos servidores públicos leva em consideração a última remuneração percebida pelo segurado e não o montante de contribuições por ele recolhidas. Dessa forma, entendo que a manifestação dos ilustres ministros em relação aos servidores públicos não traduz necessariamente o posicionamento a ser adotado em relação aos empregados segurados da previdência social.

Embora a lei nº 8212/91 não seja expressa em incluir o 1/3 de férias no conceito de salário de contribuição, o Decreto nº 3048/90 o fez, senão vejamos:

*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;*

*II-para os segurados empregado, inclusive o doméstico, e trabalhador avulso, ao piso salarial legal ou normativo da categoria ou, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

*§4º A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.*

Isto posto, inexistindo transito em julgado que determine a aplicação da decisão do STJ nos termos do art. 62 do RICARF, e considerando a expressa previsão no Decreto 3048/99 sobre a incidência de contribuições sobre a verba 1/3 de férias, voto por negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

#### Assistência médica aos dependentes

Em relação a assistência médica aos dependentes, da mesma forma como já encaminhado no acórdão recorrido, entendo que não existe fundamento para sua exclusão do conceito de salário de contribuição, ao analisarmos os termos da lei 8212/91.

Vejamos os termos do relatório fiscal acerca do caso concreto:

#### *4.4. ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA PARA OS DEPENDENTES DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES*

*4.4.1. Na operacionalização de suas atividades, como política de recursos humanos, a empresa disponibiliza aos seus empregados e dirigentes, extensivos aos dependentes, plano de saúde, de assistência médica e odontológica, através de contrato firmado com a operadora de Plano de Saúde MEDISERVICE. Esse contrato é extensivo a toda a empresa com exceção da filial Guaíba cujo contrato foi realizado com a UNIMED Centro Sul e com a UNIODONTO Porto Alegre.*

*4.4.2. O contrato feito com a Mediservice permite que os empregados, dirigentes e seus dependentes busquem atendimento médico, hospitalar e odontológico, "unto rede de credenciados, formada por profissionais médicos, dentistas, hospitais, clínicas e laboratórios credenciados pela Mediservice.*

*4.4.3. O referido contrato também permite que os empregados, dirigentes e seus dependentes busquem atendimento médico, hospitalar e odontológico fora da rede credenciada. Neste caso, a Mediservice reembolsa os empregados e dirigentes pelas despesas realizadas, de acordo com uma tabela Pré-definida pela Aracruz. O valor reembolsado é cobrado diretamente da Aracruz.*

*4.4.4. O contrato firmado com a Unimed Centro Sul Sociedade Cooperativa de Trabalho Médico Ltda e com a Uniodonto Porto*

*Alegre Cooperativa Odontológica Ltda, permite que os empregados e seus dependentes busquem atendimento médico, hospitalar e odontológico, apenas com profissionais pertencentes à rede credenciada.*

*4.4.5. Dispõe o art. 28, §9º, "q", da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela MP nº 1.596-14, de 10/11/1997, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/1997, que os valores relativos à assistência médica e odontológica próprios da empresa ou por ela conveniada, cuja cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes; não integram o salário-de-contribuição.*

***4.4.6. Ocorre que a Aracruz, ao conceder a assistência médica e odontológica aos empregados e dirigentes, contemplou também os seus dependentes. Arcou, portanto, a empresa, com os custos médicos e odontológicos dos familiares dos empregados e dirigentes. E, o que prevê o art. 28, §9º, "q", da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, é que a cobertura do plano deve abranger totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, restritivamente, não seus dependentes.***

***4.4.7. Ou seja, dos valores suportados pela Aracruz relativos A assistência médica e odontológica, apenas os recursos destinados A - cobertura da assistência médica, hospitalar e odontológica dos seus empregados e dirigentes, não integram o salário-de-contribuição.***

*4.4.8. Os recursos destinados à cobertura da assistência médica, hospitalar e odontológica, dos dependentes dos segurados empregados e dirigentes, por não estarem expressamente previstos no art. 28, § 9º, "q", integram o salário-de-contribuição, nos termos do art. 28, incisos I e III, ambos da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.*

*4.4.9. Os dados relativos aos fatos geradores ocorridos, apurados no período de 01/2005 a 12/2005, baseiam-se nas informações, prestadas pela própria empresa' dos valores mensais por ela suportados com os dependentes que usufruíram dos benefícios ofertados pelo Plano de Saúde (dentro e fora da rede credenciada).*

*4.4.10. Os valores mensais custeados pela empresa, referentes As despesas com assistência médica e odontológica dos dependentes, considerados como base-de cálculo, encontram-se discriminados por estabelecimento e competência, no DD — Discriminativo do Débito (anexo ao presente A1), nos levantamentos "PS6" e "PS7". Os valores discriminados por segurado encontram-se no anexo I.*

***4.4.11. As despesas com o plano de saúde dos dependentes, custeadas pelos empregados e dirigentes, não foram objeto de levantamento.***

Não concordo com a argumentação do recorrente de que a legislação trabalhista não restringe a concessão apenas aos empregados, mas descreve que a assistência médica não é considerado salário in natura. Observa-se que a interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I suspensão ou exclusão do crédito tributário; Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador*

*da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.*

Analisando os dispositivos legais, entendo que razão não assiste ao recorrente, sendo que a extensão do benefício aos seus dependentes não encontra-se no rol de exclusão previsto na alínea “q” do § 9º do art. 28 da lei 8212/91:

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*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; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Ao contrário do que entende o recorrente para que os benefícios concedidos aos empregados não constituam salário de contribuição devem constar do rol de exclusão do art. 28, § 9 da lei 8212/91, não podendo valer-se da legislação trabalhista para definir o conceito de salário de contribuição de contribuições previdenciárias.

Da mesma forma, o conceito de salário de contribuição abarca todos os pagamentos feitos aos empregados, conforme previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991. Para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

*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)-*

(grifo nosso.)

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

*No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado.”*

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

## Declaração de Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

### Recurso Especial da Fazenda Nacional

A presente declaração tem por escopo apenas esclarecer a motivação do acompanhamento da ilustre relatora pelas conclusões, tendo em vista que a tese por ela defendida, quando da análise pontual das matérias em outros julgados, apresenta-se diferente da por mim defendida em relação a bolsa de estudos de nível superior.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

*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)*

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, nestas palavras, especificamente em relação a bolsas de estudo:

*Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

No caso, quanto a verba BOLSA DE ESTUDOS, nos termos em que foi concedida não constituir salário de contribuição, entendo ser possível a interpretação adotada no acórdão recorrido. Isso porque, aproveitando toda a análise da legislação acima descrita, faz-se necessário agora apreciar a procedência do lançamento em relação à concessão de auxílios de cursos superiores fornecidos pela empresa aos seus empregados.

Primeiro, vejamos os fundamentos do lançamento quanto ao fato gerador ora sob análise:

#### **4.3. BOLSA AUXILIO EDUCAÇÃO GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO (EDUCAÇÃO SUPERIOR)**

*4.3.1. Neste levantamento encontram-se os pagamentos feitos aos empregados, referente A bolsa auxilio graduação e pós-graduação (educação superior).*

*4.3.2. No exame da escrituração contábil, encontramos pagamentos feitos aos empregados, referentes A bolsa auxilio graduação e pós-graduação (educação superior).*

*4.3.3. O artigo 28, § 9º, "V", da Lei nº. 8.212/91, estabelece que não integra o salário-de-contribuição:*

*"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; (Redação dada. pela Lei nº9.711, de 20.11.98)" (grifo nosso)*

*4.3.4. O artigo 21 da ,Lei nº. 9.394/96, divide: .a educação escolar em: básica (formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e educação superior.*

*4.3.5. De acordo com o dispositivo legal, para que não haja incidência das contribuições previdenciárias, os valores devem ser gastos apenas com educação básica e com cursos de capacitação e qualificação profissionais, vinculados As atividades desenvolvidas pela empresa, não englobando educação superior, de que trata os arts. 43 a 57 da Lei nº 9.394/96.*

***4.3.6. Ou seja, ás despesas com educação superior. não estão alcançadas pela exclusão prevista na alínea "t", § 9º, art. 28 da terns:8.21 e enquadrando como valor pago, devido ou creditado a "qualquer título",.. conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei nº 8.212/91.***

*4.3.7. Analisando a cartilha de benefícios da empresa, verificamos também que não existe previsão para fornecimento desse benefício aos empregados e dirigentes.*

***4.3.8. A empresa informou que o benefício foi pago apenas para os funcionários da filial Guaiba, pois faz parte da política***

*de benefícios adotada pela fábrica de Guaíba, antes de sua aquisição pela Aracruz Celulose.*

**4.3.9. A empresa ao disponibilizar o benefício apenas para os funcionários da - filial Guaíba, está impondo um óbice à extensão a todos os empregados e dirigentes da empresa, contrariando o disposto na alínea § 9º, artigo 28, da Lei nº. 8.212/91.**

4.3.10. Diante do exposto, os recursos destinados pela empresa para fornecimento de Bolsa Auxílio Graduação e Pós-Graduação para os empregados da filial Guaíba, integram o salário-de-contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. • 4.3.11. Os dados relativos aos fatos geradores ocorridos no período de 01/2005 a 41, 12/2005, foram apurados com base na escrituração contábil, conta 321314 — Bolsa de Estudo.

4.3.12. Os valores mensais considerados como base-de-cálculo, encontram-se discriminados por estabelecimento e competência, no DD — Discriminativo do Débito (anexo ao presente Al), no levantamento "CS6". Os valores discriminados por empregado encontram-se no anexo I.

Conforme podemos extrair dos pontos descritos no relatório fiscal, a base para o lançamento é a interpretação, primeiramente, da autoridade fiscal de que o ensino superior não estaria abrangido no programa de capacitação e qualificação profissional previsto no art. 28, §9º, "t" da lei 8212/90:

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

Embora tenha me filiado a tese da autoridade fiscal no passado, no sentido de que a educação superior não estaria abrangida no dispositivo acima transcrito, revisitando o texto da Lei de Diretrizes Básicas da Educação, Lei 9394/1996 e analisando o texto original do art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, não vejo a impossibilidade de se interpretar a educação superior como uma forma de capacitação ou mesmo qualificação profissional.

No caso, desde que a educação proporcionada seja vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, possível a sua exclusão do conceito de salário de contribuição, desde que cumpridos os demais requisitos legais, quais sejam: extensível a todos os empregados.

Note-se que não estou com isso afastando toda e qualquer fornecimento de auxílio educação de curso superior do conceito de salário de contribuição, mas tão somente, abrindo a possibilidade de interpretação de que essa modalidade de curso esteja amparada na exclusão prevista no art. 28, §º, "t" da lei 8212/90 desde que cumprido os requisitos ali expostos, mas precisamente: “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;**

No caso, poderia o auditor promover o lançamento sobre essa rubrica, mas teria a autoridade fiscal de identificar que o **curso superior não possuía qualquer relação com as atividades desenvolvidas na empresa**, ou tão somente, **não era extensível a todos os dirigentes e empregados**. Contudo, pela transcrição dos trechos do relatório fiscal, não é possível vislumbrar ter o auditor descrito a não vinculação do curso superior as atividades desenvolvidas pela empresa, razão pela qual não há como dar guarida ao entendimento da Fazenda Nacional, devendo ser negado provimento ao seu recurso especial nessa parte.

Alíás, quanto a esse ponto, transcrevo trecho do voto apresentado quando do julgamento na Câmara *a quo* enquanto relatora:

*Assim, podemos destacar que dois são os fundamentos da autoridade fiscal, o primeiro por simplesmente tratar-se de educação superior e o segundo por não ser extensível a todos os empregados.*

*Quanto a questão da educação superior valhome de trecho da decisão de primeira instância para fundamentar minha decisão. Vejamos o trecho pertinente:*

*19. Sobre o argumento de que os cursos de capacitação e qualificação profissionais abrangem os cursos superiores, especialmente porque os mesmos possuem íntima ligação com a capacitação e qualificação profissional de qualquer funcionário, o art. 39, abaixo transcrito, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, Lei nº 9.394/96, seja em sua redação original, vigente à época dos fatos geradores, como na dada pela Lei nº 11.741/2008, vigente época da lavratura do Auto de Infração, de fato estabelece a possibilidade de os cursos superiores abrangerem os cursos profissionais:*

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

*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 a educação profissional. (redação original)*

*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 nº 11.741, de 2008)*

*(..)*

*§ 29 A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos:(incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)*

*III — de educação profissional tecnológica de graduação e pós graduação.(incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)*

20. Ocorre que a empresa não logrou êxito em comprovar que tais cursos eram, de fato, capacitações e qualificações **PROFISSIONAIS**, ligadas às atividades desenvolvidas pelos empregados na empresa, ou se eram cursos do interesse pessoal de cada trabalhador. No mais, nunca é demais lembrar a previsão do CIN acerca de interpretação no que concerne à outorga de isenção:

**É nesse ponto que entendo assistir razão ao recorrente, o fundamento para não exclusão da verba como base de cálculo de contribuição é que o recorrente não comprovou a correlação entre o curso de graduação e pós graduação e a atividade desenvolvida por cada empregado. Porém não foi esse o fundamento para o lançamento, e sim o simples fato de tratar-se de curso superior. Contudo, entendo que o órgão julgador só poderia utilizar-se desse argumento se a imputação fiscal fosse a não comprovação por parte da empresa de que os cursos oferecidos possuíam relação com as atividades desenvolvidas.**

Não estou com isso afirmando que os cursos oferecidos enquadravam na exclusão prevista na alínea "t" do § 9. do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, que assim, descreve: "(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 nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e:(Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)". **O que entendo é que a imputação fiscal não se mostrou clara ao descrever esse fundamento como lançamento, e não acato a argumentação do julgador que competiria a empresa o ônus de provar que o seu benefício enquadrava-se na exigência legal.**

Porém, conforme transcrito anteriormente, o auditor descreveu sim, como imputação de descumprimento legal, o fato da empresa não ser extensível a todos os dirigentes e empregados, senão vejamos novamente:

**4.3.6. Ou seja, às despesas com educação superior. não estão alcançadas pela exclusão prevista na alínea "t", § 9º, art. 28 da terns:8.21 e enquadrando como valor pago, devido ou creditado a "qualquer título",.. conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei nº 8.212/91.**

**4.3.7. Analisando a cartilha de benefícios da empresa, verificamos também que não existe previsão para fornecimento desse benefício aos empregados e dirigentes.**

**4.3.8. A empresa informou que o benefício foi pago apenas para os funcionários da filial Guaíba, pois faz parte da política de benefícios adotada pela fábrica de Guaíba, . antes de sua aquisição pela Aracruz Celulose.**

**4.3.9. A empresa ao disponibilizar o benefício apenas para os funcionários da - filial Guaíba, está impondo um óbice à extensão a todos os empregados e dirigentes da empresa,**

***contrariando o disposto na alínea § 9º, artigo 28, da Lei nº. 8.212/91.***

Contudo, entendo que esse ponto, também foi devidamente enfrentado no acórdão recorrido, conforme passo a transcrever novamente meu voto, lá ofertado.

O outro fundamento para o lançamento, é que não preenchido o requisito de extensão a todos os empregados, nos termos da antiga redação do “t” do § 9. do art. 28 da Lei nº 8.212/1991: 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; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Quanto a este ponto, devemos identificar os argumentos do recorrente para justificar a concessão do benefício a apenas parte de seus empregados:

*No que se refere ao fato de que tais benefícios seriam concedidos apenas a funcionários da filial de Guaíba da Recorrente, impõe-se registrar que tal estabelecimento foi incorporado pela mesma pouco antes do advento do exercício objeto de autuação (doc. 04 da Impugnação).*

*86. Tal informação se mostra essencial na medida em que todos os valores autuados se resumem a bolsas concedidas anteriormente a tal incorporação, e não a novas solicitações posteriores a este evento societário, de modo que o acesso da integralidade dos funcionários e dirigentes da empresa incorporada a esses benefícios era fielmente observado, estando os valores respectivamente quitados a título de financiamento de cursos de graduação e pós graduação plenamente de acordo com o cogitado dispositivo previdenciário. A época das correspondentes concessões.*

*Significa dizer que, a despeito de não ter o costume de financiar tais cursos a seus funcionários e dirigentes, a ora Recorrente, ao incorporar estabelecimento que assim procedia (registre-se, de forma plenamente regular com os requisitos legalmente tragados), optou por manter os benefícios que já haviam sido concedidos antes da incorporação.*

Novamente entendo que o argumento trazido pelo julgador não se mostra o mais acertado, para que a empresa pudesse usufruir do benefício: “22. Na situação ocorrida, a empresa tinha duas alternativas para tal importância não integrar o salário de contribuição, no que tange a este aspecto, totalidade de acesso: estender à outras filiais o que já era praxe em Guaíba ou encerrar tais pagamentos para os funcionários de tal unidade.”.

Realmente, a época do lançamento (2009), o exclusão descrita na alínea “t” do § 9º do art. 28 da lei 8.212/91, determinava a extensão a todos os empregados e dirigentes da empresa, porém, entendo que os argumentos do recorrente são pertinentes a que se diga que nesse ponto também o lançamento não se aperfeiçoou para que se possa afirmar que o recorrente descumpriu os preceitos legais para usufruir do benefício de exclusão da base de cálculo.

Nesse ponto, a primeira questão a ser respondida é: “A empresa Aracruz institui plano para fornecer o benefício de educação superior e pós graduação a apenas parte

dos seus empregados? Entendo que não. A mesma descreveu que o fornecimento deu-se face a incorporação de empresa da cidade de Guaíba (empresa essa que sim, possuía plano de educação extensível a todos os empregados).

Ao contrário do que entendeu o julgador, a legislação trabalhista é clara ao descrever nos seus art. 10 e 448 do Decreto Lei 5452/1943 que instituiu a CLT, que alterações na estrutura jurídica (como é o caso da incorporação) ou mesmo alterações na propriedade não afetam os contratos de trabalhos. Ou seja, nos termos da legislação trabalhista não poderia a empresa simplesmente cessar a concessão do benefício, como entendeu o julgador para enquadrar-se na exclusão legal. Vejamos dispositivos:

*Art. 10 Qualquer alteração na estrutura jurídica da empresa não afetará os direitos adquiridos por seus empregados.*

(...)

*Art. 448 A mudança na propriedade ou na estrutura jurídica da empresa não afetará os contratos de trabalho dos respectivos empregados.*

Dessa forma, entendo que o fato de dar continuidade ao plano de fornecimento de educação aos empregados de empresa incorporada não é capaz de determinar o descumprimento da exigência “extensível a todos os empregados e dirigentes”, tendo em vista que a exclusividade da concessão deu-se por força legal e contratual, a qual o autuado não poderia eximir-se, considerando até mesmo a possibilidade do empregado exigir a permanência do benefício face a justiça do trabalho.

Apenas para esclarecer não estou me valendo do disposto no art. 458, § 2 da CLT, para determinar a exclusão da base de cálculo (conforme argumentado pelo recorrente), posto que entendo que a legislação previdência, por ser norma específica, sobrepõem-se a legislação trabalhista quando define os critérios de isenção. Contudo, não podendo o empregador (autuado) cumprir exigência legal por não ter sido ele instituidor do benefício, não cabe a fiscalização simplesmente penalizá-lo sem verificar se a empresa incorporada isoladamente (em período anterior), preenchia os requisitos legais.

## **Conclusão**

Face as considerações acima, acompanho a relatora pelas conclusões quanto a negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação ao auxílio educação fornecido aos empregados para os cursos de educação superior.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

## Declaração de Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Após o voto da Redatora, a quem rendo as minhas homenagens, ousou divergir, com a devida vênia, do posicionamento adotado, mormente quanto à aplicação do Recurso Especial n.º 1.230.957 - RS, julgado sob a sistemática dos repetitivos, no qual consta a seguinte ementa:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. (...) No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97). Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas". 1.3 Salário maternidade. O salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza. (...).*

*1.4 Salário paternidade. O salário paternidade refere-se ao valor recebido pelo empregado durante os cinco dias de afastamento em razão do nascimento de filho (art. 7º, XIX, da CF/88, c/c o art. 473, III, da CLT e o art. 10, § 1º, do ADCT). Ao contrário do que ocorre com o salário maternidade, o salário paternidade constitui ônus da empresa, ou seja, não se trata de benefício previdenciário. Desse modo, em se tratando de verba de natureza salarial, é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário paternidade. Ressalte-se que "o salário-paternidade deve ser tributado, por se tratar de licença remunerada prevista constitucionalmente, não se incluindo no rol dos benefícios previdenciários(...). 2.2 Aviso prévio indenizado. A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência*

de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (...) 2.3 **Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.**

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória. (...).

Do mencionado Acórdão podemos extrair o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, inclusive, de modo reiterado, em razão do número de precedentes citados no inteiro teor da decisão, no sentido da não incidência das contribuições previdenciárias sobre as rubricas em análise, notadamente: **o terço constitucional de férias, o aviso prévio indenizado e a importância paga nos 15 primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.**

Convém destacar que foi recebido Recurso Extraordinário contra a decisão do REsp n.º 1230.957 - RS, no Supremo Tribunal Federal, no qual a única matéria não recebida, por ausência de repercussão geral, foi o aviso prévio indenizado, pois segundo a Corte Suprema não se trata de tema de cunho constitucional.

Desse modo, houve a separação dos capítulos da sentença, de modo que uns capítulos estão pendentes de julgamentos e um capítulo transitou em julgado, qual seja o capítulo referente ao aviso prévio.

Temos, pela Teoria dos capítulos da sentença, aceita doutrinariamente e prevista 523 do CPC, que, no dizer de Cândido Rangel Dinamarco, *o capítulo da sentença é toda unidade decisória autônoma contida na parte dispositiva de uma decisão judicial*.

Complementa Freddie Didier Jr. que *essa unidade autônoma tanto pode encerrar uma decisão sobre a pretensão ao julgamento de mérito (capítulos puramente processuais), como uma decisão sobre o próprio mérito (capítulos de mérito)*.

Além da previsão geral contida no CPC, em meu entender, o Decreto n.º 70.235/72, norma regente do processo administrativo fiscal, aplica a teoria dos capítulos da sentença ao permitir a formação de autos apartados para a imediata cobrança do objeto não contestado, no caso de impugnação parcial, de acordo com o disposto no art. 21, § 1º, abaixo transcrito:

*Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.*

*§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.*

Como se percebe, o que faz a autoridade preparadora nada mais é do que cobrar o tributo correspondente ao capítulo da decisão transitada em julgado, enquanto as demais matérias continuam em julgamento, pois oportunamente impugnadas.

Nota-se, assim, que a interpretação adotada tem como fundamento de validade tanto a norma específica quanto a norma geral processual, de aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo, nos termos do art. 15 do Código de Processo Civil:

*Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou **administrativos**, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.*

Assim, estamos diante do seguinte panorama processual: quanto ao **aviso prévio indenizado**, capítulo integrante da decisão proferida em repetitivo, não lhe foi atribuída repercussão geral para fins de recebimento do RE interposto, portanto, não se encontra mais pendente de julgamento, tornando-se imutável e indiscutível a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, de modo definitivo, pois não cabe mais recurso (coisa julgada material); **no que se referem às demais rubricas objeto do RE**, que representam os outros capítulos do Acórdão, convém destacar que encontram-se pendentes de apreciação pela Corte Suprema, restando suspensa a aplicação do repetitivo sobre tais temas, em razão da atribuição de repercussão geral das matérias.

Desse modo, adoto a decisão definitiva sobre o aviso prévio indenizado, proferida dentro do microsistema de formação concentrada de precedentes obrigatórios, em

razão do efeito vinculante, em obediência ao disposto no art. 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais abaixo transcrito:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).*

A respeito das demais rubricas (o terço de férias e os 15 primeiros dias que antecedem o auxílio doença), ainda que eu não considere o Recurso Especial mencionado como precedente obrigatório, nos termos do disposto no RICARF, tendo em vista a pendência de análise pelo STF, entendo como razoável adotar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre os temas, como expresso no REsp n.º 1230.957 - RS, em razão da reiterada jurisprudência da Corte Superior que se consubstancia em entendimento dominante.

Tal aplicação ocorre com base no que a doutrina denomina de precedente com eficácia persuasiva, na medida em que, segundo Fredie Didier, tal decisão *constitui indício de uma solução racional e socialmente adequada*, pois emanada do Poder Judiciário, inclusive, em reiteradas ocasiões.

Portanto, entendo pela **não incidência da contribuição previdenciária sobre as o terço de férias**, em obediência à razoabilidade e à segurança jurídica.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.