



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

Processo nº 17546.000181/2007-94
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Resolução nº **9202-000.179 – 2ª Turma**
Data 30 de janeiro de 2018
Assunto DECADÊNCIA - ABONO - RESSARCIMENTO DE MEDICAMENTOS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
MOTOROLA MOBILITY COMÉRCIO DE PRODUTOS ELETRÔNICOS
LTDA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para que esta informe acerca da existência de recolhimentos sobre a folha de pagamentos para todas as competências que seriam abrangidas pela decadência nos períodos de 01/2001 a 05/2001.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Trata-se de NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, por meio da qual se exige Contribuição destinada ao FPAS - Fundo de Previdência e Assistência Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade

laborativa e de terceiros (Incra, salário-educação, Sesi, Senai e Sebrae). Conforme o Relatório Fiscal, foram exigidas inicialmente Contribuições Previdenciárias sobre valores pagos ou creditados aos segurados trabalhadores empregados a título de Abono Emergencial e/ou Especial, indenização de férias e de aposentadoria, reembolso dos valores pagos na aquisição de medicamentos e auxílio-creche. As contribuições foram apuradas com base na análise das Folhas de Pagamento, Convenções e Acordos Coletivos de Trabalho, Contrato de Prestação de Serviços com a empresa PBMS do Brasil S/A e notas fiscais emitidas pela prestadora, Política Interna para Aquisição de Medicamentos E-Pharma e respectiva planilha de pagamento.

Em sessão plenária de 21/10/2010, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2301-01.706 (e-fls. 1.650 a 1.670), assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2005

DECADÊNCIA PARCIAL

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer as disposições da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, no que diz respeito a prescrição e decadência.

Havendo pagamento parcial antecipado do tributo exigido no lançamento, aplica-se o prazo quinquenal previsto no artigo 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

NULIDADE - AFERIÇÃO INDIRETA

Não prestando o contribuinte as declarações, esclarecimentos ou documentos a que está obrigando, ou sendo esses omissos ou não merecedores de fé, cabe a autoridade fiscal, nos termos do artigo 148 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional e artigo 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 aferir indiretamente o tributo.

ABONO. NATUREZA JURÍDICA QUE EXIGE SEJA PARCELA QUE SUBSTITUI PARCIALMENTE UM REAJUSTE SALARIAL. ISENÇÃO PARA OS CASOS EM QUE FOR DESVINCULADO DO SALÁRIO.

Os abonos são pagamentos feitos ao empregado que substituem, em parte, o reajuste salarial. Estando desvinculados do salário; por sua própria natureza ou por determinação do acordo coletivo, desfrutam da isenção prevista no art. 28, §90, alínea "e", item 7.

INDENIZAÇÕES DE FERIAS E DE APOSENTADORIA

No caso concreto, os valores previstos nas Convenções Coletivas têm por função proteger o empregado contra a dispensa arbitrária ou sem justa causa, seja por conta do retorno das suas férias, a fim de que não seja surpreendido, seja em razão de idade mais adiantada, a qual o Mercado de trabalho, como fato notório, aponta maior índice de rejeição para a reinclusão desse trabalhador.

Esses valores, nesse sentido, possuem nítida natureza indenizatória, pois têm por objetivo reparar o trabalhador que, em situações sabidamente delicadas, seja surpreendido como uma dispensa sem justa causa.

AQUISIÇÃO DE MEDICAMENTOS

No caso dos autos, a sistemática adotada pela recorrente se assemelha muito ao sistema de reembolso, pois, na prática, o trabalhador empregado esta sendo beneficiado, pelo empregador, quando da aquisição de medicamentos, sendo a única diferença o fato de não transitar pela sua conta valores reembolsados pela empresa.

Na prática, os resultados são semelhantes, pois tanto faz o empregado pagar 100 por um dado medicamento e buscar, junto ao empregador, o reembolso de 80% (oitenta por cento), custeando 20, como comprá-lo, diretamente junto rede conveniada, e custear os mesmos 20, uma vez que o medicamento já contará com o desconto de 80% (oitenta por cento).

AUXÍLIO-CRECHE

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de auxílio creche.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Credito Tributário Mantido em Parte”

A decisão foi assim registrada:

"ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento. Em relação à decadência, por maioria de votos, em dar provimento parcial para declarar a decadência de parte do período com base artigo 150, §4º do CTN, vencida a conselheira Bernadete de Oliveira Barros que aplicava o artigo 173, I do CTN.

No mérito:

a) com relação aos valores de indenização de férias e de aposentadoria e auxílio-creche, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso;

b) com relação ao abono emergencial, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e Bernadete de Oliveira Barros que negavam provimento;

c) com relação ao abono especial, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Leonardo Henrique Pires Lopes e Adriano Gonzáles Silvério que davam provimento;

d) com relação ao SAT, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Damião Cordeiro de Moraes,

Leonardo Henrique Pires Lopes e Adriano Gonzáles Silvério que davam provimento;

e) com relação ao reembolso de medicamentos, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Leonardo Henrique Pires Lopes e Adriano Gonzáles Silvério que davam provimento.

Resultado final do julgamento: provimento parcial ao recurso pela decadência de parte do período e ainda para exclusão das parcelas acima discriminadas nas alíneas "a" e "b". Designado o Conselheiro Mauro Jose Silva para redigir o voto vencedor com relação as matérias constantes das alíneas "c", "d" e "e".

O processo foi recebido na PGFN em 03/05/2011 (carimbo apostado na Relação de Movimentação de fls. 608), e em 02/06/2011, o Procurador da Fazenda Nacional foi intimado (fls. 607). Nesta mesma data a Fazenda Nacional opôs os Embargos de Declaração de e-fls. 1.671 a 1.673 (Relação de Movimentação de fls. 609), o que motivou a prolação do Acórdão de Embargos nº 2301-002.594, de 08/02/2012 (e-fls. 1.424 a 1.436), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado pelo Conselho correto o acolhimento dos embargos de declaração visando sanar o vício apontado no voto vencedor.

ABONO. NATUREZA JURÍDICA QUE EXIGE SEJA PARCELA QUE SUBSTITUI PARCIALMENTE UM REAJUSTE SALARIAL. ISENÇÃO PARA OS CASOS EM QUE FOR DESVINCULADO DO SALÁRIO.

Os abonos são pagamentos feitos ao empregado que substituem, em parte, o reajuste salarial. Estando vinculados ao salário não desfrutam da isenção prevista no art. 28, §9º, alínea "e", item 7.

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DO SAT E DO RAT

É legítimo o estabelecimento, por Decreto, do grau de risco, com base na atividade preponderante da empresa. Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

FORNECIMENTO DE MEDICAMENTOS. UTILIDADE DE NATUREZA REMUNERATÓRIA QUE NÃO DESFRUTA DE ISENÇÃO.

Existe isenção para o reembolso de medicamentos, hipótese distinta do fornecimento de medicamentos, uma vez que na primeira o empregado suporta inicialmente a despesa para, posteriormente, ressarcir-se do dispêndio, o que não ocorre na segunda.

Embargos Acolhidos"

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos: a) em acolher os embargos, nos termos do voto do Relator; b) acolhidos os embargos, em negar provimento ao recurso, para rerratificar a decisão, de modo a corrigir as omissões do voto vencedor, quanto ao abono especial, ao SAT e ao reembolso de medicamentos, nos termos do voto do Relator."

O processo foi novamente recebido na PGFN em 24/07/2012 (carimbo aposto na Relação de Movimentação de fls. 619), e em 06/09/2012, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls.1.437 a 1.454 (Relação de Movimentação de fls. 620).

O apelo está fundamentado nos arts. 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visa rediscutir **as seguintes matérias**:

- decadência; e

- incidência de Contribuições Previdenciárias sobre Abono Emergencial.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2300-113/2013, de 25/03/2013 (e-fls. 1.455 a 1.461).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

Relativamente à decadência

- é consenso na doutrina e jurisprudência pátrias que, em sede de tributo sujeito a lançamento por homologação, a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, somente é possível quando o contribuinte, reconhecendo a ocorrência do fato gerador de determinado tributo, efetua o pagamento, ainda que parcial, possibilitando ao Fisco a conferência posterior dos valores recolhidos, contrapondo-os com os efetivamente devidos, efetuando o lançamento de ofício de eventuais diferenças;

- conclui-se, pois, que o pressuposto primordial para a aplicação da regra de decadência constante do artigo 150, § 4º, do CTN, é o pagamento antecipado parcial do tributo exigido;

- noutro passo, diante da inexistência de qualquer pagamento, o prazo decadencial para a cobrança dos tributos sujeitos a lançamento por homologação é aquele constante do artigo 173, I, do CTN;

- esta concepção, aliás, encontra-se cristalizada no Enunciado n.º 219 da Súmula do extinto Tribunal Federal de Recursos: *"Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que ocorreu o fato gerador"*;

- no caso, impende destacar que não se operou lançamento por homologação algum, afinal a contribuinte não antecipou o pagamento do tributo, tendo em vista que não individualizou o fato gerador e não efetuou o recolhimento antecipado da contribuição em comento;

- nessa perspectiva, cumpre enfatizar que o cerne da questão aqui debatida reside na análise da existência de pagamento antecipado de parte da contribuição exigida, cujo

reconhecimento tem a aptidão de atrair a incidência do art. 150, § 4º, do CTN; em não havendo tal antecipação de pagamento, a aplicação do art. 173, I, do CTN é impositiva;

- ressalte-se que não há que se falar em recolhimento das Contribuições Previdenciárias devidas pelo contribuinte como um todo, de modo que qualquer recolhimento efetuado, ainda que não se refira ao objeto do lançamento, possa influir na contagem do prazo decadencial deste de forma a ensejar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN;

- este raciocínio não pode prevalecer, sob pena de fulminar as normas legais de regência e abrir ensanchas para injustiças e inauditas lesões ao Erário;

- para o exame da ocorrência de pagamento antecipado parcial, para os fins ora colimados, afigura-se óbvia a necessidade de se verificar se o contribuinte pagou parte do débito tributário objeto de cobrança, e não daqueles afetos a outros fatos.

- afirmar que o recolhimento de contribuição incidente sobre outros fatos implica pagamento parcial do tributo devido em face do exigido nos presentes autos afronta a própria natureza das coisas, inserindo-se situações fáticas absolutamente diversas sob o mesmo rótulo;

- no caso em apreço, os valores inseridos no lançamento fiscal não foram reconhecidos pelo contribuinte, tampouco adimplidos parcialmente, sendo forçoso concluir que inexistente pagamento antecipado quanto às contribuições exigidas, devendo ser aplicada na espécie, para fins de contagem da decadência, a regra encartada no art. 173, I, do CTN.

Relativamente ao Abono Emergencial

- a despeito da expressão "abono" nem sempre ser empregada em seu sentido técnico, como ocorre no caso do art. 144, da CLT, onde o legislador utiliza o termo para se referir à parcela suplementar de férias, paga em decorrência de previsão em regulamento empresarial, acordo ou convenção coletiva de trabalho, é incontroversa a natureza salarial da verba, uma vez que se trata de valor pago em decorrência do contrato de trabalho (onerosidade);

- os tribunais trabalhistas não deixam dúvida quanto à integração do abono ao salário do empregado, para todos os efeitos legais (cita doutrina de Amauri Mascaro Nascimento);

- os abonos se enquadram perfeitamente no conceito jurídico de salário, pois nada mais são que uma contraprestação paga pelo empregador, em decorrência do esforço físico ou mental despendido a seu favor pelo empregado;

- mesmo que a norma legal criadora do abono declare que este não tem natureza jurídica salarial ou o exclua do salário do empregado que o recebe, tal exclusão é uma impropriedade, não podendo ser validada, já que uma norma legal esparsa não pode contrariar as linhas mestras do sistema onde está inserida, no caso, a legislação trabalhista, consubstanciada pela CLT;

- a Consolidação das Leis do Trabalho contém o artigo 457 que fixa, com clareza, a natureza jurídica salarial dos abonos;

- mesmo que, por hipótese, fosse admitido o caráter eventual da parcela, tal circunstância não teria o condão de eliminar a sua integração ao salário, porquanto esta restrição não foi estipulada pelo legislador;

- o § 1º, do art. 457, da CLT expressamente diz que "*integram o salário [...]abonos pagos pelo empregador*", sem qualquer condicionamento;

- ainda que pago uma única vez, integrará o salário do empregado no mês de ocorrência, logo sobre o valor acrescido incidirão todos os encargos sociais legalmente previstos, inclusive Contribuição Previdenciária.

Ao final, a Fazenda Nacional requer o provimento do recurso, para que se aplique o art. 173, I, do CTN para a contagem da decadência, bem como que se restaure o lançamento quanto ao abono emergencial.

Cientificada dos Acórdãos nºs 2301-01.706 e 2301-002.594, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 15/05/2013 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 648), a Contribuinte, em 27/05/2013, ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 1.605 a 1.616 e interpôs o Recurso Especial de e-fls. 1.544 a 1.570.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte argumenta:

Da inadmissibilidade do Recurso Especial

- antes de mais nada, mister frisar-se que o Recurso Especial interposto não deveria sequer ter sido admitido, na medida em que, resumidamente, deixou de preencher os respectivos requisitos;

- o Recurso Especial explorou apenas a divergência de entendimento entre o acórdão recorrido e os apontados como paradigmas, mas deixou de cumprir o § 3º, do artigo 67, do Regimento Interno do CARF, eis que não demonstrou a existência do prequestionamento da matéria, com a precisa indicação dos temas nas peças processuais constantes dos autos;

- especificamente a respeito do Abono Emergencial, a recorrente citou ementa de aresto supostamente paradigma, mas não trouxe aos autos cópia do acórdão ou mesmo da documentação do caso paradigma, impossibilitando que se verifique a real similitude dos casos;

- com efeito, a simples menção da nomenclatura "abono emergencial" na ementa de acórdão não implica em se assumir que se trata da mesma verba, decorrente dos mesmos fatos, eis que sem a análise do conjunto probatório do caso paradigma nunca se poderá afirmar, com segurança, que os fatos analisados no paradigma foram os mesmos dos analisados nos presentes autos, para se dizer que houve decisão conflitante;

- do mesmo modo que a contribuinte denominou outro abono de Abono Especial, poderia a empresa autuada no aresto paradigma ter nomeado de Abono Emergencial uma verba de recomposição salarial, que difere completamente do discutido nesses autos em relação ao Abono Emergencial.

Da decadência

- em relação à questão da decadência, o Recurso Especial merece ser rejeitado liminarmente, na medida em que a Câmara Superior já analisou o tema anteriormente, no processo administrativo nº 36216.003366/2007-37, tendo proferido o Acórdão nº 9202-001.419;

- como se vê, em caso idêntico ao presente, em que se alega o não recolhimento de contribuições sobre benefícios indiretos/verbas com nomenclaturas diversas do salário-base normal dos empregados, a Câmara Superior já decidiu que é aplicável o artigo 150, §4º, do CTN, na medida em que a antecipação do tributo deve ser considerada em relação a qualquer recolhimento feito parcialmente, inclusive sobre o referido salário-base;

- aliás, pueril o argumento exposto no Recurso Especial, no sentido de que não havia pagamento a ser homologado, em razão de a empresa não ter considerado a verba lançada como integrante do salário-de-contribuição;

- ora, é incontroverso e pode ser observado nos sistemas da Previdência Social, que nesses meses a empresa lançou fatos geradores em seus documentos declaratórios e nas guias de pagamento (GPS), pois não pagou aos empregados apenas os abonos ou subsídios de medicamentos, de modo que houve o pagamento de tributo declarado em GFIP e GRS (sobre o efetivo salário e demais verbas salariais dos empregados) e cabia à autoridade homologar o valor informado e recolhido, o que não ocorreu, acarretando a extinção do pretense crédito tributário após cinco anos do fato gerador;

- ora, se tais benefícios eram mesmo parte do salário, deveriam ter sido informados juntamente com as demais verbas salariais declaradas pela empresa e, tendo havido declaração e recolhimento parcial de contribuições, também houve a homologação do lançamento, iniciando-se a decadência no mês seguinte ao do fato gerador;

- portanto, o entendimento manifestado no recurso especial se aplicaria apenas se a empresa não tivesse recolhido nenhum valor a título de contribuição previdenciária, como se não tivesse pago nenhuma verba salarial aos empregados, o que definitivamente não é o caso dos autos.

Do Abono Emergencial

- efetivamente, o Recurso Especial trata o Abono Emergencial como se seu "fato gerador" fosse o mesmo de abonos rotineiramente previstos em convenção coletiva, aliás, do mesmo modo que debatido o Abono Especial, também objeto da autuação em questão;

- ocorre que o Abono Emergencial, como bem observado pelo acórdão recorrido, não se refere a abono pago em época de data-base, para recompor salário ou mesmo substituir aumento salarial;

- como relatado e decidido pelo acórdão recorrido, o Abono Emergencial em questão foi estipulado em Acordo Coletivo por mera liberalidade, como algo eventual, sem qualquer relação com data-base ou popularmente falando, com o dissídio anual dos empregados;

- e, conforme transcrito pela própria fiscalização no relatório fiscal, o ganho eventual não está sujeito à incidência de Contribuições Previdenciárias, conforme preceitua o art. 28, § 9º, "e", "7", da Lei nº 8.212, de 1991;

- no caso, o ganho dos empregados foi indiscutivelmente eventual, pois o pagamento deste abono foi feito pela empresa apenas em agosto de 2003;

- com efeito, esses valores somente poderiam ser considerados como verba salarial se tivessem sido pagos com habitualidade aos empregados, nos exatos termos da atual redação do art. 201, § 11, da CF de 1988;

- portanto, diante da natureza eventual do abono e da manifesta desvinculação do salário, é totalmente nula a NFLD neste tópico.

Ao final, a Contribuinte requer seja negado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, se assim não se entender, que lhe seja negado provimento.

No que tange ao Recurso Especial da Contribuinte, este visava rediscutir duas questões:

- incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de "auxílio medicamento"; e

- revisão, de ofício, da aplicação do voto de qualidade.

Embora às fls. 1.630 a 1.635 constasse um "Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial do Contribuinte", este se referia a outro sujeito passivo, estranho ao presente processo, além de tratar de matéria também estranha ao apelo interposto pela empresa ora Recorrente.

O processo foi encaminhado à PGFN em 21/10/2015 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.636) e, em 26/10/2015, foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 1.637 a 1.643 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.644), pedindo a manutenção da decisão recorrida.

Em 03/11/2016, o processo foi devolvido à Secam, para saneamento, uma vez que não constavam dos autos o Acórdão de Recurso Voluntário nº 2301-01.706, de 21/10/2010, tampouco os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional (Despacho de Saneamento de fls. 1.645/1.646), o que foi atendido por meio dos despachos de fls 1.647 em diante.

Retornado o processo à Instância Especial, o julgamento foi convertido em diligência à Câmara recorrida, para desentranhamento do despacho de admissibilidade de Recurso Especial de e-fls. 1.630 a 1.635, anexado indevidamente, e elaboração de Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial do sujeito passivo, conforme Resolução nº 9202-000.101, de 25/04/2017 (e-fls. 1.676 a 1.681).

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi dado seguimento parcial, conforme Despacho de Admissibilidade de 14/06/2017 (e-fls. 1.685 a 1.695), admitindo-se apenas a rediscussão da **incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de "auxílio medicamento"**.

Em seu apelo, quanto à matéria que obteve seguimento, a Contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

- no mérito, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, sob o fundamento de que o pagamento efetuado pelo empregado diretamente ao estabelecimento farmacêutico, já com os descontos decorrentes do auxílio fornecido pelo ora recorrente, descaracterizaria a natureza indenizatória da verba, pelo simples fato de não existir um efetivo reembolso;

- a essência da norma é o custeio parcial pelo empregador, de forma que os empregados do contribuinte tenham uma redução na aquisição dos medicamentos, nos exatos termos do artigo 28, § 9º, "q", da Lei nº 8.212, de 1991;

- é evidente que esse benefício não compõe o salário-de-contribuição;

- realmente, como se vê da descrição da autuação no relatório fiscal, a empresa, para facilitar a vida dos empregados, alterou sua política de reembolso de despesas com medicamentos, celebrando contrato de prestação de serviços com empresa que possui rede credenciada de farmácias;

- de acordo com a nova política da empresa (cópia anexada aos autos administrativos), o empregado não mais necessitava desembolsar 100% do valor dos medicamentos, para só então solicitar reembolso à empresa, procedimento esse muitas vezes demorado, em prejuízo do empregado;

- com a nova política implantada pela recorrente, o empregado pode se dirigir diretamente a uma farmácia conveniada, onde, mediante apresentação de receita médica, pode obter os medicamentos pagando neste ato apenas 20% do valor, e a empresa contratada (fornecedora do medicamento), por sua vez, cobrará da Motorola o pagamento dos 80% restantes do valor dos medicamentos;

- a forma da concessão do benefício não pode alterar sua substância;

- não se pode perder de vista que o legislador pretendeu estimular que os empregadores pagassem os medicamentos necessários a todos os seus empregados, exercendo o papel que deveria ser exercido pela Administração Pública, em benefício de quem realmente precisa de assistência médica gratuita;

- jamais foi intenção do legislador impor uma forma rígida de concessão de um benefício eminentemente assistencial, como por exemplo, impor a obrigatoriedade de um sistema de reembolso;

- é realmente estarrecedora a posição da fiscalização, que faz vistas grossas à eficaz política assistencial de medicamentos da empresa, como se pretendesse por um fim a ela, pois é exatamente o que irá ocorrer se a empresa for obrigada a efetuar recolhimento de Contribuições Previdenciárias sobre as referidas verbas;

- de outro lado, não bastasse a expressa previsão legal acerca da natureza não salarial do pagamento de medicamentos (Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º, alínea "q"), há que se observar, ainda, que o pagamento dessas despesas sequer se caracteriza como benefício habitual que pudesse ser considerado como parte integrante do salário;

- assim, evidente o equívoco cometido pela fiscalização, o que também está refletido na jurisprudência pacífica de nossas cortes sobre a matéria, consoante arestos que abaixo se transcreve:

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO. CONTRIBUIÇÃO PARA O F.G.T.S. SOBRE DESPESAS CONTABILIZADAS A TÍTULO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA, REFEIÇÕES, E LANCHES. IDENTIFICADO CARÁTER ONEROSO DAS PRESTAÇÕES, NÃO PODEM SER CONSIDERADAS PARCELAS DE CUNHO SALARIAL. INDEVIDA INCIDÊNCIA DE F.G.T.S. SENTENÇA REFORMADA.

"In casu" constata-se o caráter oneroso no fornecimento das refeições e da assistência médica mediante afirmação do próprio fiscal no relatório por este subscrito. Essa onerosidade impede que se considere as utilidades retroreferidas como salário "in natura".

Indevida, portanto, a incidência de contribuição para o F.G.T.S. calculada sobre esses valores.

Apelo da C.E.F. e remessa impróvidos. Apelo da empresa provido." (TRF - PRIMEIRA REGIÃO, Processo: 199738000301994 UF: MG, QUARTA TURMA, DJ DATA: 09/03/2001 PAGINA: 381, JUIZ HÍLTON QUEIROZ)

"PREVIDENCIÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ASSISTÊNCIA MÉDICA PAGA PARCIALMENTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ART. 3º, INCISO I, LEI Nº 7.787/89. SALÁRIO IN NATURA. NÃO CONFIGURAÇÃO. AUSÊNCIA HABITUALIDADE.

1. "À vista do disposto no artigo 195, inciso I, da Carta Magna, a contribuição que incide sobre a folha de salários não pode incluir na sua hipótese tributária parcelas que não integram o conceito de salário conforme disciplinado pela Consolidação das Leis do Trabalho (CTN, art. 110)." (AC 1998.01.00.035425-0/GO, 2ª Turma Suplementar, Relator Juiz LEÃO APARECIDO ALVES, DJ 27/06/2002).

2. Somente os "ganhos habituais" que tenham natureza jurídica salarial ou remuneratória podem ser incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária.

3. " Inadmissível considerar a assistência médica como salário in natura, eis que o benefício concedido aos empregados da empresa não pode ser tomado como rotineiro ou habitual, "considerando-se que o trabalhador pode, durante todo o período de trabalho na empresa, não vir a necessitar da referida assistência", sem se olvidar de não ser obrigado a utilizar a benesse oferecida, podendo fazer tratamentos de saúde por outros meios, tais como particulares ou como adepto de planos médicos." (AC 95.01.00802-9/MG, 2ª Turma Suplementar, Relator Juiz LIN DOVAL MARQUES DE BRITO, DJ 29/10/2001).

4. Apelação impróvida." (DJ DATA: 18/06/2003 PAGINA: 168 Origem: TRF - PRIMEIRA REGIÃO, Processo: 199401286361, SEGUNDA TURMA SUPLEMENTAR, Data da decisão: 27/05/2003 Documento: TRF100150658)

"FISCAL - PREVIDENCIÁRIO - ASSISTÊNCIA MÉDICO-HOSPITALAR E ODONTOLÓGICA PRESTADA PELA EMPRESA A SEUS EMPREGADOS -CARÁTER EXTRA-REMUNERATORIO DO

BENEFICIO, VEZ QUE NÃO CARACTERIZADA A HABITUALIDADE, DESCABENDO A INCIDENCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE AS PARCELAS PAGAS PELO EMPREGADOR A ESSE TITULO. RECURSO DE APELAÇÃO IMPRÓVIDO." (TRF - PRIMEIRA REGIÃO, Processo: 198901003619 UF: MG, QUARTA TURMA, DJ DATA: 23/04/1990, JUIZ MURAT VALADARES) (grifos da recorrente)

- seguindo a mesma linha de raciocínio traçada em alguns dos julgados transcritos acima, não se pode perder de vista que o Plano de Aquisição de Medicamentos disponibilizado pela Contribuinte é em parte custeado pelos empregados;

- portanto, não se tratando de benefício gratuito, não se pode cogitar em apontar-lhe natureza salarial, pois se o empregado participa de seu custeio não se trata obviamente de contraprestação pelo serviço prestado (definição de salário conforme entendimento do E. Supremo Tribunal Federal);

- é importante acrescentar que a Lei nº 10.243, de 2001, acrescentou ao artigo 458 da CLT o § 2º, que dispõe de forma categórica o seguinte:

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

(...)

IV - assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;"

- como se vê, a própria legislação trabalhista já reconheceu o caráter assistencial de assistência médica conferida a empregados (o que se aplica também aos medicamentos), desvinculando-a do salário para todos os fins de direito.

Ao final, a Contribuinte requer seja admitido e provido o Recurso Especial.

Cientificada do Recurso Especial da Contribuinte e do despacho que lhe deu seguimento em 20/06/2017 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 1.696), a Fazenda Nacional ofereceu, em 07/07/2017 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 1.700), as Contrarrazões de e-fls. 1.697 a 1.699, com os seguintes argumentos:

- conforme bem salientado na decisão recorrida, a isenção que existe para o reembolso de despesas com medicamentos na alínea "q", do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, não se aplica à situação em discussão nestes autos (fornecimento de medicamentos);

- no reembolso, o empregado suporta inicialmente, com seu salário, o dispêndio para, posteriormente, ressarcir-se, o que não ocorre no fornecimento direto;

- a referida norma isentiva trata do reembolso, devendo ser interpretada restritivamente;

- nesse sentido, vejam-se as previsões dos art. 150, § 6º, da Constituição, e 111, do CTN:

Art. 150. Omissis

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g.; (...)

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte.

A **Fazenda Nacional** pretende rever a **decadência** e a exclusão, do salário-de-contribuição, do **Abono Emergencial**, enquanto que a **Contribuinte** visa rever a tributação dos valores pagos a título de "**auxílio-medicamento**".

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, este é tempestivo, restando perquirir se atente aos demais pressupostos de admissibilidade.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pede o não conhecimento do apelo, alegando, em síntese, que a Fazenda Nacional:

- não teria cumprido o § 3º, do art. 67, do Anexo II, do Ricarf, uma vez que não teria demonstrado a existência de prequestionamento, com a precisa indicação dos temas nas peças processuais;

- não teria demonstrado que a verba chamada de Abono Emergencial no paradigma corresponderia ao Abono Emergencial tratado no acórdão recorrido.

Relativamente ao primeiro argumento, esclareça-se que a demonstração de prequestionamento, exigida no dispositivo regimental invocado, não é aplicável à Fazenda Nacional, mas tão-somente aos Recursos Especiais interpostos pelo Contribuinte. Confira-se:

"Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação

divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais." (grifei)

No que tange ao segundo argumento, embora a Fazenda Nacional efetivamente tenha se limitado a transcrever a ementa do paradigma - Acórdão nº 2402-001.767 - o trecho por ela colacionado logra demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, já que vaza entendimento no sentido da manutenção da tributação sobre os abonos cuja isenção não foi contemplada na legislação, como é o caso do Abono Emergencial tratado no acórdão recorrido. Confira-se a ementa do paradigma, na parte em que trata dos abonos:

"ABONOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA A TERCEIROS.

As rubricas pagas pela empresa sob a denominação de Abono CCT e Abono Emergencial integram o salário de contribuição, base de incidência das contribuições sociais destinadas a Terceiros, eis que são verbas de natureza salarial e não se incluem nas hipóteses de isenção contempladas na legislação." (grifei)

Ademais, compulsando-se o inteiro teor do paradigma, não se verifica qualquer característica que autorize a conclusão de que estar-se-ia tratando de verba substancialmente diversa do abono objeto do acórdão recorrido. Confira-se o voto do paradigma:

"ABONO CCT e ABONO EMERGENCIAL

"A impugnante alega que os abonos, como acordados nas Convenções Coletivas de Trabalho de 2003/2004 e 2004/2005, referentes às suas filiais do Rio de Janeiro (abono CCT) e de Porto Alegre (abono emergencial), referem-se a gratificações liberalmente pactuadas entre o Sindicato dos empregadores e dos empregados. São regras convencionais estabelecidas às quais se subsume em decorrência de disposição constitucional, sendo os mesmos de natureza jurídica indenizatória e não salarial.

Trata-se, em ambos os casos, de vantagem paga aos empregados, em decorrência de ajuste expresso, portanto, não há que se falar em eventualidade. O ajuste expresso ocorreu através de Convenção Coletiva, tornando o pagamento, revestido de certeza, normal e habitual, observando-se ainda, que consta do referido instrumento, a periodicidade com que será efetuado: Abono CCT – pagamento em duas parcelas (setembro/2003 e março/2004; setembro/2004 e março/2005) e Abono Emergencial (08/2004), de acordo com as Convenções Coletivas de fls. 390 a 416.

Como nenhuma das parcelas refere-se ao Abono de Retorno de Férias previsto no artigo 28, § 9º, "e", item 6 da Lei nº 8.212/91, é descabido e desnecessário verificar se o valor pago extrapola 20 dias do salário do empregado.

Ademais, diferentemente das alegações da impugnante, a previsão em acordo coletivo não serve para elidir a incidência da contribuição, porque as cláusulas constantes em Convenção ou Acordo não podem sobrepor-se a preceitos de ordem Pública.

Conforme já dito anteriormente, os acordos e convenções têm caráter normativo entre as partes, desde que não afetem ou alterem a lei.

Assim, conforme se depreende do Relatório Fiscal e pelas próprias alegações da empresa, os pagamentos realizados sob as rubricas de Abono CCT e Abono Emergencial pela impugnante, não previstos em Lei, não enquadram-se em nenhuma das hipóteses excludentes do salário de contribuição dispostas no artigo 28, § 9º da Lei 8.212/91.

Portanto, afastada a hipótese de exclusão da base de incidência de contribuição previdenciária, os Abonos pagos pela empresa integram o salário-de-contribuição nos termos do inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/91 e do inciso I do artigo 214 do RPS.”

Assim, tal como no caso do acórdão recorrido, o Abono Emergencial tratado no paradigma foi previsto por meio de acordo/convenção coletiva e pago em uma determinada data, portanto não foi especificado qualquer aspecto que diferenciasses essas verbas, de sorte que as situações fáticas guardam a necessária similaridade.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a analisar-lhe o mérito.

Quanto à primeira matéria, trata-se da decadência. No acórdão recorrido, mediante a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, foi declarada a decadência até o período de apuração de maio de 2001. A Fazenda Nacional, por sua vez, pleiteia a aplicação do art. 173, inciso I, do mesmo Código.

Sobre o tema, a jurisprudência já foi pacificada, no que diz respeito ao prazo de cinco anos para efetivação do lançamento, inclusive no que tange às Contribuições Previdenciárias.

Nesse sentido, por imposição do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, o Colegiado deve aderir à tese esposada pelo STJ no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício

seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos o lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Assim, nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Destarte, o deslinde da questão passa necessariamente pela verificação da existência ou não de pagamento e, mais especificamente, que tipo de recolhimento poderia ser considerado. No presente caso, a autuação se referiu a Abonos Emergencial e Especial, indenização de férias e de aposentadoria, reembolso de valores pagos na aquisição de medicamentos e auxílio-creche, de sorte que é aplicável a Súmula CARF nº 99:

"Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração)."

No presente caso, embora o lançamento envolva exclusivamente rubricas de salário indireto, passíveis de exclusão pela decadência à luz do art. 150, § 4º, do CTN, em consonância com a Súmula CARF nº 99, é necessária a comprovação de recolhimento antecipado. Nesse passo, no TEAF de fls. 104 estão relacionadas outras NFLD, lavradas para o mesmo período (Debcads nºs 35847968-1, 35847969-0, 35847966-5 e 35847963-0). Ademais, o Relatório Fiscal não permite concluir que o sujeito passivo, para todas as competências em discussão, tenha efetuado recolhimentos sobre a folha de pagamentos.

Assim, voto pela conversão do julgamento em diligência à Unidade de Origem, para que esta informe acerca da existência de recolhimentos sobre a folha de pagamentos para todas as competências que seriam abrangidas pela decadência (01/2001 a 05/2001).

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo