



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

**Processo n°** 19515.003685/2008-30  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-01.710 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de março de 2012  
**Matéria** Salário Indireto: Educação, Assistência Médica  
**Recorrente** FRAINHA INCORPORADORA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

**BENEFÍCIO DA ASSISTÊNCIA MÉDICA.**

Para a isenção de contribuição sobre os valores relativos ao benefício da assistência médica, odontológica e afins, é necessário que a cobertura oferecida abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

**SALÁRIO INDIRETO.** Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração atribuída ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

Os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus empregados para o custeio de ensino superior são verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Marco Andre Ramos Vieira - Presidente.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora.

EDITADO EM: 20/03/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Andre Ramos Vieira (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Liege Lacroix Thomasi, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriana Sato

CÓPIA

## Relatório

Trata a presente notificação lavrada em 29/07/2008 e cientificada ao sujeito passivo em 04/08/2008, de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados a título de alimentação, assistência médica e auxílio-educação, no período de 01/2004 a 12/2004 e sobre a remuneração de duas seguradas que não foram incluídas em folha e GFIP na competência 12/2004.

O relatório fiscal de fls. 41/45, traz que os valores foram pagos aos segurados em desconformidade com a legislação, já que a empresa não apresentou a inscrição no PAT, que a assistência médica não era extensiva a todos os dirigentes e funcionários e o auxílio educação se referia à subsídio para cursos superiores..

Após a impugnação, os autos baixaram em diligência, sendo que o fisco reconheceu que a empresa possuía o cadastramento válido no PAT, detalhando também os valores relativos a assistência médica, já que agora foram fornecidos os documentos para análise.

A recorrente teve ciência do resultado da diligência, mas não se manifestou.

Acórdão de fls. 236/244 julgou o lançamento procedente em parte para excluir os valores relativos à alimentação.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso arguindo em síntese:

- a) que as verbas não possuem natureza salarial;
- b) que o STJ entende que auxílio-educação não compõe o salário de contribuição;
- c) que oferece assistência médica para todos os empregados;
- d) que os valores dos salários das empregadas Thelma Arrebola e Elisandra da Silva Torres já foram declarados em GFIP e as contribuições pagas.

Requer o provimento do recurso para tornar nulo e insubsistente o auto de infração lavrado, com o seu conseqüente cancelamento.

É o relatório

## Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi- Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Refere-se o lançamento ao custeio de despesas com cursos de nível superior de alguns funcionários e assistência médica, eis que os valores relativos à alimentação já foram expurgados do lançamento uma vez que a recorrente comprovou sua inscrição no PAT.

A questão de mérito reside no fato dos valores pagos para custear o ensino superior integrar ou não a remuneração dos segurados empregados da recorrente, assim como as despesas com plano de saúde..

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 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 n° 9.528, de 10/12/97)*

A matéria de ordem tributária é de interesse público, por isso é a lei que determina as hipóteses em que valores pagos aos empregados não integram o salário de contribuição, ficando isentos da incidência de contribuições sociais.

A retribuição em virtude de um contrato de trabalho está no campo de incidência de contribuições sociais, mas existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n ° 8.212/1991, nestas palavras:

*Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10/12/97)*

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

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

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada 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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)(grifei)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada 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)(grifei)***

*u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

É de se notar que a verba relativa ao ensino superior não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, prevista no art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/1991, pois o que não integra o salário de contribuição é 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, que assim dispõe:

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

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

*II - educação superior.*

Como se pode depreender da análise do art. 21 acima transcrito, a educação superior não se confunde com a básica, pois se assim não o fosse, não haveria necessidade de o legislador fazer distinção entre educação básica e superior para fins de incidência de contribuição previdenciária. O fisco cuidou de anexar os comprovantes das despesas realizadas com educação, a saber, Faculdades Metropolitanas Unidas e UNIP – Sociedade Unificada Paulista, comprovando que os valores integram a base contributiva previdenciária.

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 Código Tributário Nacional 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;*

Portanto, 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. Caso o legislador tivesse desejado excluir da incidência de contribuições previdenciárias a parcela referente ao plano de ensino superior teria feito remissão expressa na legislação previdenciária, o que não ocorreu.

A Lei nº 10.243/2001 alterou a CLT, mas não interferiu na legislação previdenciária, pois esta é específica. O art. 458 refere-se ao salário para efeitos trabalhistas, para incidência de contribuições previdenciárias há o conceito de salário-de-contribuição, com

definição própria e possuindo parcelas integrantes e não integrantes. As parcelas não integrantes estão elencadas exaustivamente no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, conforme já referido.

Ademais a Constituição Federal, em seu art. 201, parágrafo 4º – hoje transformado no parágrafo 11º desse mesmo artigo pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998 – determina, expressamente:

*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. [sem grifos no original]*

De acordo com a disposição constitucional, "todos os ganhos habituais", à qual a lei acrescenta "sob a forma de utilidades", integram o salário-de-contribuição. Significa dizer que, além dos pagamentos diretos, abrange também os salários indiretos (utilidades ou salário in natura), não importando a forma ou título.

O salário, para todos os efeitos legais, inclui alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado.

No caso em tela, o oferecimento de ensino superior aos funcionários é sem dúvida uma vantagem para estes, sem a qual para alcançá-la teriam que arcar com o respectivo ônus. É indubitável que a concessão do benefício amplia o patrimônio do trabalhador, já que o mesmo não despende dos valores para custear o seu ensino.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a verba paga a título de educação superior possui natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

Estando portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

Neste contexto, os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus empregados relativos à assistência médica, também são verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária, pois a assistência não é extensiva a todos os segurados, como expressa a legislação, sendo que apenas os administrativos e dirigentes usufruem do plano de saúde, cuja relação de beneficiários somente foi entregue quando da realização da diligência, o que também acarretou ajustes nos valores lançados.

A assistência médica, portanto, para não integrar o salário de contribuição deve ser obrigatoriamente ofertada a todos aqueles que trabalham na empresa, inclusive seus próprios dirigentes. Do contrário, integrará o conceito de salário para fins da Lei n.º 8212/91..

Pelos elementos constantes do processo em questão, pode-se verificar que a notificada mantém contrato coletivo de plano de saúde com a empresa Amil, mas não comprovou que disponibiliza para todos os segurados e dirigentes.

Para fins da tributação previdenciária, há, genericamente, duas excludentes da caracterização do salário-utilidade: existir expressa previsão legal; e o fornecimento da utilidade ser necessário à própria execução do trabalho ("para o trabalho"), e não decorrer de um ganho pela mera qualidade de empregado ("pelo trabalho").

No caso em questão, o plano de saúde ofertado a alguns segurados é nitidamente pelo trabalho, não se configurando como excludente do salário de contribuição.

É também de se atentar que a norma isentiva é clara ao dizer que a assistência médica deve ser concedida a todos os funcionários para não integrar o conceito de salário, o que deve ser interpretado de forma literal (art. 111, II do CTN), pois “*as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas*”. (Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. 25 Ed. Pág. 226). Portanto, não se pode afirmar, no caso presente, que a assistência médica foi oferecida indistintamente a todos os segurados, eis que somente uma categoria de trabalhadores teve direito a assistência diferenciada.

A previsão legal que isenta a assistência médica de contribuição previdenciária traz como base a isonomia no tratamento dos segurados, empregados e dirigentes, o que não foi obedecido no caso em tela.

Por fim, entendo que a assistência médica ofertada aos gerentes da recorrente se configurou em parcela remuneratória, passível de incidência contributiva previdenciária porque a cobertura relativa ao mesmo não foi estendida a todos os demais empregados da notificada, revertendo-se num ganho salarial para os beneficiários.

Cabe a empresa respeitar e adaptar-se ao texto legal e não forçar sua interpretação de forma a adaptá-lo a sua realidade. Cumpre lembrar a obrigatória observância ao Princípio da Legalidade em respeito ao Princípio do Interesse Público. De fato a lei não limita expressamente a forma de concessão dos referidos benefícios, mas estipula claramente os requisitos para que esse benefícios não sejam tributados; a empresa é livre para decidir quanto a assistência médica a ser prestada, todavia, se pretende que os valores pagos por esses benefícios não sejam tributados deve cumprir os requisitos legalmente previstos para tal. Com efeito, a Lei nº 8.212/91 é clara e precisa ao colocar como requisito necessário à não incidência de contribuições sobre valores concedidos ao empregados a título de assistência médica a extensão desses benefícios, sem ressalvas, a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Quanto às seguradas não inclusas nas folhas de pagamento e GFIP da competência 12/2004, reitero que a recorrente não logrou comprovar que a situação foi sanada como tem dito, pois os documentos juntados pela recorrente se referem ao 13º salário de 2004, não guardando relação com a competência lançada.

Por derradeiro, informo ao contribuinte que a GPS recolhida após o encerramento da ação fiscal e emissão da NFLD deve ser apropriada pelo setor competente na Receita Federal do Brasil.

Pelo exposto,

Voto por negar provimento ao recurso.

CÓPIA