



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 35348.005534/2006-80  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-010.023 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 26 de outubro de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E SEARA ALIMENTOS LTDA  
-

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2005

**DECADÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.**

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 (Súmula CARF nº 99)

**DISPONIBILIZAÇÃO DE PLANO EDUCACIONAL E DE SAÚDE A EMPREGADOS COM DETERMINADO TEMPO DE VÍNCULO COM A EMPRESA. INEXISTÊNCIA DE IGUALDADE. NÃO ATENDIMENTO À REGRA DE ISENÇÃO.**

A cláusula que estipula um mínimo de permanência na empresa para a percepção dos benefícios mostra-se como critério discriminatório apto a gerar uma desigualdade entre os empregados, acarretando a vulneração da regra de extensão dos benefícios a todos os empregados, sujeitando o pagamento de tais benefícios à incidência das contribuições previdenciárias.

**ASSISTÊNCIA À SAÚDE DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.** Não há autorização legal para que se exclua do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados.

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. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deram provimento, e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deu provimento parcial para excluir da exigência a parte relativa às bolsas de

estudo. Votou pelas conclusões quanto ao auxílio saúde a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

## **Relatório**

01 – Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional (e-fls. 887/893) e da Contribuinte (e-fls. 1.411/1.427) em face do V. Acórdão de nº 206-01.013 (e-fls. 862/882) da Colenda 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que julgou em sessão de 06 de julho de 2008 o recurso voluntário do contribuinte que discutia o lançamento referente às contribuições sociais devidas pela notificada ao INSS, correspondentes à parte da empresa, dos segurados, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Terceiros (INCRA, SESC, SENAC, SESI, SENAI, SENAR e SEBRAE), em relação ao período de 02/1999 a 13/2005, conforme Relatório Fiscal, às fls. 457/482, concernentes aos seguintes fatos geradores: a) Previdência Complementar - BUNGEPREV - remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados a título de plano de previdência complementar, em virtude de não ser extensivo à totalidade dos funcionários; b) Reembolso Medicamento - remunerações concedidas aos segurados empregados, assim considerados os valores pagos a título de reembolso medicamentos a grupo restrito de trabalhadores, os quais recebem até 04 salários mínimos; c) INCRA acima do teto - remunerações pagas aos segurados empregados acima do limite máximo do salário-de-contribuição, discriminadas em folhas de pagamento; d) Bolsa de Estudos - concernentes aos valores pagos aos empregados a título de bolsa de estudos, condicionada a tempo de serviço na empresa, portanto, sem a devida extensão à totalidade dos funcionários; e) Aluguel pago para empregados - referente a aluguéis de imóveis de terceiros para sublocar alguns empregados, arcando a empresa com parte ou todo valor do aluguel, incluindo, em alguns casos, pagamentos de IPTU e condomínio; t) Plano de Saúde - remunerações dos segurados empregados, assim consideradas as quantias pagas a título de planos de saúde a parte dos funcionários e dependentes;

02 - A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

*“Assunto : Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2005*

**SALÁRIO INDIRETO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.  
INCIDÊNCIA. INOBSERVÂNCIA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.**

*Somente não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais da empresa que observarem os requisitos inscritos nos dispositivos legais que regulam a matéria, notadamente artigo 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/91, o qual deverá ser interpretado de maneira literal e restritiva, conforme preceitos do artigo 111, inciso II, e 176, do Código Tributário.*

#### **CO-RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS DA EMPRESA.**

*A indicação dos sócios da empresa no anexo da notificação fiscal denominado CORESP não representa nenhuma irregularidade e/ou ilegalidade, eis que referida co-responsabilização em relação ao crédito previdenciário constituído, encontra respaldo nos dispositivos legais que regulam a matéria, especialmente no artigo 13, parágrafo único, da Lei n.º 8.620/1993, c/c artigo 660, inciso X, da Instrução Normativa n.º 03/2005.*

#### **CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.**

*O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's n.ºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante n.º 08, disciplinando a matéria.*

#### **Recurso Voluntário Provido em Parte.**

*A decisão foi registrada nos seguintes termos:*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, I) por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar referente a corresponsabilidade dos sócios. II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para acolher a preliminar de decadência. III) por maioria de votos em declarar a decadência das contribuições referentes aos fatos geradores ocorridos até a competência junho/2001. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Osmar Pereira Costa, que votaram por declarar a decadência das contribuições correspondente aos fatos geradores ocorridos até a competência até 11/2000 e décimo terceiro salário de 2000. IV) No mérito, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso. Apresentará Declaração de Voto o(a) Conselheiro(a) Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Fez sustentação oral o(a) advogado(a) da recorrente Dr(a). Guilherme Barranco de Souza, OAB/SP 163605.”*

03 – Após, houve a interposição de Recurso Especial por parte da Fazenda Nacional por contrariedade à lei e a evidência de prova nas e-fls. 887/893, analisado e admitido pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 895/897:

*“A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no acórdão n.º. 206-00.013, de 2 de julho de 2008, fls. 865/885 , interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, fls. 890/896, com fulcro no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 147, em 25 de junho de 2007.*

*Acórdão recepcionado na Procuradoria da Fazenda Nacional em 27 de janeiro de 2009, segundo RM n.º 10.014, fls. 888, considerando-se intimada 30 (trinta) dias após (§§ 7o ao 9o , do artigo 23, do Decreto n.º 70.235/72, com a redação dada pela Lei n.º 11.457, de 16/03/2007, D.O.U. de 19/03/2007). Recurso especial apresentado em 18 de fevereiro de 2009, conforme RM n.º 10.476, fls. 889, dentro, portanto, do prazo de 15 (quinze) dias estabelecido no §1º do artigo 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.”*

#### 04 – Em síntese a Fazenda Nacional alega:

*a) o acórdão em tela contrariou o dispositivo constante do art. 173, I, do CTN que transporta o termo inicial para contagem do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia o lançamento ser realizado, na hipótese de ausência de pagamento da contribuição, tal qual as rubricas em tela;*

*b) a decisão a quo reconheceu a decadência do lançamento no que tange aos fatos geradores ocorridos até a competência de 06/2001. Todavia, no que se refere aos períodos de 12/2000 a 06/2001, não se operou lançamento por homologação algum, afinal a contribuinte não antecipou o pagamento do tributo na referida competência;*

*c) por isso, se aplica ao lançamento de ofício em questão, às mencionadas competências, o disposto no art. 173, I, do CTN;*

*d) conforme interpretação do Superior Tribunal de Justiça, não se verificando recolhimento de exação e montante a homologar, nem havendo dolo, o prazo decadencial para o lançamento de tributos sujeitos a lançamento por homologação segue a disciplina normativa do art. 173, I, do CTN;*

*e) nos períodos de 12/2000 a 6/2001, considerando-se a ausência de antecipação de pagamento por parte do contribuinte, tem-se que o início da contagem do prazo decadencial inicia-se em 01/01/2002, findando-se em 01/01/2007;*

*f) considerando-se que a lavratura do auto de infração foi devidamente cientificada em 14/07/2006, é descabido cogitar-se de decadência do crédito tributário lançado naquelas competências.*

*g) Dessa forma, a Fazenda Nacional requer que seja conhecido e provido o presente recurso especial, para que seja reformado o r. acórdão recorrido, no mérito, afastando a decadência declarada nos períodos de 12/2000 a 06/2001.*

05 – O contribuinte apresentou sua discordância quanto às razões do apelo fazendário às e-fls. 1.221/1.230 alegando em síntese:

- a) *não admissibilidade do recurso especial por contrariedade à Lei;*
- b) *a manutenção do acórdão recorrido.*

06 – Há a informação pelo contribuinte nas e-fls. 919/925 o parcelamento parcial do crédito, porém com exceção do período atingido pela decadência e as rubricas “Previdência Complementar- Bungeprev”, “Bolsa de Estudos” e “Plano de Saúde”.

07 - Antes da interposição do recurso especial o contribuinte opôs embargos de declaração e-fls. 1.147/1.152 que foram admitidos questionando a falta de análise quanto ao mérito da previdência complementar sendo que foi julgado em 12/02/2019 pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa Seção, conforme Ac. 2402006.918, complementando, portanto o Ac. 206-01.013 no seguinte sentido:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2005*

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.*

*Verificada omissão no acórdão de recurso voluntário, cabe o correspondente saneamento via embargos, sem modificação, in casu, quanto ao resultado do julgamento.*

*Assim registrado:*

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Renata Toratti Cassini que acolheram os embargos, com efeitos infringentes, dando provimento ao recurso voluntário quanto ao plano de previdência.*

08 – Em vista do resultado dos embargos acima, a contribuinte interpôs Recurso Especial às e-fls. 1.411/1.427 sendo admitido parcialmente pela decisão de e-fls. 1.584/1.601 confirmada pela decisão de Agravo de e-fls. 1.647/1.653:

*“Em 16/05/2019, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à folha 1407, o sujeito passivo teve ciência do acórdão que julgou os embargos de declaração apresentados. No mesmo dia, como se observa no Termo de Solicitação de Juntada à folha 1409, apresentou Recurso Especial (fls. 1411/1427), portanto, considera-se cumprido o prazo de quinze dias previsto no art. 68 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, sendo o Recurso Especial, tempestivo.*

*Mediante análise dos autos, verifica-se que o pedido foi instruído com cópia dos acórdãos indicados como paradigmas e/ou reprodução integral de suas ementas no corpo do recurso, atendendo às demais condições para que seja analisada a alegação de divergência de interpretação.*

*(...) omissis*

*Com fundamento no RICARF, anexo II, artigos 67 e 68, concluo que restou demonstrada a divergência em relação à matéria do item **b) Inexistência de infração – Bolsa de Estudo e c) Inexistência de infração - Plano de saúde** e que não restou demonstrada a divergência em relação às matérias a) Inexistência de infração - Previdência complementar.*

*Diante disso, nos termos da Portaria MF n.º 343, de 9/6/15, artigo 8º, proponho que seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao pedido interposto pelo sujeito passivo.”*

#### 09 – Com relação ao recurso especial do contribuinte alega em síntese:

*a) Referente à presente rubrica, o acórdão recorrido manteve o lançamento fiscal, sob o entendimento de que os valores pagos aos empregados a título de bolsa de estudos, condicionada a tempo mínimo de serviço na empresa, portanto, sem a devida extensão à totalidade dos funcionários [estaria] afrontando de forma flagrante os preceitos do artigo 28, §9º, alínea Y, do Diploma Legal retromencionado.*

*b) Primeiramente, cumpre esclarecer que, conforme já mencionado no Recurso Voluntário, o programa de bolsa de estudos fornecido pela Recorrente aos seus empregados observa todos os limites legais para a sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos termos expressos na alínea Y, do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91, quais sejam:*

*(i) que os cursos de capacitação e qualificação oferecidos pela Recorrente estão diretamente vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, e;*

*(ii) que todos os empregados possuem acesso ao subsídio.*

*c) Ainda, ao contrário do que entendeu a Autoridade Fiscal, bem como a Turma Julgadora no acórdão recorrido, o fato de a Recorrente conceder o auxílio educação aos empregados que possuem um "tempo mínimo de casa" não significa afirmar que tal benefício não é estendido a todos os seus funcionários. Trata-se apenas de requisito para fruição do benefício, requisito que também se aplica à totalidade da população de empregados sem distinção.*

*d) Nesse sentido, o fato de o subsídio ser oferecido para aqueles funcionários com certo tempo na empresa não significa que tal benefício não é estendido a todo o universo de empregados da empresa. Trata-se de requisito completamente razoável para a fruição do benefício, o qual garante que o empregado está efetivamente fazendo jus ao curso por ela subsidiado, bem como garantindo o desenvolvimento de seu empregado na empresa (objetivos da política de ensino por ela adotada).*

*e) Desta forma, demonstrada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigma, que decidiram pela não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos à título de auxílio educação, em conformidade com a na alínea Y, do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91, quando exigido um tempo mínimo de trabalho na empresa, esta E. CSRF deverá reformar parcialmente a decisão recorrida, de modo a cancelar a autuação originária do presente processo administra também em relação à presente matéria.*

*f) De fato, assim como nos casos decididos nos paradigmas, a exigência de um tempo mínimo para fruição do benefício não significa que ele não é oferecido a todos os empregados. Na verdade, tal requisito guarda total relação lógica com a concessão do benefício fiscal, no sentido de que sua utilização deve ser assegurada aos funcionários com maior vínculo com a empresa e com o sucesso de suas atividades. Dessa forma, as eventuais condições de isenção não devem se submeter à uma restrição excessivamente*

*rigorosa advinda da literalidade da norma sob pena de negarmos a finalidade do dispositivo.*

*g) Além do mais, quanto à extensão do benefício aos dependentes, fato é que o art. 28, §9º, q, da Lei n. 8.212/1991, não limita que o plano de saúde deva limitar-se apenas à pessoa funcionário ou dirigente da empresa, mas que deve ser oferecido a todos os seus colaboradores. Logo, também conforme decidido nos paradigmas, o entendimento recorrido não merece prosperar.*

*h) No tocante à presente rubrica, a Turma Julgadora consignou no acórdão recorrido que a Recorrente não teria cumprido a condição para a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os planos de saúde por ela oferecidos aos seus empregados pois, a seu ver, não teriam sido estendidos a todos os empregados, bem como que seria pago aos dependentes destes.”*

10 – A Fazenda Nacional foi intimada (e-fls. 1.667) em 23/06/2021 para apresentar contrarrazões (e-fls. 1.668/1.675) no qual alega o seguinte:

*a) preliminar de não conhecimento pela falta de divergência jurisprudencial;*

*b) quanto a bolsa de estudos alega que é de se observar que ao se deparar com o caso concreto, o intérprete há de se ater aos requisitos acima, verificando se os mesmos foram observados na disponibilização do benefício pelo sujeito passivo aos seus trabalhadores. É que se tratando norma isentiva, a sua interpretação deve ser nos estritos termos fixados pela norma, não se admitindo o alargamento das balizas normativas. É isso que prevê o art. 111, II, do CTN;*

*c) Extrai-se dos autos que o fisco, com esteio em documentos exibidos pela empresa, conclui que as verbas destinadas à educação não estavam disponíveis a todos os trabalhadores a serviço da empresa, vez que era estabelecida uma barreira temporal, de permanência no emprego.*

*d) Mesmo reconhecendo que não é despropositada a tese da empresa de que o requisito temporal, embora existente, poderia ser suprido por todos os empregados, não se pode, na interpretação da norma legal, afastar-se dos seus preceitos objetivos.*

*e) Ao se deparar com a cláusula que estipula um mínimo de permanência na empresa para a percepção do benefício educacional, a CSRF deve dar razão ao órgão recorrido, uma vez que a não extensão a todos os empregados, retira da espécie um dos requisitos erigidos pelo legislador como essencial para que a mesma não viesse a sofrer a tributação.*

*f) Com relação ao plano de saúde É plenamente válida a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela au tuada a título de cobertura de assistência médica dos dependentes de segurados.*

*g)Veja-se que as contribuições para a seguridade social destinam-se ao custeio solidário do “conjunto integrado de ações de iniciativas dos Poderes Públicos e da Sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (art. 194, caput, da CF). Tais tributos têm destinação específica prevista na própria Constituição, como meio de custeio de tais atividades.*

*h)A seguridade social é regida pelo princípio da solidariedade, que preceitua que toda a sociedade deve buscar a realização desse fim (art. 195, caput, da Lei maior). Assim é dever de todos, não só do Estado, buscar esse bem comum chamado de seguridade social.*

*i)Essas atividades que compõem a seguridade social, de regra, não são rentáveis, mas buscam solucionar problemas básicos da população sem um retorno financeiro imediato, razão pela qual o Estado necessita de recursos tributários próprios para fomentar essa atividade.*

*j)Em face dessas peculiaridades, todos, como regra, devem custear a Seguridade Social, direta ou indiretamente (tributo). Apenas nos casos estritamente previstos na Constituição (imunidades) ou nos casos justificáveis na legislação infraconstitucional (isenção) é que se dispensa a participação no seu custeio.*

*l)Especificamente, quanto ao plano de saúde, o artigo 28 §9º alínea “q” dispõe que 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” não integra o salário-de-contribuição.*

*m)A leitura do artigo em questão deixa evidente que a isenção atinge apenas gastos com a assistência médica e odontológica dos empregados e dirigentes da empresa, não sendo extensível às despesas com saúde referentes aos dependentes.*

*n)Destarte, não estando contemplado pela norma de isenção, os valores gastos pela empresa com planos de saúde que não está disponível à totalidade dos empregados e está destinado aos dependentes dos funcionários devem integrar o salário-de-contribuição, por se constituírem em ganhos habituais fornecidos sob a forma de utilidades.*

*o) Tendo em vista que as verbas remuneratórias questionadas pela recorrente não estão arroladas nas exceções do art. 28, § 9º, constituindo, portanto, base de cálculo da contribuição, está o lançamento em perfeita consonância com o direito*

11 – Esse o relatório do necessário, passo ao voto.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

### **RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL**

#### **A) Conhecimento**

12 – O Recurso Especial da recorrente é tempestivo e foi interposto na forma do art. 7, I da Portaria MF n.º 55/1998 do já revogado Regimento Interno do Conselho de Contribuintes em que estabelecia o seguinte:

*Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra: I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;*

13 – Portanto, pela leitura acima, trata-se de recurso especial relativo à contrariedade à Lei ou à evidência de prova, sendo que quanto a questão do conhecimento, essa matéria já foi debatida em outras oportunidades.

14 - Sobre essa modalidade recursal, o Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (Versão 3.1 - Dezembro de 2018) assim esclarece (fls. 76-77):

### **3 EXAME DE ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL POR CONTRARIEDADE À LEI OU À EVIDÊNCIA DE PROVA**

*O Recurso Especial por Contrariedade à Lei ou à Evidência de Prova é uma modalidade residual de recurso, vigente no antigo Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais e garantida, por meio de regra de transição, aos acórdãos proferidos antes da vigência do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009. Trata-se de apelo reservado à Fazenda Nacional e a regra de transição constava do art. 4º, da citada Portaria:*

*Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.*

*Esta regra de transição foi garantida pela Portaria MF n.º 343, de 2015, que assim estabelece:*

*Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF n.º 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.*

*E o inciso I, do art. 7º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 147, de 2007, assim dispunha:*

*Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:*

*I - decisão não unânime de Câmara, **quando for contrária à lei ou à evidência da prova;***

*[...]*

*§ 1º No caso do inciso I, **o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional;** no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo. (grifei)*

*Assim, trata-se de recurso de cognição ampla, cujos pressupostos processuais são:*

*a) decisão não unânime; e*

*b) simples alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova.*

*No caso desta modalidade recursal, em função da própria redação do inciso I do art. 7º do Regimento Interno da CSRF, de 2007, destacado no dispositivo citado, a admissibilidade tende a confundir-se com o mérito, já que o permissivo regimental*

*dispunha que competia à CSRF julgar decisão não unânime, quando fosse contrária à lei ou à evidência da prova.*

*Nesse passo, alguns entendiam que caberia ao examinador da admissibilidade passar em revista a decisão, a ver se efetivamente ela teria contrariado a lei ou a prova, o que constituía claramente uma usurpação da competência da CSRF.*

*Tal problemática é a mesma do permissivo referente ao Recurso Extraordinário, contido na alínea "a", do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal, e do permissivo da alínea "a", do inciso III, do art. 105, da Carta Magna, desta feita em relação ao Recurso Especial, cuja competência para julgamento é do Superior Tribunal de Justiça.*

*A questão restou resolvida, por meio do Recurso Extraordinário n.º 298.694 (DJ de 23/04/2004)2, com a seguinte ementa:*

*II. Recurso extraordinário: letra 'a': alteração da tradicional orientação jurisprudencial do STF, segundo a qual só se conhece do RE, 'a', se for para dar-lhe provimento: distinção necessária entre o juízo de admissibilidade do RE, 'a' - para o qual é suficiente que o recorrente alegue adequadamente a contrariedade pelo acórdão recorrido de dispositivos da Constituição nele prequestionados - e o juízo de mérito, que envolve a verificação da compatibilidade ou não entre a decisão recorrida e a Constituição, ainda que sob prisma diverso daquele em que se hajam baseado o Tribunal a quo e o recurso extraordinário.*

**Assim, há que se fazer a distinção entre o juízo de admissibilidade (alegação de contrariedade por parte da Fazenda Nacional, não sujeita a verificação prévia pelo examinador do Recurso Especial) e o juízo de mérito (verificação, pela CSRF, acerca de eventual contrariedade à lei ou à evidência da prova). (Grifei)**

*Este passou a ser o entendimento referendado pelo STF a partir de 2004, que já vinha sendo adotado pelos Conselhos de Contribuintes.*

15 – Fica claro portanto que o **o recurso especial quanto a contrariedade à lei ou a evidência da prova não se sujeita a verificação prévia pelo examinador do recurso especial, mas pela análise do mérito em si pelo Colegiado da CSRF e portanto afastado a preliminar de não conhecimento.**

## B) Mérito

16 – Quanto ao mérito diz o voto recorrido em relação a decadência após reconhecer pela aplicação da Súmula 08 do E. STF e aplicar o art. 150§ 4º do CTN, *verbis*:

*“Preliminarmente, vindica a contribuinte seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45, da Lei n.º 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso.*

*(...) omissis*

*Dessa forma, sendo as contribuições previdenciárias tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, §*

4o , do CTN, conforme se extrai de recentes decisões de nossos Tribunais Superiores, uma das quais com sua ementa abaixo transcrita:

(...) *omissis*

*Com efeito, se assim o fosse, ao admitir o prazo estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, em detrimento ao disposto nos artigos 150, § 4o , e 173, do CTN, igualmente, estaríamos declarando a inconstitucionalidade dessas últimas normas legais.*

*No entanto, após muitas discussões a propósito da matéria, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco.*

*"Súmula n" 08: São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."*

*Registre-se, ainda, que na mesma sessão plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito ex tunc para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.*

*Assim, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do Código Tributário Nacional, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária.*

*Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 14/07/2006, com a devida ciência da contribuinte conforme informação constante das fls. 741, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos durante o período de 02/1999 a 06/2001, os quais encontram-se fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito."*

17 – No caso percebe-se que a decisão recorrida adotou como fundamento para a aplicação do art. 150§ 4º do CTN apenas o fato das contribuições previdenciárias serem lançadas por homologação, não havendo análise de eventual recolhimento.

18 – Contudo, o presente lançamento tem por escopo a constituição de crédito tributário (NFLD 35.802.459-5) devida pela empresa, segurados e Terceiros, mas relativo a lançamento relacionado às seguintes rubricas de acordo com relatório fiscal de e-fls. 456/481:

DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR	PERÍODO DO LANÇAMENTO
Previdência Complementar - BUNGEPREV	02/1999 a 12/2005
Reembolso de Medicamentos	02/1999 a 12/2005
Incra Acima do Teto	01/2004 a 12/2005
Bolsa de Estudos	01/2004 a 12/2005
Aluguel Pago para Empregados	01/2004 a 12/2005
Plano de Saúde	01/2004 a 12/2005

19 – Todos esses lançamentos são relativos a “remuneração indireta”, não havendo questionamento por parte da autoridade fiscal sobre os valores de remuneração direta paga aos segurados empregados.

20 – Ocorre que é assente nessa C. Turma que a inexistência de lançamento em relação às remunerações diretas, o que não é o caso das rubricas acima indicadas, prevê a possibilidade de considerarmos a existência de recolhimento antecipado quanto à folha de salários, e *ipso facto* a possibilidade da aplicação da contagem do prazo decadencial pelo § 4º do art. 150 do CTN.

21 – A respeito do tema parte do voto da I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo no Ac. 9202-008.663 J. 17/03/2020, que adoto como razões de decidir, *verbis*:

*“Destarte, o deslinde da questão passa necessariamente pela verificação da existência ou não de pagamento antecipado. Nesse passo, no presente caso, a autuação se referiu a salário indireto, consistente no pagamento do vale-transporte em pecúnia. Conforme o item 8 do Relatório Fiscal (fls. 117/118), a mesma ação fiscal ensejou a exigência de mais dois Debcad referentes a obrigações principais decorrentes de salário indireto:*

*- Debcad 35.831.167-5, cujos fatos geradores dizem respeito a salário indireto correspondente ao uso de veículos da empresa por empregados; e*

*- Debcad 35.831.168-3, cujos fatos geradores também representam salário indireto, consistentes no pagamento de renda mensal vitalícia a ex-administradores.*

*Tal constatação permite concluir pela inexistência de lançamento em relação às remunerações diretas, o que indica a existência de recolhimento antecipado quanto à folha de salários.*

*Assim, seguindo a jurisprudência desta Turma, considera-se 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.’*

*Destarte, existindo pagamento antecipado, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, considerando-se como termo inicial do prazo decadencial a data de ocorrência do fato gerador.”*

22 – Diante do acima exposto é aplicável ao caso os termos da Súmula CARF nº 99, *verbis*:

*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.*

23 – Portanto, entendendo que deve ser mantida a decisão *a quo* e nego provimento ao recurso da Fazenda.

## RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

### A) Conhecimento

24 - O Recurso Especial do contribuinte é tempestivo contudo a Fazenda Nacional questiona em preliminar o seu conhecimento apenas em relação a matéria relativa ao plano de saúde. Em relação a questão da bolsa educação o conheço.

25 – Alega a Fazenda Nacional a falta de divergência jurisprudencial apenas em relação ao item plano de saúde e portanto passo à sua análise, dizendo:

*“O caso dos autos envolveu quantias pagas a título de palno de saúde a parte dos funcionário e dependentes. Enquanto que os casos dos paradigmas esses dois fatos ocorreram de modo separado. O Acórdão n.º 2301-02.684 tratava a questão do plano de saúde que não era oferecido a todos os funcionários e o Acórdão n.º 2803-001.768 versava sobre o oferecimento do plano aos dependentes dos empregados.”*

26 – O recorrente indicou como paradigmas os Ac. 2301-02.684 e 2803-001.768 passamos as análises.

### **Paradigma Ac. 2301-02.684**

#### CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

*Período de apuração: 01/01/2002 a 31/07/2007*

**ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. APLICAÇÃO AO ASPECTO DO FATO GERADOR MUTILADO E NÃO AOS REQUISITOS PARA DESFRUTE DO BENEFÍCIO. BOLSA AUXÍLIO EDUCAÇÃO, CONVÊNIO SAÚDE E PREVIDÊNCIA PRIVADA..**

*A interpretação restritiva para as normas isençionais exigida pelo art. 111 do CTN diz respeito ao aspecto do fato gerador mutilado e não aos requisitos para desfrute do benefício. As eventuais condições de isenção não devem se submeter à uma restrição excessivamente rigorosa advinda da literalidade da*

*norma sob pena de negarmos a finalidade do dispositivo. Se a norma isençional exige que o benefício seja oferecido a todos os empregados, uma exigência de um tempo mínimo na empresa guarda relação lógica com a finalidade do benefício fiscal no que se refere à bolsa auxílio educação, ao convênio saúde e ao pagamento de previdência privada, não sendo esta uma motivação adequada para o afastamento da isenção. Havendo provas do cumprimento de outros requisitos, a isenção deve ser reconhecida.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

27 – Diz o voto recorrido quanto a esse item:

*“Voltando à análise do caso sub examine, passamos a contemplar individualmente as verbas concedidas pela recorrente aos seus funcionários:*

*(...) omissis*

*d) Plano de Saúde — consoante se positiva das informações e documentos constantes dos autos, a empresa pagou planos de saúde a parte dos funcionários (dependendo do tempo de serviço) e dependentes, inobservando, por conseguinte, a alínea "q", do artigo 28, § 9º, supratranscrito;*

*(...) omissis*

*Nesse caso, a contribuinte trouxe a colação lista de segurados empregados, alegando que em algumas situações referida verba fora concedida visando ressarcir os custos envolvidos na mudança de residência dos empregados que desempenham suas funções longe de seus domicílios, alegação devidamente rechaçada pela decisão de primeira instância, item 8.6, a qual adotamos como razões de decidir, nos seguintes termos:*

*'8.6. [...] Nenhum dos cinco casos destacados pela Impugnante se enquadram nas disposições das alíneas "g" e "m", do art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/91, apesar do argumento de que foram designados para desempenhar suas atividades em outras localidades diversas de suas, respectivas, residências. No caso de André Luiz Nogueira, a natureza é remuneratória e não indenizatória como afirmado pela defesa; além disso, recebeu esta vantagem, integrante do salário-de-contribuição, em diversas competências, tais como: 01/2004 até 07/2005.; no caso de Almir Peruk, recebeu mensalmente de 01/2004 até 12/2005; Sandro Marcos recebeu no período de 01/2004 até 12/2005; para Luiz Carlos Facci o recebimento ocorreu no período de 07/2005; no caso de Mohamed D. N. Ahmed, a Impugnante pagou alugueis desde 01/2004 até 02/2005; e, Vili Segato recebeu valores de alugueis nas competências de 01/2004 e 02/2004. [...].'*

*Diante de tais considerações, em que pese o esforço da contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de macular a exigência fiscal em comento. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que a autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, agiram da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, não se cogitando na improcedência do lançamento na forma requerida pela recorrente.*

*Com efeito, ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas retro, pagas aos segurados empregados em total afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teríamos que interpretar o artigo 28, § 9º, e seus incisos, da Lei n.º 8.212/91, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.*

*Afora as demais discussões a respeito da matéria, o certo é que nos termos do artigo 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/91, não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas pelo empregado ali elencadas, sendo defeso a interpretação de referida previsão legal extensivamente, de forma a incluir outras verbas, senão aquela (s) constante (s) da norma disciplinadora do "benefício" em comento, a pretexto de meras ilações desprovidas de qualquer amparo legal ou fático, sobretudo quando os pagamentos foram efetuados aos funcionários da empresa sem qualquer observância às normas legais.*

*Nessa toada, tendo a contribuinte concedido a seus segurados empregados Previdência Complementar - BUNGEPREV. Reembolso Medicamento, Bolsa de Estudos, Aluguel pago para empregados e Plano de Saúde, ser levar em consideração os preceitos legais que disciplinam o tema, não há que se falar em não incidência de contribuições previdenciárias sobre referidas verbas, por se caracterizarem como salário de contribuição, impondo a manutenção do feito."*

28 – Verifico que a análise da questão foi em relação ao fato do plano de saúde ter sido pago aos segurados dependendo do seu tempo de serviço e inclusive a seus dependentes, ou seja, há dois motivos para o lançamento de acordo com o descrito no voto recorrido.

29 - Por sua vez o 1º paradigma tratou da seguinte situação, esclarecendo que o relator do paradigma aplicou para o plano de saúde o mesmo entendimento constante da bolsa auxílio:

*A fiscalização apresentou as seguintes razões para o lançamento:*

*O convênio saúde era fornecido para empregados após 120 dias na empresa, o que violaria o requisito isencional;*

*(...) omissis*

*Se a empresa adota como critério de discrimen o cargo ocupado, isso representa à toda vista, uma discriminação injustificada, pois o cargo não possui qualquer relação lógica com a necessidade ou não de uma maior capacitação para o trabalho, pois, afinal, todos os cargos serão melhor desempenhados se os empregados que os exercem alcançarem maior capacitação.*

*Por outro lado, se a empresa coloca como discrimen um tempo mínimo de trabalho na empresa – um ano, por exemplo – é fácil concluir que tal discrimen possui relação lógica com a melhor capacitação para o trabalho daqueles empregados que já revelam a intenção de permanecer prestando serviço ao empregador que lhe concede o benefício.*

*É esse exatamente o caso dos autos. A fiscalização entendeu que exigir um prazo de seis meses na empresa para disponibilizar o benefício bolsa auxílio educação violava a norma isencional, porém, como vimos, nossa interpretação nos conduz para conclusão diversa. O requisito temporal razoável não representa discrimen vedado pela norma isencional.*

*Assim sendo, tais pagamentos desfrutam da isenção e devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos em questão.*

*Tudo o que dissemos para a bolsa auxílio educação pode ser aplicado ao convênio saúde, tendo em vista que o requisito para desfrutar da isenção do art. 28, §9º, alínea “q” é similar, ou seja, referida isenção tem como requisito: “a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa”. Também nessa hipótese, a exigência de 120 dias na empresa não se revela ilógica ou discriminatória. Logo, tais pagamentos desfrutam da isenção e devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos em questão.*

30 – No caso, esse primeiro paradigma trata apenas da motivação em afastar a não incidência do plano de saúde pelo fato do tempo de serviço do segurado, não fazendo menção aos dependentes, tal como restou consignado no voto recorrido.

31 – Contudo, a questão dos dependentes é tratada no segundo paradigma, *verbis*:

### **Paradigma 2803-001.768**

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007*

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.**

*Se a matéria não é contestada em primeiro grau de julgamento, será considerada não impugnada, não podendo ser apreciada em recurso, salvo em casos justificados ou de clara nulidade, sob pena de supressão de instância.*

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI.**

*Integram o salário de contribuição, os valores pagos a segurados empregados a título de auxílio-educação, assistência médica e participação nos lucros e resultados, quando tais pagamentos não atenderem às exigências legais.*

**PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE..**

*O auxílio-alimentação in natura não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.*

**AUXÍLIO-SAÚDE. DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO**

*O art. 28, par. 9o, alínea q, da Lei n. 8.212/1991, não limita que o plano de saúde deva limitar-se apenas à pessoa funcionário ou dirigente da empresa, mas que deve ser oferecido a todos os seus colaboradores.*

**ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO APRECIADA PELO CARF, ART. 62, DO REGIMENTO INTERNO.**

*O CARF não pode afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas estritas hipóteses do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

*Recurso Voluntário Provido Em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte*

**32 – Nesse paradigma a discussão trata do plano de saúde pago aos dependentes:**

*“Os créditos foram constituídos quanto aos segurados empregados com base em diferenças entre a folha de pagamento e GFIP’s (EF e EF1), pagamentos a título de cestas básicas e vales alimentação (AL e ALI), valores decorrentes de planos de assistência médica hospitalar e odontológica pago a dependentes dos empregados (MD e MDI), (...)*

*(...) omissis*

*IV – Quanto às alegações de não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores referentes à auxílio-saúde plano de assistência médico-hospitalar e odontológico aos filhos dos empregados, verifica-se que o art. 28, par. 9o., alínea q, da Lei n. 8.212/1991, não limita que o plano de saúde deva limitar-se apenas à pessoa funcionário ou dirigente da empresa, mas que deve ser oferecido a todos os seus colaboradores. Fato esse é claro no art. 458, par. 2o., IV, da CLT, ao apontar que tais valores não configuram salários.*

*O entendimento é acompanhado pela jurisprudência judicial e administrativa, como bem demonstrado no voto condutor da lavra do Conselheiro Elias Sampaio Freire, no Acórdão n. 2401-01.981, oriundo da 1a. Turma Ordinária da 4a. Câmara da 2a. Seção de Julgamento do CARF/MF, de 22.08.2011, abaixo citado:*

(...) omissis”

33 – No caso, apesar de ter indicado em 2 acórdãos distintos, ambas as discussões a respeito do fundamento do lançamento, entendo que se encontra preenchido os requisitos para conhecimento da demanda e portanto conhecimento do recurso do contribuinte quanto a esse tema.

## B) Mérito

### Inexistência de infração – Bolsa de Estudo

34 – O acórdão recorrido tratou do tema da seguinte forma:

*“Por sua vez, as importâncias que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias estão expressamente listadas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, a qual estabelece os pressupostos legais para que não se caracterizem como salário-de-contribuição, visando garantir os direitos dos empregados, como segue:*

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

*[...]*

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

*[...].*

*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;*

*[...]*

*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;*

*[...]*

*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:*

*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;*

*[...]*

*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;”*

*Voltando à análise do caso sub examine, passamos a contemplar individualmente as verbas concedidas pela recorrente aos seus funcionários:*

*(...) omissis*

*c) Bolsa de Estudos - concernentes aos valores pagos aos empregados a título de bolsa de estudos, condicionada a tempo mínimo de serviço na empresa, portanto, sem a devida extensão à totalidade dos funcionários, afrontando de forma flagrante os preceitos do artigo 28, § 9º, alínea "t", do Diploma Legal retromencionado;*

*(...) omissis*

*Nesse caso, a contribuinte trouxe a colação lista de segurados empregados, alegando que em algumas situações referida verba fora concedida visando ressarcir os custos envolvidos na mudança de residência dos empregados que desempenham suas funções longe de seus domicílios, alegação devidamente rechaçada pela decisão de primeira instância, item 8.6, a qual adotamos como razões de decidir, nos seguintes termos:*

*'8.6. [...] Nenhum dos cinco casos destacados pela Impugnante se enquadram nas disposições das alíneas "g" e "m", do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, apesar do argumento de que foram designados para desempenhar suas atividades em outras localidades diversas de suas, respectivas, residências. No caso de André Luiz Nogueira, a natureza é remuneratória e não indenizatória como afirmado pela defesa; além disso, recebeu esta vantagem, integrante do salário-de-contribuição, em diversas competências, tais como: 01/2004 até 07/2005.; no caso de Almir Peruk, recebeu mensalmente de 01/2004 até 12/2005; Sandro Marcos recebeu no período de 01/2004 até 12/2005; para Luiz Carlos Facci o recebimento ocorreu no período de 07/2005; no caso de Mohamed D. N. Ahmed, a Impugnante pagou alugueis desde 01/2004 até 02/2005; e, Vili Segato recebeu valores de alugueis nas competências de 01/2004 e 02/2004. [...].'*

*Diante de tais considerações, em que pese o esforço da contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de macular a exigência fiscal em comento. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que a autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, agiram da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, não se cogitando na improcedência do lançamento na forma requerida pela recorrente.*

*Com efeito, ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas retro, pagas aos segurados empregados em total afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teríamos que interpretar o artigo 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.*

*Afora as demais discussões a respeito da matéria, o certo é que nos termos do artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas pelo empregado ali elencadas, sendo defeso a interpretação de referida previsão legal extensivamente, de forma a incluir outras verbas, senão aquela (s) constante (s) da norma disciplinadora do "benefício" em comento, a pretexto de meras ilações desprovidas de qualquer amparo legal ou fático, sobretudo quando os pagamentos foram efetuados aos funcionários da empresa sem qualquer observância às normas legais.*

35 – Por sua vez a recorrente alega o seguinte:

*“Primeiramente, cumpre esclarecer que, conforme já mencionado no Recurso Voluntário, o programa de bolsa de estudos fornecido pela Recorrente aos seus empregados observa todos os limites legais para a sua exclusão da base de cálculo das*

*contribuições previdenciárias, nos termos expressos na alínea Y, do parágrafo 9o, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91, quais sejam:*

- (i) que os cursos de capacitação e qualificação oferecidos pela Recorrente estão diretamente vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, e;*
- (ii) que todos os empregados possuem acesso ao subsídio.*

*Ainda, ao contrário do que entendeu a Autoridade Fiscal, bem como a Turma Julgadora no acórdão recorrido, o fato de a Recorrente conceder o auxílio educação aos empregados que possuem um "tempo mínimo de casa" não significa afirmar que tal benefício não é estendido a todos os seus funcionários. Trata-se apenas de requisito para fruição do benefício, requisito que também se aplica à totalidade da população de empregados sem distinção."*

36 – No relatório fiscal de e-fls. 456/481 nessa parte a fiscalização indica o seguinte:

*"FATO GERADOR: BOLSA DE ESTUDOS*

*6.1. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados da empresa na forma de utilidade - Bolsa-Educação paga aos seus colaboradores -, cujos valores constituem os levantamentos discriminados a seguir, e estão indicados no campo "01 - SC Empreg/avulso" do Discriminativo Analítico de Débito - DAD - e no Relatório de Lançamentos, integrantes desta notificação.*

*(...) omissis*

*6.3. A Seara Alimentos disponibiliza bolsa-educação para cursos de 1º grau, cursos de Ensino Médio/Técnico e Superior para seus empregados, desde que cumpridas condições estabelecidas pela empresa.*

*6.4. O valor do subsídio da bolsa é de até 50% do valor das matrículas e mensalidades, pago na forma de reembolso, controlado pelo evento "531 - Auxílio" da folha de pagamento. A norma interna que disciplina a concessão do benefício consta no ANEXO VII deste relatório.*

*6.7. Como visto, é salário-de-contribuição "... os ganhos habituais sob a forma de utilidades...", conforme preceitua a lei. E que a própria lei do custeio da previdência social exclui da incidência da contribuição o valor relativo a plano educacional pago pela empresa desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.*

*6.8. A Seara Alimentos impõe condições para que os empregados sejam elegíveis ao recebimento da bolsa, como segue:*

- Para cursos de I o grau o colaborador pode ser incluído no programa a partir de 3 (três) meses de empresa;*
- Para cursos de Ensino Médio/Técnico e Superior, o colaborador poderá requerer a Bolsa-Educação a partir da data em que completar 06 (seis) meses de Empresa, contados a partir da data de sua admissão;*
- Em todos os casos a solicitação de bolsa deve respeitar o período estabelecido pelo Recursos Humanos.*

6.9. Dessa forma, a empresa não se enquadra na hipótese de isenção permitida pela lei, que exclui da tributação o benefício "desde que... todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo". Como a empresa estabelece condições para que seus empregados tenham acesso ao benefício, acaba restringindo sua concessão, de modo que nem todos os trabalhadores e dirigentes têm acesso ao mesmo.

6.10. Assim, o benefício fornecido pela empresa se traduz de fato em salário, sendo fato gerador de contribuição previdenciária e, portanto, passível de tributação."

37 – Essa. C. Turma já enfrentou em outros casos o mesmo assunto sendo que me filio ao entendimento que no caso não há a possibilidade de se ocorrer qualquer discriminação, mesmo que em relação a tempo de trabalho para o contribuinte se valer dessa norma, e no caso adoto com o razões de decidir a do Ac. 9202-008.339 j. 20/11/2019 Rel. I. Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, *verbis*:

*“Não obstante os substanciosos argumentos da ilustre Relatora, deles ousou dissentir no que concerne à isenção da contribuição previdenciária sobre os pagamentos a título de plano educacional e odontológico não extensíveis a todos os trabalhadores, independentemente do "tempo de casa".*

*Isto porque, as alíneas "q" e "t" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, com a redação dada à época dos fatos geradores, estipulavam que ambos os auxílios deveriam ser extensíveis a todos os empregados e dirigentes da empresa.*

*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;*

*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;*

*Nesse tema, entende a Relatora que a não extensão dos benefícios àqueles que ainda não completaram determinado tempo de trabalho na empresa não caracterizaria critério discriminatório, na medida em que todos que permanecem pelo prazo estipulado gozariam do benefício.*

*Há de se admitir que se analisada a situação dos empregados como se fosse um "filme" na empresa e partindo-se da premissa de que as regras eram as mesmas desde a criação da empresa ou desde a vigência dos dispositivos legais e que nenhum empregado teria sido desligado antes de o término do prazo mínimo, poder-se-ia chegar à conclusão que todos eles, em um dado*

*momento, não fizeram jus ao benefício e que, assim sendo, haveria uma igualdade material histórica ao longo de determinado período de tempo.*

*Ocorre que a aplicação da legislação tributária deve ser dar na data do fato gerador, mensurado/agrupados em determinado espaço de tempo, que, in casu, é mensal.*

*Com isso, as situações que envolvem os empregados devem ser consideradas como se uma fotografia fosse e não como um filme.*

*Pondo desta forma, parece-me inegável que a regra ajustada acaba potencializando, em determinada competência, a não extensão do benefício a todos os empregados e dirigentes da empresa, o que não deve ser relativizada com a afirmação de que " todos que permanecem pelo prazo estipulado gozariam do benefício". As regras poderiam, no máximo, presumir uma igualdade material, caso nenhum dos trabalhadores fosse ou tivesse sido demitido antes de o término do prazo de carência e desde que tais regras tivessem sido as mesmas desde o início, como dito acima.*

*Guardadas as devidas proporções e mutatis mutandi, equivaleria a afirmar que em determinada empresa, onde, nos mesmos cargos, os homens recebem o dobro do que recebem as mulheres não haveria discriminação, na medida em que todas as mulheres receberiam a metade do que recebem os homens.*

*Evidentemente, a hipótese acima contém um ingrediente invariável no tempo (se homem ou se mulher), diferentemente do caso dos autos, mas bem traduz o equívoco em se segmentar determinado universo, seja lá qual for o critério adotado, como pretexto de demonstrar, a todo custo, uma igualdade exigida pela lei, quando na realidade está nas mãos da empresa a manipulação dessa condição.*

*Nessa perspectiva e à luz do que dispõe o artigo 111 do CTN, VOTO por NEGAR provimento ao recurso."*

38 – Portanto, nego provimento ao recurso nessa parte.

### **Inexistência de infração - Plano de saúde**

39 – Nesse tópico, a decisão recorrida utilizou-se dos mesmos fundamentos da matéria anterior já destacada para a manutenção do lançamento, sendo que no caso o contribuinte alega em razões o seguinte:

*"No tocante à presente rubrica, a Turma Julgadora consignou no acórdão recorrido que a Recorrente não teria cumprido a condição para a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os planos de saúde por ela oferecidos aos seus empregados pois, a seu ver, não teriam sido estendidos a todos os empregados, bem como que seria pago aos dependentes destes. Veja-se:*

*"d) Plano de Saúde - consoante se positiva das informações e documentos constantes dos autos, a empresa pagou planos de saúde a parte dos funcionários (dependendo do tempo de serviço) e dependentes, inobservando, por conseguinte, a alínea V, do artigo 28, §9º, supratranscrito;" (fl. 13 do acórdão recorrido)*

*(...) omissis*

*De fato, assim como nos casos decididos nos paradigmas, a exigência de um tempo mínimo para fruição do benefício não significa que ele não é oferecido a todos os empregados. Na verdade, tal requisito guarda total relação lógica com a concessão do benefício fiscal, no sentido de que sua utilização deve ser assegurada aos funcionários com maior vínculo com a empresa e com o sucesso de suas atividades. Dessa forma, as eventuais condições de isenção não devem se submeter à uma restrição excessivamente rigorosa advinda da literalidade da norma sob pena de negarmos a finalidade do dispositivo.*

*Além do mais, quanto à extensão do benefício aos dependentes, fato é que o art. 28, §9º, q, da Lei n. 8.212/1991, não limita que o plano de saúde deva limitar-se apenas à*

*pessoa funcionário ou dirigente da empresa, mas que deve ser oferecido a todos os seus colaboradores. Logo, também conforme decidido nos paradigmas, o entendimento recorrido não merece prosperar.”*

40 – No relatório fiscal a acusação fiscal diz o seguinte:

*“FATO GERADOR: PLANO DE SAÚDE*

*8.1. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados da empresa na forma de utilidade — Plano de Saúde pago aos empregados e seus dependentes -, cujos valores estão indicados no campo "01-SC Empreg/avulso" do Discriminativo Analítico de Débito - DAD - e no Relatório de Lançamentos, integrantes desta notificação.*

*8.2. A Seara Alimentos mantém diversos planos de assistência médica para seus empregados e dependentes, conforme definido na norma interna da empresa que disciplina a concessão deste benefício (ANEXO XI deste relatório). Também de acordo com esta mesma norma, parte do custo do plano é arcado pela empresa, cabendo ao empregado apenas o desconto em folha de uma participação em razão da utilização do plano - Planos pós-pagos: estão inclusos nesta modalidade os convênios com as UNIMED da Federação de Santa Catarina, de Dourados/MS, de Sidrolândia/MS e de Nuporanga/SP.*

*8.3. Ainda, na modalidade de Planos pré-pagos (mensalidades fixas) a empresa mantém plano de assistência médica contratado com a Sul América Seguro Saúde S.A. e com a UNIPLAN da UNIMED, os quais também incluem empregados e seus dependentes.*

*(...) omissis*

*8.7. Portanto, a lei do custeio da previdência social preceitua que é salário-de-contribuição "... os ganhos habituais sob a forma de utilidades...", bem como exclui da incidência da contribuição o valor pago pela empresa a título de assistência médica prestada, ainda que por convênio, com a condição de que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.*

*8.8. A empresa descumpra a condição para isenção da tributação, uma vez que o plano não é extensivo a todos os seus empregados — salário-utilidade tratado neste relatório sob o título de TITULARES - bem como, paga plano de saúde aos dependentes dos empregados, o que não está previsto como hipótese de isenção de contribuições previdenciárias — salário-utilidade tratado neste relatório sob o título de DEPENDENTES-, conforme detalhado a seguir:*

*8.9. Levantamentos relativos aos TITULARES*

*8.9.1. Consta na norma da empresa que disciplina o plano de saúde, as condições gerais para ingresso no plano:*

*"CONDIÇÕES GERAIS*

*2.1 INGRESSO NO PLANO UNIMED*

*- No ato da admissão, o colaborador deverá optar pelo convênio saúde, assinando a autorização para desconto em folha de pagamento (anexo I) obrigatoriamente, exceto quando já tiver outro plano de saúde semelhante ao da Unimed, mediante comprovação.*

- A utilização do colaborador no convênio saúde será no prazo mínimo de 90 dias e máximo de 120 dias e para os dependentes o prazo de 180 dias.

- A utilização deste benefício pelo colaborador iniciará a partir do 1º dia útil do mês subsequente da inclusão. E desde que esteja de posse da carteirinha de identificação e documento de identidade.

- Nota: Os procedimentos para inclusão dos titulares e dependentes junto a Unimed, será na data que atenda o prazo de utilização estabelecido.

- NOTA:

*Para a Filial de Dourados/MS, a inclusão no plano de saúde dos colaboradores e os dependentes, ocorrem a partir dos 365 dias, porém os mesmos têm assistência médica através do Ambulatório Médico e de convênios que a Filial mantém.*

*Para a Filial de Jaraguá do Sul, a inclusão no plano de saúde dos colaboradores é a partir dos 180 dias."*

8.9.2. Ao impor aos empregados recém-admitidos uma carência para pleitearem o benefício: para a filial de Dourados de "365 dias", para a filial de Jaraguá do Sul de "180 dias" e para as demais "prazo mínimo de 90 dias e máximo de 120 dias", a empresa diferencia-os de outros empregados que, a priori, possuem a mesma prerrogativa quanto ao gozo de um benefício. O efeito prático é que os empregados em condições de usufruírem do convênio saúde, adquirem um plus salarial em relação a seus pares exercentes das mesmas funções.

8.9.3. Ainda que a empresa seja livre para formulação de suas políticas de recursos humanos, não compete ao aplicador da lei interpretá-la de modo a limitar ou ampliar os direitos ou obrigações dos empregados ou empregadores. A legislação previdenciária não prevê exceção ao requisito de abrangência do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 24/07/91. Para que as liberalidades concedidas pela empresa não integrem o salário-de-contribuição, faz-se necessária a possibilidade de acesso às mesmas por todos os empregados e dirigentes da empresa patrocinadora.

8.9.4. Em decorrência da existência de tais condições para o recebimento do salário-utilidade, tais verbas não podem ser consideradas extensivas a todos os empregados, ficando, pois, sujeitas à incidência de contribuição previdenciária.

8.9.5. Há, pois, que se considerar as despesas da empresa com convênio saúde como salário-de-contribuição, uma vez que as utilidades fornecidas têm origem no contrato de trabalho e surgem em decorrência da prestação de serviços, representando um acréscimo no patrimônio do trabalhador."

41 – No caso entendo que deve ser mantida a decisão recorrida, como na matéria anterior, esse ponto já foi amplamente debatida por essa C. Turma sendo que no presente caso entendo pelo desprovimento do recurso, uma vez que é cediço que a concessão da assistência à saúde visa proporcionar ao segurado uma cobertura aos eventos inesperados no tocante à sua saúde, porém, ao assumir tal encargo, a empresa desonera o segurado deste custo.

42 - Se o faz em relação à totalidade dos funcionários e em igualdade de condições, sobrevém a norma de não incidência da alínea "q" do § 9º do artigo 28; se o faz em relação à totalidade de seus segurados mas com distinção de tratamentos, tal norma de não incidência não pode ser aplicada.

43 - No presente caso restou comprovado a eleição de um fator de *discrimem* que não respeita a universalidade na cobertura do benefício, havendo distinção entre aqueles segurados que tem direito ao benefício por serem recém contratados, tendo o direito ao benefício no mínimos após 90 (noventa dias) de vínculo de emprego, tendo filial com 360 (trezentos e sessenta dias) contendo discriminação até mesmo entre a matriz e filiais, portanto nesse ponto nego provimento ao recurso em relação aos segurados.

44 – Outrossim, quanto ao pagamento aos dependentes por falta de previsão legal autorizando a sua exclusão, adoto como razões de decidir o do voto no Ac. 9202-009.718 de 23/08/2021 Rel. I. Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, *verbis*:

*“Pois bem, é cediço que a incidência das contribuições previdenciárias tem regramento próprio, estabelecido pela Lei nº 8.212/1991, norma especial que afasta a incidência de outras de índole geral. E é o art. 28, inciso I, dessa norma que define o conceito de salário-decontribuição, base de cálculo da exação. Confira-se:*

*(...) omissis*

*É patente a abrangência do conceito, que inclui os “ganhos habituais sob a forma de utilidade”. Por outro lado, o mesmo artigo 28, no seu parágrafo 9º (na redação vigente à época dos fatos), relaciona as hipóteses de exclusão do conceito de salário de contribuição, dentre eles a alínea “q”, que trata especificamente dos gastos com assistência de saúde, matéria de que se cuida aqui. Vejamos:*

*(...) omissis*

*Note-se que a norma em nenhum momento se refere a assistência prestada aos dependentes. E se a norma não se refere aos dependentes, tratando-se de norma excepcional, não cabe ao intérprete incluí-los.*

*Contra o argumento de que é comum e natural que a assistência à saúde deva beneficiar também os dependentes, observo que, ao excluir do conceito de salário de contribuição os gastos com assistência a saúde, a norma não visa conceder um benefício assistencial ao empregado, que seria extensível a sua família, mas a propiciar meios de preservação da saúde do próprio empregado, em benefício do trabalho. E, nesse sentido, não se justifica a exclusão do conceito de salário-de-contribuição dos gastos com assistência a saúde dos dependentes, os quais figurariam como pagamento na forma de utilidades.*

*A situação, a meu juízo, se assemelha, nesse aspecto, ao fornecimento de bolsas de estudo, antes da alteração introduzida no art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 112.513, de 2.011. Ali, claramente se trata de capacitação para o trabalho, e aqui de preservação das condições físicas e de saúde para o trabalho.*

*Portanto, não há previsão legal expressa para se estender a exclusão do salário-decontribuição da parcela correspondente a gastos com assistência à saúde de dependentes, e a interpretação das normas envolvidas desautoriza o entendimento de que o benefício deveria ser estendido aos dependentes. Ao contrário, a meu juízo, o objetivo da norma é a preservação das condições de trabalho do próprio empregado.”*

45 – Portanto, nego provimento ao recurso nessa parte, inclusive.

## **Conclusão**

46 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e nego-lhe provimento e conheço do Recurso do contribuinte e no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso