



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.006585/2007-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.569 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de março de 2024  
**Recorrente** NORMATEL NORDESTE MATERIAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA PÚBLICA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/04/2006

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado as razões de fato e de direito que amparam lançamento fiscal lavrado em observância à legislação, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

IRREGULARIDADE NA PRORROGAÇÃO DE MPF. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. SÚMULA 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO 11%.

Empresa tomadora do serviço esta obrigada ao recolhimento da retenção de 11% incidente sobre as notas de prestação de serviço. Art. 31, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.711/98.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ASSISTÊNCIA À SAÚDE ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. DESNECESSIDADE DE OFERECIMENTO DE COBERTURA IGUAL. EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA.

Por serem as isenções literalmente interpretadas, nos termos do art. 111 do CTN, não há necessidade de ofertar todos os planos a todos os segurados, para o gozo da isenção prevista na al. “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, bastando que a cobertura dos planos abranja a totalidade dos dirigentes e empregados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os valores relativos à rubrica assistência médica, vencidos os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Alfredo Jorge Madeira Rosa que negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, João Ricardo Fahrion Nüske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1682 e ss) interposto contra decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (fls. 1661 e ss) que julgou improcedente a impugnação, relativa ao lançamento de contribuições previdenciárias.

### 1 - Retenções de 11% nos Serviços Tomados de Pessoas Jurídicas

Abaixo, foram relacionados os códigos de levantamento referente a cada empresa prestadora e os respectivos serviços tomados.

Levantamento	Empresa	Serviços
R01	Adrisan Ind. De Estrutura Metálica Ltda.	Loc.Caminhão Munk
R01	Adrisan Ind. De Estrutura Metálica Ltda.	Recibo de serv. Prestados de Construção Civil
R01	Adrisan Ind. De Estrutura Metálica Ltda.	Serv.Pinturas
R02	F.W.Construções	Serv. Escavações
R05	Qualidade e Desenvolvimento Ltda.	Calibração de relés
R06	Osasco Desentupidora e Detetizadora Ltda. -Me	Desobstrução e Raspagem Esgoto
R07	Copa engenharia Ltda.	Serv.Terraplenagem do City Gate
R08	Dutogás Serviços e Instalações	Instal. Gás
R09	Aval Projetos e Instalações Elétricas Ltda.	Instal. Elétricas
R10	EMM Soluções em Serviços e Comércio Ltda.	Serv. Instal. Elétricas
R11	G7 Colocação de Pisos e Revestimentos Ltda.	Colocação de carpete
R12	Papper Service -Publicidade Eventos e Serv. Terceirizados Ltda.	Distrib.de encartes em semáforos
R13	Sulbase -Sociedade Brasileira de Solda Elétrica Ltda.	Desmatamento área City Gate em Pecém
R14	Sonho Meu Serviços	Loc.de caminhão Munk
R16	Loquip Locação E Equipamentos Ltda.	Loc. de caminhão Munk
R19	Macel Manutenção Elétricas Ltda.	Instal.Elétricas
R20	Rocha e Soriano Construções e Montagens Ltda.	Pintura parede
R20	Rocha e Soriano Construções e Montagens Ltda.	Alvenaria e divisória
R20	Rocha e Soriano Construções e Montagens Ltda.	Pintura parede
R22	Atual Engenharia e Empreendimentos Ltda.	Execução de divisórias em blocos de gesso
R24	Enpecel	Const.rede elétrica
R25	IEC Instalações e Engenharia de Corrosão Ltda.	Serv. Prot. Catódica no gasoduto
R26	Ferralpi Ferros Alumínio E Peças Inox Ltda.	Impermeabilização
R26	Ferralpi Ferros Alumínio E Peças Inox Ltda.	Alvenaria
R26	Ferralpi Ferros Alumínio E Peças Inox Ltda.	Pintura, pisos
R27	Cell Elétrica -Laurindo e César Ltda.	Instal. Elétricas
R28	Primare Engenharia Ltda.	Instal.ar condicionado
R30	Construtora Pacheco Ltda.	Obra na base estabilizadora

2 - Assistência Médica - Remuneração in natura paga na forma de Plano de Saúde a segurados empregados, não estendida à totalidade dos funcionários e dirigentes da empresa - Lei 8.212/91 com alterações da lei 9.528/97 em seu artigo 28, na alínea 'g' do parágrafo 9º.

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas, e manteve a autuação:

#### DO LANÇAMENTO

Trata-se de crédito lançado em ação fiscal contra a Empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal de fl. 178 a 185, refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social e a outras entidades a cargo da Empresa, bem como as devidas pelos

segurados a seu serviço, não descontadas, abrangendo as competências entre o período de janeiro de 2001 a abril de 2006, incluindo o 13º salário do período.

Os fatos geradores foram:

- os valores de 11% sobre as notas fiscais de serviços tomados por pessoas jurídicas, não retidos de acordo com as normas vigentes.
- as remunerações pagas na forma de Plano de Saúde a segurados empregados, em desconformidade com o disposto na Lei nº 8.212/91, artigo 28, § 9º, alínea "q\*", dividida conforme segue:
- HAPVIDA. Os valores foram apurados com base em Relatórios de Usuários, onde constam os valores dos benefícios de cada empregado.

Foram considerados como salário de contribuição os valores dos benefícios dos empregados que não sofreram desconto em folha.

- UNIMED. Os valores foram apurados com base em Relatórios de Usuários, os quais, ao serem confrontados com as folhas de pagamento, permitiram concluir que para alguns funcionários, sócios e outros contribuintes individuais, não foram descontados quaisquer valores referentes a tais verbas, diferentemente dos demais segurados.
- MICROMED. Os valores foram apurados com base nas notas fiscais emitidas pela empresa Micromed, deduzindo os valores obtidos no relatório "Eventos/Contabilidade Sabin Saúde", no qual constam descontos relacionados a esta verba incorridos por alguns funcionários.
- ASM - ASSISTÊNCIA MÉDICA.

SÃO LUCAS. Os valores foram apurados com base nas notas fiscais emitidas pela empresa Associação Médica São Lucas, deduzindo os valores obtidos no relatório "Eventos/Contabilidade Plame Médica RJ, no qual constam descontos relacionados a esta verba incorridos por alguns funcionários.

POLICLIN S/A. Os valores foram apurados com base nas notas fiscais emitidas pela empresa Policlín S/A Serviços Médicos Hospitalares, sem que tenha havido qualquer dedução, posto que não houve desconto dos seus usuários, sendo o ônus arcado integralmente pela Empresa.

Foram anexadas cópias de documentos que comprovam os fatos geradores aqui apurados.

As retenções de 11% sofridas quando das prestações de serviços, bem como os recolhimentos relacionados às contribuições devidas foram deduzidos do débito contido nesta NFDL.

#### DA IMPUGNAÇÃO.

O sujeito passivo ingressou com Defesa alegando, em síntese, o que se segue:

#### DA AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DO "DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO"

Apesar de haverem sido emitidos diversos Mandados de Procedimento Fiscal Complementares - MPF-C, não foi obedecido o disposto na Instrução Normativa SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, em seu artigo 587, §§ 1º e 6º, ou seja, não foi fornecido ao sujeito passivo o "Demonstrativo de Emissão e Prorrogação", quando do primeiro ato de ofício praticado após cada prorrogação. Diante dessa irregularidade formal, é nulo o ato praticado, bem como a própria ação fiscal, o que desde logo se requer.

#### DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Não foram claramente identificados os elementos essenciais à constituição do pretensão crédito tributário, especialmente no tocante à base de cálculo das contribuições exigidas.

Parte dos valores refere-se a verbas não salariais, pagas a título de assistência médica, por exigência de contratos de prestação de serviço com órgãos públicos (documentos em anexo). Neste caso, a assistência médica paga à totalidade dos empregados que prestaram serviços à Petrobrás e à Justiça Federal encontra-se de acordo com o previsto na Lei n.º 8.212/91, artigo 28, § 9º, alínea "q\*".

Ainda que não fosse considerada de natureza indenizatória, o cálculo da contribuição não estaria correto, visto que não se deduziu a co-participação dos empregados prevista nos contratos, bem como por já haver incidido a contribuição de 15% sobre os serviços prestados pela Unimed, exigido em outro débito. Neste último caso, por o valor já ter sido tributado, estaria a administração desobedecendo aos princípios da moralidade, da não cumulatividade e da não utilização do tributo com efeito de confisco.

O lançamento se encontra passível de nulidade devido ao fato de as contribuições terem sido calculadas sobre o montante correspondente à assistência médica, sem a dedução de até 25% referente à participação dos empregados. Esse motivo impossibilita que se identifiquem as bases de cálculo com clareza, repercutindo em supostas diferenças existentes no cálculo das contribuições previdenciárias

Na contestação foram descritas cláusulas de contratos com a Petrobrás onde consta que a participação do empregado está sujeita ao limite de 25% do valor pago à operadora do Plano de Saúde. Foi descrita, também, cláusula de um contrato com a Justiça Federal que estabelece o fornecimento de plano de assistência médica.

O Auditor Notificante deixou ainda de considerar que a Defendente tem contrato com a Unimed para todos os seus funcionários (documento em anexo), cabendo a estes optarem por aderir ou não ao plano, fato este que descaracteriza a habitualidade, não configurando assim verba da natureza salarial.

#### DA NÃO INDICAÇÃO DOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS A SERVIÇO DA IMPUGNANTE

Ao apurar as contribuições supostamente devidas relativas às retenções feitas pela Empresa em decorrência da prestação de serviço realizada por contribuintes individuais, não foi elaborada relação destes, que é imprescindível para se identificar a base de cálculo utilizada. A imprecisão desta base afronta o princípio da ampla defesa e enseja a nulidade desta NELD.

Os requisitos clareza e precisão dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, são protegidos pelo artigo 37 da Lei 8.212/91, pelo artigo 243 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, bem como pelo artigo 661 da IN MPS/SRP n.º 03/2005. Deste modo, a falta de clareza quanto à base de cálculo implica na impossibilidade de se apurar precisamente a importância pretendida. Por este valor se tratar de elemento essencial de validade, impõe-se a nulidade deste débito.

Tem-se, portanto, que a ausência dos requisitos essenciais da Notificação culmina com a nulidade do processo, por se estar cerceando o direito à defesa do contribuinte.

#### DO CARÁTER INDENIZATÓRIO DOS VALORES RELATIVOS À ASSISTÊNCIA MÉDICA

Em obediência à Lei n.º 8.666/93, não seria permitido à Empresa cotar valores relativos a contribuições previdenciárias não previstas em Edital, sendo que este indica que as

referidas contribuições incidem apenas sobre a mão-de-obra, restando a assistência médica fora desta incorrência.

Observe-se que os referidos contratos foram fielmente executados pela Impugnante, inclusive quanto às retenções relacionadas às contribuições previdenciárias. Caso assim não fosse, deveria a Administração ter retido os respectivos valores sob pena de ficar responsabilmente solidária à dívida.

A disponibilização de assistência médica quanto à prestação de serviços para os órgãos públicos foi estendida a todos os funcionários respectivos por imposição contratual, ficando amparada pelo disposto na Lei n.º 8.212/91, artigo 28, § 9º, alínea "q\*".

Trata-se de verba de caráter não habitual e indenizatório, por isso não figura entre as hipóteses de incidência previstas no inciso I do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91. De forma genérica, estaria ainda albergada pelo item "7" da alínea "e" do parágrafo 9º do mesmo artigo, o qual exclui do salário de contribuição os abonos expressamente desvinculados do salário.

Este abono não se trata de retribuição pelo trabalho, tanto que não se incorpora ao salário para quaisquer efeitos trabalhistas.

Não se queira alegar que o citado § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 seja exaustivo, posto existir a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI n.º 1.659-6 em sentido diverso.

Seguindo a linha de pensamento de que as verbas indenizatórias e ressarcitórias não integram o salário de contribuição, transcreve-se a doutrina do ilustre Wladimir Novaes Martínez concordante com a jurisprudência pátria, também colacionada.

Tanto a legislação trabalhista quanto o RPS não consideram a assistência médica como salário. Nesse sentido, colacionou-se jurisprudência com entendimento de que a assistência médica oferecida a funcionários não integra o salário para efeito de incidência da contribuição previdenciária

Ante o exposto, resta provada a invalidade jurídica da presente NFLD.

#### DO PEDIDO DE PERÍCIA

Ressalte-se que o lançamento fiscal não deve ser baseado apenas em dados que não constatarem de forma clara a verdade material. Ao invés disso, deve fundar-se em provas efetivas, consultando arquivos e requerendo documentos do contribuinte, de modo a obedecer aos princípios que regem a Administração Pública.

Neste caso, dever-se-ia levar em consideração toda a documentação relativa aos contratos com os órgãos públicos a fim de se verificar o efetivamente ocorrido, mormente pelo fato de a impugnante não haver suportado a totalidade dos valores referentes aos planos de saúde.

Desta forma, para que se esclareça a verdade material e de modo a não confrontar os princípios da legalidade e ampla defesa, é necessária realização de diligência e perícia requeridas nos moldes da Portaria MPS 520/2004, bem como solicita-se a juntada posterior de documentos necessários à ampla via probatória.

Indicam-se os seguintes quesitos para a perícia:

- Foi apresentado para a Empresa o DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO' previsto no artigo 587, §§1º E 6º da Instrução

Normativa SRP n.º 03, de 14 de julho de 2005?

- Quanto aos planos de assistência médica contratados com os Órgãos Públicos (Petrobrás e Justiça Federal/CE), a participação de 25% paga pelos empregados foi deduzida da base de cálculo das contribuições previdenciárias?
- Foi comprovada a habitualidade em relação à assistência médica de modo a torná-la passível de incidência de contribuição previdenciária, conforme preceitua a jurisprudência pátria?

Indica-se o Sr. Francisco José Evaristo Sampaio como assistente pericial.

#### DO PEDIDO

Ante ao exposto, requer-se a nulidade desta NFLD pela falta de liquidez do crédito ora cobrado. Quanto ao mérito, pretende seja considerado o débito improcedente. Requesta ainda, sejam efetuadas diligências junto às operadoras de plano de saúde em questão, de modo a se obterem os valores das despesas efetuadas pelos empregados a estas vinculados, para que se deduzam tais valores da base de cálculo apurada.

O Colegiado de 1ª Instância examinou as alegações da defesa e manteve a autuação, em R. Acórdão com as ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/04/2006

NULIDADE. NÃO CABIMENTO.

A Administração não deve anular seus atos senão quando estes estiverem eivados de vício insanável.

BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA.

O bis in idem é constatado quando há uma dupla incidência de um mesmo tributo sobre o mesmo fato gerador, fato não ocorrido nesta Notificação.

ASSISTÊNCIA MÉDICA PAGA EM DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

A assistência médica não integra o salário-de-contribuição apenas quando é paga de acordo com alínea "q" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº

8.212/91.

RETENÇÃO DE 11%

A Empresa é obrigada a reter onze por cento do valor da nota fiscal quando contratar serviços mediante cessão de mão-de-obra, conforme o disposto no artigo 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.

SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.

A solidariedade só pode ser admitida quando determinada por lei, caso não vislumbrado neste débito.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO

Não cabe a realização de perícia ou diligência quando não forem imprescindíveis ao julgamento, nos termos do artigo 11 da Portaria RFB n.º 10.875/07.

#### Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de 1ª Instância em 20/02/2009 sexta-feira antes do carnaval (fls. 1677), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 25/03/2009 (1682 e ss), insurgindo-se contra a decisão de 1ª Instância ao fundamento de que:

1 – o lançamento é nulo, na medida em que parte dos valores lançados refere-se a verbas não salariais, concernentes à assistência saúde;

2 – o lançamento é nulo, por vício na base de cálculo, na medida em que não foram descontados os valores de co-participação;

3 – o lançamento é nulo por falta de prorrogação do prazo concedido à fiscalização;

4 – o lançamento é nulo em razão da não indicação dos contribuintes individuais a serviço do Recorrente, em afronta à ampla defesa;

5 – os valores pagos à título de assistência médica tem cunho indenizatório, e portanto não ensejam a incidência tributária;

Com efeito, se a postulante por ter sido declarada vencedora do torneio licitatório foi obrigada a cumprir o que preceituava o Edital e por força de exigência contida nos contratos de prestação de serviços firmado com órgãos públicos teve que incluir no valor de seu custo o montante referente a assistência médica, oferecida para a totalidade dos funcionários contratados para aquela prestação de serviços, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre referidos valores, tendo em vista que:

- Trata-se de um custo objeto de imposição contratual o qual a empresa foi obrigada a oferecer aos funcionários contratados para a perfectibilização de serviço prestado a órgão público, o montante relativo a assistência médica;

- O art. 28, § 9º, letra 'q', da Lei n.º 8.212/91, preceitua expressamente que a assistência médica não integra o salário-de-contribuição para os fins de cálculo das contribuições previdenciárias, se a cobertura abranger a totalidade dos funcionários, conforme ocorreu no presente caso em que todos os funcionários contratados para a prestação do serviço com órgãos públicos objeto da presente NFLD, foram beneficiados com o abono referente a assistência médica, fato esse reconhecido pelo próprio Agente Fiscal;

- Além da assistência médica abranger todos os funcionários contratados para a prestação do serviço com órgãos públicos (DOC. 03), a postulante tem contrato com a Unimed para todos os seus funcionários (DOC. 05), os quais podem utilizá-lo ou não, não se configurando desta forma verba de natureza salarial, na medida em que não é habitual, pois o empregado pode não vir a utilizar;

- O montante pago aos funcionários correspondente a assistência médica, configura na realidade um abono desvinculado ao salário e que não pode servir de base de cálculo à incidência de contribuição previdenciária por possuir nítido caráter indenizatório, daí porque não configurada a hipótese de incidência prevista no inciso I do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91.

Notoriamente, vale ainda destacar que os abonos expressamente desvinculados do salário não integram o salário de contribuição, conforme determina a Lei n.º 8.212/91, senão vejamos:

Pleiteia a conversão do julgamento em diligência/perícia. Formulou quesitos e indicou assistente técnico.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

## **Voto**

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo e preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

### **Das nulidades**

Antes de examinar as teses trazidas pela defesa, impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

#### Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

#### Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da ideia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

No mesmo sentido, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa M. Lopez (Processo Administrativo Federal Comentado, Dialética, São Paulo, 2002, pp. 413, 426) afirmam que “*é inútil, do ponto de vista prático, anular-se ou decretar a nulidade de um ato, não tendo havido prejuízo da parte*”. E, ao examinar este dispositivo do Decreto 70.235/72, continuam:

“É preciso (...) examinar, no caso concreto, se o vício defensivo prejudica a ampla defesa como um todo, ou não. Para Ada Pellegrini Grinover (na obra citada), “há nulidade absoluta quando for afetada a defesa como um todo; nulidade relativa com prova de prejuízo (para a defesa) quando o vício do ato defensivo não tiver esta consequência”. Neste caso, o vício pode ser sanado. Segundo a autora, “o vício ou inexistência do ato defensivo pode não levar, como consequência necessária, à vulneração do direito de defesa, em sua inteireza, dependendo a declaração de nulidade da demonstração do prejuízo à atividade defensiva como um todo.”(p 425).

### **Da fase oficiosa do Procedimento Fiscal.**

É de se observar que o procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Como, ainda, não há processo instaurado, mas tão-somente procedimento, não cabe falar em direito de defesa.

Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório ou direito à ampla defesa e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal pode valer-se de algumas peças processuais inclusive provas decorrentes de compartilhamento das investigações em outro processo administrativo fiscal, e sobrepor-las, sem que com isso advenha qualquer irregularidade ou nulidade ao feito.

Soma-se a isso, o entendimento sumulado do CARF:

Súmula CARF nº 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Feitas estas digressões doutrinárias, vejamos.

O Recorrente alega que não houve expedição do MPF-C o que tornaria nulo o procedimento fiscal.

Equivoca-se o Recorrente.

A peça impugnatória demonstra que o Recorrente bem pode compreender o lançamento em todos os seus contornos, e a robusta impugnação afasta, por si só, ofensa à ampla defesa, demonstrada a ausência de prejuízo.

Como bem assinalou o Colegiado de Piso:

O 'DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO' é apenas um relatório que faz elenco do MPF emitido e suas prorrogações, de maneira que o contribuinte tenha

ciência da existência de todos estes documentos. Deste modo, resta verificar se a Impugnante teve ciência de todos os MPF no transcurso do procedimento fiscal.

Pode ser observado nas folhas 161 a 167 dos autos, que os MPF encontram-se na sequência de suas emissões. Tal fato é facilmente comprovado pela numeração constante dos respectivos cabeçalhos. Quando se trata de MPF complementar, o número da fiscalização vem acompanhado da letra 'C' e do número de MPF complementares emitidos. Vê-se, portanto, que foram emitidos MPF e 6 (seis) MPF complementares, todos devidamente cientificados ao sujeito passivo.

Ao tratar da nulidade, a Portaria RFB n.º 10.875, de 16/08/2007, que disciplina o processo administrativo fiscal relativo às contribuições sociais de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007, estabelece que:

*Art. 27. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;*

*Art. 28 As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo 27 não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa ou quando não influírem na solução do litígio.*

Assim, é patente que a não apresentação ao sujeito passivo do 'DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO não é motivo para a anulação do presente processo. Mais ainda: aduz-se do artigo 28 transcrito que a não apresentação do Demonstrativo em questão é falta que sequer necessita ser sanada, já que não influi na solução do litígio, bem como ficou provado que não houve prejuízo ao sujeito passivo.

Quanto aos elementos do crédito tributário, estão indicados nos autos todos os requisitos previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, visto encontrarem-se delineados no presente lançamento os fatos geradores, a demonstração da respectiva matéria tributável, o cálculo do montante devido, a correta identificação da Notificada, bem como a multa aplicada, entre outros elementos.

Correta a R. Decisão proferida pelo Colegiado de Piso.

Soma-se, entendimento sumulado neste Conselho, no sentido de que:

Súmula CARF n.º 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Também, como bem afirmou o Acórdão recorrido a nulidade apontada pela não indicação dos contribuintes individuais a serviço do Recorrente, em afronta à ampla defesa merece ser afastada.

Primeiramente, o lançamento descreveu as infrações abaixo:

- Retenção de 11% nos serviços tomados de pessoa jurídicas e

- Remuneração in natura paga na forma de Plano de Saúde a segurados empregados, não estendida à totalidade dos funcionários e dirigentes da empresa

O Discriminativo Analítico de Débito – DAD, seguido do DSD – Discriminativo Sintético, RL-Relatório de Lançamentos, RDA – Relatório de Documentos Apresentados, RADA- Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, FLD – Fundamentos Legais do Débito, e Relatório de Lançamento de Débito, este a fls. 179 e ss, descreve com pormenores as infrações cometidas, base de cálculo, período e alíquotas.

Tanto isso é verdade que o Recorrente apresentou vasta defesa, o que afasta, por si só, alegação de ofensa à ampla defesa.

Assim, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração ou do Acórdão recorrido.

As demais alegações de nulidade são, de fato meritórias, e serão examinadas juntamente com o mérito:

1 – o lançamento é nulo, na medida em que parte dos valores lançados referem-se a verbas não salariais, concernentes à assistência saúde;

2 – o lançamento é nulo, por vício na base de cálculo, na medida em que não foram descontados os valores de co-participação;

### **Do Mérito**

O Recurso apresentado traz linhas de defesa:

- O caráter indenizatório dos valores pagos por assistência médica,
- A falta de desconto dos valores de co-participação,
- Não indicação dos contribuintes individuais a seu serviço, relativamente à falta de retenção dos 11%.

Extrai-se do Relato fiscal duas práticas infratoras cometidas pelo Recorrente no período de apuração:

1 - Retenções de 11% nos Serviços Tomados de Pessoas Jurídicas

3.1.1 - Os levantamentos referentes a este fato gerador compreendem valores que deixaram de ser retidos e repassados à Previdência Social quando do pagamento das notas fiscais que acobertaram estes serviços (Art. 31 da lei 8.212/91 e Art. 219 do Decreto 3.048/99). A falta de retenção dos valores mencionados é de responsabilidade da empresa tomadora, e a repercussão diante desta obrigação é prevista no artigo 216 § 50, do decreto 3.048/99.

(...)

3.1.2 - Os serviços sujeitos a esta obrigação estão previstos no Decreto 3.048/99, Art. 219 §2º, e quando constatados nas notas fiscais, faturas, recibos ou na escrituração contábil da empresa, sem o respectivo recolhimento da retenção, foram lançados com base nestes documentos.

3.1.3 - A empresa fiscalizada não apresentou, quando intimada por termo próprio, os contratos referentes aos serviços, exceto o da Copa Engenharia Ltda- levantamento R07, no qual foi considerado 15 % - Ser. de Terraplenagem, e por este motivo nos outros levantamentos tiveram seus valores considerados em 100% para fins de base de cálculo na aplicação do percentual de 11%. A apresentação do contrato é necessária para constatação da previsão/discriminação dos valores de materiais e equipamentos, sendo esta uma condição necessária na dedução destas verbas do valor total da nota fiscal (Arts 149 a 151 Instrução Normativa 03/2005 Secretaria da Receita Previdenciária)

Abaixo, foram relacionados os códigos de levantamento referente a cada empresa prestadora e os respectivos serviços tomados

Levantamento	Empresa	Serviços
R01	Adrisan Ind. De Estrutura Metálica Ltda.	Loc.Caminhão Munk
R01	Adrisan Ind. De Estrutura Metálica Ltda.	Recibo de serv. Prestados de Construção Civil
R01	Adrisan Ind. De Estrutura Metálica Ltda.	Serv.Pinturas
R02	F.W.Construções	Serv. Escavações
R05	Qualidade e Desenvolvimento Ltda.	Calibração de relés
R06	Osasco Desentupidora e Detetizadora Ltda. -Me	Desobstrução e Raspagem Esgoto
R07	Copa engenharia Ltda.	Serv.Terraplenagem do City Gate
R08	Dutogás Serviços e Instalações	Instal. Gás
R09	Aval Projetos e Instalações Elétricas Ltda.	Instal. Elétricas
R10	EMM Soluções em Serviços e Comércio Ltda.	Serv. Instal. Elétricas
R11	G7 Colocação de Pisos e Revestimentos Ltda.	Colocação de carpete
R12	Papper Service -Publicidade Eventos e Serv. Terceirizados Ltda.	Distrib.de encartes em semáforos
R13	Sulbase -Sociedade Brasileira de Solda Elétrica Ltda.	Desmatamento área City Gate em Pecém
R14	Sonho Meu Serviços	Loc.de caminhão Munk
R16	Loquip Locação E Equipamentos Ltda.	Loc. de caminhão Munk
R19	Macei Manutenção Elétricas Ltda.	Instal.Elétricas
R20	Rocha e Soriano Construções e Montagens Ltda.	Pintura parede
R20	Rocha e Soriano Construções e Montagens Ltda.	Alvenaria e divisória
R20	Rocha e Soriano Construções e Montagens Ltda.	Pintura parede
R22	Atual Engenharia e Empreendimentos Ltda.	Execução de divisórias em blocos de gesso
R24	Enpecel	Const.rede elétrica
R25	IEC Instalações e Engenharia de Corrosão Ltda.	Serv. Prot. Catódica no gasoduto
R26	Ferralpi Ferros Alumínio E Peças Inox Ltda.	Impermeabilização
R26	Ferralpi Ferros Alumínio E Peças Inox Ltda.	Alvenaria
R26	Ferralpi Ferros Alumínio E Peças Inox Ltda.	Pintura, pisos
R27	Cell Elétrica -Laurindo e César Ltda.	Instal. Elétricas
R28	Primare Engenharia Ltda.	Instal.ar condicionado
R30	Construtora Pacheco Ltda.	Obra na base estabilizadora

Relativamente ao tema, o Colegiado de Piso assinalou que:

Foram demonstradas com clareza todas as bases de cálculo relativas às retenções que deveriam ter sido efetuadas pela Defendente. No Relatório de Lançamentos se identificam: os valores utilizados como base para o cálculo da retenção, as notas fiscais de onde foram obtidos tais valores e os Levantamentos, os quais indicam a empresa prestadora. Este procedimento encontra-se albergado pelo Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, em seu artigo 219 e § 5º do artigo 216

(...)

Destaque-se que a retenção deve ser efetuada sobre os valores informados nas notas fiscais pelo prestador de serviços e que caso o prestador tenha se equivocado quanto ao valor real da mão de obra, não poderá ser o tomador responsabilizado por este fato.

De acordo com a auditoria fiscal, o Recorrente não procedeu ao recolhimento da contribuição de 11%, nos serviços tomados de pessoas jurídicas. O Recorrente nada apresentou que pudesse afastar a conclusão fiscal e o lançamento.

Correta, portanto, a autuação neste aspecto.

Neste sentido, o Acórdão 2202-009.565, de relatoria da Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, de 01/02/2023, que traz a ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

(...)

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELA RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL OU DA FATURA.

Constitui fato gerador de contribuições sociais as remunerações de segurados empregados de empresas contratadas para prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, sujeitos à retenção, nos termos do art. 31 da Lei 8.212/91 c/c art. 219 do Decreto 3.048/99.

O art. 31 da Lei nº 8.212/1991 impõe ao tomador de serviços a obrigação exclusiva de reter e recolher o valor correspondente a 11% sobre o montante pago ao cedente da mão de obra.

A segunda infração descrita no relato fiscal diz respeito a remuneração *in natura* paga na forma de Plano de Saúde a segurados empregados, não estendida à totalidade dos funcionários e dirigentes da empresa.

A Autoridade Autuante assinala que:

3.2.2 - A empresa paga esta verba em flagrante descumprimento da condição necessária para que a mesma não componha o salário de contribuição, o fato é evidenciado quando da análise conjugada dos relatórios de usuários dos planos e os relatórios de descontos em folha de pagamento, no confronto dos dados fica caracterizado que o benefício não é estendido a todos empregados e dirigentes.

Quando verificadas as folhas de pagamentos dos funcionários, constatou-se que a maioria dos empregados têm descontados em seus contracheques os valores referentes aos planos de saúde, enquanto os funcionários alocados nos contratantes - Petrobrás e Justiça Federal/CE, além de alguns segurados da Administração, têm o benefício suportado em sua totalidade pela empresa, não sofrendo nenhuma dedução.

Estes fatos geradores foram divididos em cinco levantamentos distintos, conforme o plano de saúde, já que a apuração da base de cálculo obedeceu às peculiaridades de cada um, como veremos a seguir:

3.2.2.1 - HAP - PLANO DE SAÚDE HAPVIDA.

Os valores foram obtidos com base em Relatórios de Usuários, anexos às notas fiscais emitidas pela empresa HAPVIDA (Operadora do Plano de Saúde), onde é descrito o valor do benefício de cada empregado. Foi constatado em folha de pagamentos que alguns dos funcionários desta relação não sofreram o desconto desta verba em contracheque, e desta forma, deviam ter integrado o Salário de Contribuição

Foram anexadas cópias das notas fiscais e relatórios de usuários do plano, de onde foram extraídos somente 41 os valores dos benefícios dos empregados que não sofreram desconto em folha. Também foram anexadas cópias por amostragem do relatório "Eventos/Contabilidade - Hapvida", onde estão relacionados os valores e funcionários da empresa que tiveram desconto em contracheque desta rubrica, servindo assim como base de dados para confirmação deste raciocínio, ou seja, quando constatado algum empregado que conste do Relatório de Usuário e não esteja contemplado no Relatório de Eventos/Contabilidade Hapvida, o valor e o nome do segurado foi inserido no Relatório de Lançamentos – RL para que fossem oferecidos à tributação de todas as Contribuições Sociais.

#### 3.2.2.2- UNI - Unimed

Os valores foram obtidos com base nos relatórios de beneficiários anexos às notas fiscais emitidas pela empresa UNIMED (cópias anexas), em confronto com as folhas de pagamentos, onde se percebeu que alguns dos funcionários, sócios e outros contribuintes individuais, não sofreram o desconto destes valores, desta forma foram lançados sob este código de levantamento, a título de Salário de Contribuição para a cobrança de todas as contribuições incidentes.

#### 3.2.2.3 – MIC –Micromed

Os valores foram obtidos com base nas notas fiscais emitidas pela empresa Micromed (Operadora do Plano de Saúde) e o relatório Eventos/Contabilidade "Sabin Saúde", onde ficou constatado que alguns dos funcionários sofrem o desconto desta verba em seus contracheques, e por este motivo foram subtraídas do total do valor das notas fiscais para o lançamento e conseqüente cálculo das contribuições.

Anexou-se cópias das notas fiscais da empresa operadora do plano de saúde, do relatório de eventos/contabilidade, e também da folha de pagamento dos funcionários da obra que foram beneficiados por esta verba, valendo ressaltar que este documento tem caráter ilustrativo já que não faz menção ao benefício auferido por cada um dos empregados.

#### 3.2.2.4 - ASM - Assistência Médica

Neste código de levantamento constam lançamentos referentes a dois planos de saúde diferentes; a Assistência Médica São Lucas, e Policlín S/A Serviços Médicos.

##### 3.2.2.4.1 - São Lucas

Os valores foram obtidos com base nas notas fiscais emitidas pela empresa Associação Médica São Lucas (Operadora do Plano de Saúde) e o relatório "Eventos/Contabilidade Plame Médica R3", onde ficou constatado que alguns dos funcionários sofrem a dedução desta verba e por este motivo foram subtraídas do total das notas fiscais para a obtenção do salário de contribuição referente a este fato gerador.

Anexou-se cópias das notas fiscais da empresa operadora do plano de saúde, o relatório de Eventos/Contabilidade, e também a folha de pagamento dos funcionários da obra que foram beneficiados por esta verba, valendo ressaltar que este documento tem caráter ilustrativo já que não faz menção ao benefício auferido por cada um dos empregados.

##### 3.2.2.4.2 - Policlín S/A

Os valores foram obtidos com base nas notas fiscais emitidas pela empresa Policlín S/A Serv. Médicos Hospitalares (Operadora do Plano de Saúde), já que os usuários do plano em sua totalidade não sofreram descontos, pois não existe "Eventos/Contabilidade para a Policlín S/A", sendo o ônus total para a empresa.

3.2.3 - Anexou-se cópias das notas fiscais da empresa operadora do plano de saúde, e também a folha de pagamento dos funcionários da obra que foram beneficiados por esta verba, valendo ressaltar que este documento tem caráter ilustrativo já que não faz menção ao benefício auferido por cada um dos empregados.

#### 4- DOS CRÉDITOS DO CONTRIBUINTE E APURAÇÃO DO DÉBITO

4.1 Todas as retenções de 11% sofridas na prestação de serviços, e os recolhimentos efetuados pelos contribuintes relacionados às contribuições devidas foram deduzidos do total do débito nesta NFLD. A apuração do débito é descrita no relatório DAD - Discriminativo Analítico do Débito, onde fica demonstrado o confronto entre as contribuições calculadas a partir dos fatos geradores relacionados no RL e os créditos do contribuinte. Os créditos do contribuinte constam do relatório RDA - Relatório de Documentos Apresentados, sendo que os recolhimentos são representados pelo código GPS, já as retenções sofridas são visualizadas como DNF neste relatório, e foram apuradas com base nos destaques em nota fiscal e sua respectiva contabilização

Examinando a instrução, o Colegiado de Piso assinalou que:

Está correta a Empresa quando diz que a assistência médica paga de acordo com a Lei nº 8.212/91, artigo 28, § 9º, alínea "q", não integra o salário-de-contribuição.

(...)

No entanto, quando o dispositivo transcrito dispõe que a cobertura deve abranger a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, deve esta cobertura ser equitativa, não se podendo utilizar critérios de discriminação ou privilégio, onde alguns segurados arquem com parte do valor e outros não, ou mesmo que haja segurados contribuindo de forma desproporcional aos demais. Desta forma, foram considerados como salário de contribuição apenas os valores que foram pagos pela Empresa a título de assistência médica em favor de alguns segurados e não o foram para outros.

Não há falar na incidência do disposto no item "7" da alínea "e" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, visto que a assistência médica é considerada matéria específica e se encontra na já transcrita alínea "q" do parágrafo em questão. No mesmo sentido, a ADI nº 1.659-6 sequer trata do assunto pertinente à alínea "q" em lição

A controvérsia dos autos está na interpretação conferida à Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea 'q'.

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

(...)

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

(...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

De um lado, a Autoridade Fiscal entendeu que para o gozo da isenção prevista no dispositivo legal citado, o plano de saúde ofertado pela empresa deve ser idêntico para todos os empregados.

Já o Recorrente entende que basta ter cobertura a todos, não havendo impedimento em diferenciar o plano.

Examinando o temática, a C CSRF, no Acórdão 9202-010.020, de 26/10/2021, bem ponderou que:

A cobertura é a garantia de proteção contra o risco de determinado evento. Já o risco é um evento futuro, incerto e que independe da vontade das partes.

Para o custeio de um plano, cada risco deve ser considerado isoladamente, devendo o prêmio ou contribuição a ser pago pelo segurado (ou pela empresa, ou por ambos) ser calculado conforme os riscos contratados.

Assim, dependendo dos riscos acobertados, tem-se o montante devido pelo participante do plano para caso haja o sinistro (acontecimento do evento de risco previsto no plano), possa usufruir os benefícios propostos pelo plano contratado.

No caso dos planos de saúde, além dos riscos acobertados, também são oferecidas comodidades, como planos enfermaria ou apartamento, com ou sem reembolso de despesas médicas, reembolso de medicamentos etc. Tais comodidades também integram o cálculo do prêmio ou contribuição.

Logo, os riscos acobertados e as comodidades do plano importam no valor a ser pago pelo participante ou por ele e a patrocinadora (empresa que oferece o plano a seus empregados), ou somente pela patrocinadora.

Portanto, dizer que a cobertura deve abranger a todos os empregados e dirigentes não significa, necessariamente, que os riscos acobertados e as comodidades tenham que ser iguais para todos.

Aliás, caso assim o fosse, seria uma forma de burlar o dispositivo previsto em lei, acima transcrito, pois se o plano é também custeado pelo trabalhador e a empresa oferecesse somente um plano que cobrisse vários riscos e com muitas comodidades (mais caro), poderia incorrer na grande probabilidade dos segurados com menores salários não aderirem ao plano, podendo-se inferir que o plano, apesar de “oferecido para todos”, somente visaria a acobertar os trabalhadores com maiores salários.

Desta forma, para os planos co-participativos, em que trabalhador e empresa participam do custeio, não existe vedação legal à oferta de planos diferenciados para determinados trabalhadores (por exemplo, um plano para empregados e outro para dirigentes).

Basta que sejam oferecidos a todos.

A condição estipulada pelo legislador na Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea “q” restaria atendida pelo fato de haver cobertura de assistência médica e/ou plano de saúde a todos os empregados e dirigentes da empresa, ainda que os riscos acobertados sejam diferentes entre si.

Assim, não é necessário que a cobertura disponibilizada pela empresa seja a mesma para todos os grupos de colaboradores, basta que haja cobertura e que ela abranja a todos os empregados e dirigentes para que seja determinada a não inclusão dos valores correspondentes à assistência médica ou ao plano de saúde no cômputo do salário-decontribuição e a consequente não incidência de contribuições previdenciárias.

Exigir que haja cobertura a todos os empregados e dirigentes da empresa é diferente de exigir que haja a mesma cobertura a todos estes funcionários.

A condição imposta pelo legislador para a não incidência da contribuição previdenciária é, simplesmente, a existência de cobertura que abranja a todos os empregados e

dirigentes. A condição assim delineada está em acordo com a finalidade da norma de não incidência condicionada, que é a de garantir a isonomia entre todos os empregados e dirigentes.

Assim, para planos custeados por empregado e empresa, não há problema em se oferecer planos diferenciados aos empregados e dirigentes, desde que os funcionários possam optar pelo plano que desejarem. Esta seria a melhor forma de atingir o propósito legal, oferecendo planos diferenciados, mas que todos os trabalhadores pudessem aderir a eles, garantindo a cobertura a todos os empregados e dirigentes.

Por outro lado, se a empresa assume a totalidade do custo com o plano, a oferta de planos diferenciados, em função do cargo ou salário, com acesso exclusivo, apresenta evidente discriminação, desvirtuando o propósito legal.

No presente caso, a oferta de planos de diferentes seguradoras aos funcionários da matriz em Sumaré e da filial de São Paulo não descaracteriza a condição de abrangência geral, pois a cobertura, além de similar, abrange a totalidade de trabalhadores. Não exige a norma que tal assistência seja prestada por uma única pessoa jurídica.

No caso em análise, em que o plano foi custeado totalmente pela empresa, não há óbice em oferecer planos diferenciados para seus empregados e dirigentes, mas desde que os mesmos possam optar pelo plano que desejarem.

Assim, qualquer valor recebido pelos segurados a título de assistência médica, em dissonância com o plano básico oferecido pela empresa, que foi disponibilizado à totalidade de empregados e dirigentes, são entendidos como remuneração e integram o salário de contribuição, pois assim não está garantida a isonomia entre todos os empregados e dirigentes.

No caso em apreço, estão em dissonância com os planos básicos, os valores pagos para o plano executivo da Sul América (restrito a dirigentes) e as diferenças pagas pela empresa relativas ao plano superior (acomodação em quarto privativo) para os quais não ocorreu o pagamento pelo trabalhador da respectiva diferença. Logo, estes valores são entendidos como remuneração, integram o salário de contribuição, e devem ser mantidos no lançamento.

Assim, devem ser excluídos do lançamento os valores relativos aos planos básicos da Unimed e Sul América, disponibilizados à totalidade de empregados e dirigentes

No caso dos autos, observa-se que o Recorrente ofertou a todos o plano de saúde com a UNIMED, consoante documentos de fls. 1.236 e ss.

Segundo o Relato Fiscal, alguns funcionários, sócios e outros contribuintes individuais, não sofreram o desconto destes valores, motivo pelo qual as verbas foram tidas como salariais. Entretanto, observa-se a disponibilização do plano a todos.

Destaque-se que a norma isentiva não tem abrangência restrita à situação em que todos os empregados e dirigentes efetivamente fruam da mesma cobertura ou que custeada pelo participante e pelo patrocinador (empresa que oferece o plano a seus empregados), ou somente pelo patrocinador, vez que basta a oferta pela empresa da mesma cobertura em planos de saúde a todos os empregados e dirigentes para que a norma em foco afaste a incidência das contribuições previdenciária.

Há entendimento no sentido de que a existência de vários convênios com planos, abrangências e formas de custeio diferenciadas, com e sem coparticipação, vulnera a regra constante da alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Entretanto, a cobertura, o custeio e

as participações diversas, a meu ver, não afrontam a isenção prevista na Lei nº 8.212/91, uma vez que inexistente previsão de que todos os planos sejam postos à disposição dos segurados, e sim que seja fornecido algum tipo de cobertura a todos eles.

Neste sentido, o Acórdão 9202-010.537, de 23/11/2022, que traz a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ASSISTÊNCIA À SAÚDE. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. DESNECESSIDADE DE OFERECIMENTO DE COBERTURA IGUAL. EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA.

Por serem as isenções literalmente interpretadas, nos termos do art. 111 do CTN, não há necessidade de ofertar todos os planos a todos os segurados, para o gozo da isenção prevista na al. “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, bastando que a cobertura dos planos abranja a totalidade dos dirigentes e empregados.

De fato, o que a Autoridade Fiscal demonstrou na autuação foram planos e formas de custeio diferentes, mas não descreveu, a meu sentir, situação de não disponibilização de cobertura a um ou outro empregado. Basta examinar o plano de saúde, ofertado a todos, com a UNIMED, consoante documentos de fls. 1236 e ss.

Do relato fiscal, extrai-se que, por conta de contratos firmados, alguns funcionários alocados na Petrobrás e Justiça Federal, além de segurados da Administração, tinham o benefício suportado em sua totalidade pela empresa, não sofrendo nenhuma dedução, enquanto que os demais tinham descontados em seus contracheques os valores referentes aos planos de saúde. Existiam planos com e sem co-participação.

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

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

Por serem as isenções literalmente interpretadas, nos termos do art. 111 do CTN, não há necessidade de ofertar todos os planos a todos os segurados, para o gozo da isenção prevista na al. “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, bastando que a cobertura dos planos abranja a totalidade dos dirigentes e empregados

Neste sentido, com razão o Recorrente, devendo o lançamento relativo a remuneração *in natura* paga na forma de Plano de Saúde a segurados empregados ser cancelada.

Considerando o cancelamento desta parte da autuação e a declaração de ausência de nulidade, as demais alegações relativas a esta rubrica e o pedido de conversão do julgamento em diligência/perícia (consideradas as questões ofertadas pela defesa) restam prejudicados.

**CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os valores relativos à rubrica assistência médica.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly