



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.732714/2011-78
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.782 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2021
Recorrentes COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ E
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA COLETIVO. AUSÊNCIA DE ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PARECER PGFN/CRJ Nº 2119/2011 APROVADO PELO MINISTRO DA FAZENDA. ART. 62, §1º, II, C DO RICARF.

Não incide contribuição previdenciária sobre valor pago à título de seguro de vida em grupo, independentemente da existência ou não de convenção ou acordo coletivo de trabalho.

ASSISTÊNCIA À SAÚDE. DIVERSIDADE DE PLANOS E COBERTURAS. Os valores relativos a assistência médica integram o salário de contribuição, quando os planos e as coberturas não são igualitários para todos os segurados.

ABONO ÚNICO. VINCULAÇÃO COM A REMUNERAÇÃO.

Somente ficam fora do alcance das Contribuições Previdenciárias os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei. O Abono Único, mesmo o previsto em Convenção Coletiva do Trabalho, vinculado à remuneração do segurado empregado, por representativo de um complemento salarial, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

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 Cecilia Lustosa da Cruz, que lhe deu provimento parcial, e João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento integral.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - 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, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocada) e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício). Ausente, momentaneamente, o conselheiro Maurício Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Relatório

Cuida-se de Recursos Especiais interpostos pela contribuinte e pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2301-005.011, proferido na Sessão de 09 de maio de 2017, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos, não conhecer o recurso voluntário, com relação às alegações de inconstitucionalidade da contribuição ao INCRA; II) na parte conhecida do recurso, por unanimidade de votos, reconhecer a alegação de pagamento quanto ao levantamento TD - Terceiros Incra Folha Diretor, relativa a todas as competências de 2008, com exceção de 10/2008, nos termos da manifestação fiscal de fls. 545-546; III) por voto de qualidade, negar provimento na matéria Assistência Médica, restando vencidos os conselheiros Fábio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto e Fernanda Melo Leal; designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Henrique Backes; IV) por unanimidade de votos, dar provimento na matéria Seguro de Vida e negar provimento nas demais matérias; e V) quanto às multas relacionadas à GFIP, submetida a questão ao rito do art. 60 do Regimento Interno do CAREF, foram apreciadas as seguintes teses: a) aplicação da regra do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009; b) aplicação das regras estabelecidas pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009; c) aplicação da regra do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75%, previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996; em primeira votação, se manifestaram pela tese "a" os Conselheiros Fabio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto e Fernanda Melo Leal; pela tese "b" os Conselheiros Andrea Brose Adolfo e Jorge Henrique Backes; e pela tese "c" o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes; excluída a tese "c" por força do disposto no art. 60, parágrafo único, do RICAREF, em segunda votação, por voto de qualidade, restou vencedora a tese "b", vencidos os conselheiros Fabio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto e Fernanda Melo Leal; designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Henrique Backes.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. BASE DE CÁLCULO.

O art. 35, §2º da Lei nº 4.863/65 promove alterações nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições de terceiros, de modo a equipará-las. Consequentemente, as exclusões contidas no art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91, bem como as condições lá contidas, também são extensíveis à contribuição ao INCRA.

PREVIDENCIÁRIO. ABONO.

Somente o abono expressamente desvinculado do salário não se sujeita à incidência da contribuição previdenciária, nos termos do art. 28, §9º, alínea “e”, item 7 da Lei nº 8.212/91.

PREVIDENCIÁRIO. PLANO DE SAÚDE. COBERTURAS DIFERENCIADAS. IMPOSSIBILIDADE.

Na ausência de previsão legal para tratamento diverso entre as pessoas, ou de justificativa adequada para estabelecimento de diferenças, prevalece a aplicação e interpretação baseada no princípio constitucional da igualdade.

Assim, o plano de saúde deve ser o mesmo para empregados e dirigentes em relação às disposições do art.28, §9º, alínea “q” da Lei nº 8.212, de 1991.

PREVIDENCIÁRIO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO DISTINTOS PARA EMPREGADOS E DIRIGENTES. NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA. CONDIÇÕES PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO CONTIDA EM ATO INFRA-LEGAL. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 12/2011.

O seguro de vida em grupo, custeado pela empresa para todos os empregados e dirigentes, não pode ser considerado como benefício individualizado ao colaborador. Não há proveito direto ou indireto, já que estendido a todos uma espécie de garantia familiar em caso de falecimento. Além da respectiva natureza dessa verba não se conformar com remuneração, o Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99) extrapolou os limites legais e acabou por inovar ao estabelecer a necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva para fins de não-incidência da contribuição previdenciária. Além disso, a Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, mediante Ato Declaratório nº 12/2011, dispensou de apresentação de contestação, de interposição de recursos bem como desiste dos já interpostos nas discussões sobre a incidência de contribuição previdenciária quanto ao seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles.

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). MAIS DE UM INSTRUMENTO. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO E PLANO PRÓPRIO.

A Lei nº 10.101/2000 permite que o programa de PLR de uma empresa seja baseado em mais de um instrumento (convenção coletiva de trabalho e plano próprio), havendo, inclusive, previsão legal para compensação entre os valores apurados em cada um deles (art. 3º, §3º).

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela

comparação do resultado da soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a multa por falta de declaração em GFIP, vigente à época da materialização da infração, com o resultado da incidência de multa de 75%.

O recurso da Fazenda Nacional visa rediscutir a seguinte matéria: **Contribuição Previdenciária. Seguro de vida diferenciado. Ausência de previsão em negociação coletiva.**

Em exame preliminar de admissibilidade, o Presidente da Câmara de origem deu seguimento ao apelo.

Em suas razões recursais, a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que o regulamento da Previdência Social prevê que não integra o salário-de-contribuição o pagamento de seguro de vida em grupo, se previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e seja disponibilizado para a totalidade dos seus empregados e dirigentes; que, no caso, o seguro de vida diferenciado somente foi concedido aos executivos da empresa, além de não constar de convenção ou acordo coletivo de trabalho.

A contribuinte tomou ciência do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 24/10/2017 (e-fls. 668) e, em 08/11/2017 (e-fls. 800), apresentou as Contrarrazões de e-fls. 801 a 811, nas quais defende, em síntese, a posição de que não incide contribuição social sobre as verbas pagas a título de Seguro de Vida em Grupo. Afirma que o motivo da autuação não residiu no fato do SEGURO DE VIDA não ser extensivo e abrangente a todos, mas pelo fato de existirem contratos distintos entre empregados e dirigentes.

O Recurso Especial da contribuinte visava rediscutir as seguintes matérias: (a) Da impossibilidade de tributação previdenciária sobre abonos indenizatórios expressamente não vinculados aos salários - Lei nº. 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea "e", item "7" c/c art. 111, I do CTN; (b) Da impossibilidade de tributação previdenciária sobre o pagamento de assistência médica e odontológica aos dirigentes da empresa - Lei n.º 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea "q" c/c art. 111, I do CTN; (c) Da impossibilidade de tributação previdenciária sobre bônus de meta/participação de lucros de dirigentes expressamente não vinculados aos salários - Lei n.º 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea "e", item "7" c/c art. 111, I do CTN, e; (d) Princípio processual da eventualidade. Do ilícito *bis in idem* de incidir, sobre os mesmos fatos geradores, multas denominadas moratórias e de ofício. Em exame preliminar de admissibilidade, todavia, o Presidente da Câmara de origem deu seguimento apelo apenas em relação às matérias "**a**" - **abonos indenizatórios expressamente não vinculados aos salários** e "**b**" - **pagamento de assistência médica e odontológica aos dirigentes da empresa**.

A contribuinte interpôs recurso de Agravo, que foi rejeitado.

Em suas razões recursais a contribuinte aduz, quanto à matéria **abonos indenizatórios expressamente não vinculados aos salários**, em síntese, que a PGFN editou Parecer pelo qual propõe a desistência e não impetração de ações judiciais em que discuta a incidência da Contribuição Previdenciária sobre abonos eventuais desvinculados do salário; que a própria Receita Federal expediu orientação corroborando a tese da não incidência da contribuição sobre tais verbas; que somente a retribuição paga pelo trabalho, de natureza remuneratória, portanto, sujeita-se à incidência da contribuição; que se trata no caso de abono pago em decorrência de previsão em Acordo Coletivo de Trabalho; que o abono somente teria natureza salarial quando evidenciada a hipótese de periodicidade, uniformidade e habitualidade;

que, no caso, o abono de 2008 foi pago de forma linear e de uma única vez, conforme constatado pela própria autoridade fiscal.

Sobre a outra matéria - **pagamento de assistência médica e odontológica aos dirigentes da empresa** – sustenta que a não incidência da contribuição sobre tais verbas tem amparo no art. 28, “q”, da Lei nº 8.212, de 1.991; que o fundamento da autuação não foi o fato de a assistência médica não ser extensível a todos os empregados – requisito cumprido pela empresa- mas o fato de existirem contratos distintos; que todos os empregados da empresa possuem assistência médica e odontológica, embora existam contratos distintos regulando esses pagamentos.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais aduz, quanto à matéria “Abono” que segundo o art. 28, § 9º, “e”, 7 e o art. 214, I, § 9º, V, “j” do Regulamento da Previdência Social o conceito de salário-de-contribuição não se restringe apenas ao salário-base do trabalhador, compreendendo vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da relação laboral; que, no caso, encontram-se presentes os requisitos da retributividade e da habitualidade; que todo abono, como regra, tem natureza salarial e integra o salário-de-contribuição, salvo disposição legal expressa em contrário; que diante do pagamento habitual da verba, não há que se falar na aplicação do Parecer PGFN/CRJ nº 2114/2011 ao presente caso.

Sobre a matéria “Assistência Médica e Odontológica” aduz a Fazenda Nacional que, segundo o Relatório Fiscal foram apurados pagamentos de despesas com assistência médica e odontológica a diretores empregados e gerentes, não descontados da remuneração, e que tais pagamentos não se enquadram na hipótese da alínea “q” do parágrafo 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1.991, na medida em que essas parcelas não são concedidas a todos os empregados; que a desigualdade suscitada pelo Auditor Fiscal está não na cobertura assistencial, mas na forma de custeio, que nada tem de isonômica, “já que justamente os trabalhadores de maior poder aquisitivo são contemplados com o custeio do plano por parte da COELCE; que tais parcelas configuram salário utilidade e integram o salário-de-contribuição; que a Fiscalização obedeceu a legislação ao considerar como salário-de-contribuição a parcela do custo da empresa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

Início pela análise do Recurso Especial da Procuradoria. O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, como visto, o que se discute é a incidência da Contribuição Social sobre os valores correspondentes a pagamentos feitos por seguro de vida, consideradas as circunstâncias de que o benefício não foi previsto em Convenção Coletiva de Trabalho e sem que tenha havido a individualização do benefício a cada um dos empregados/dirigentes.

A matéria já foi enfrentada neste Colegiado em diversas oportunidades, que adotou a orientação do Parecer da PGFN/CRJ nº 2.119/11, com trechos reproduzidos a seguir:

1. O escopo do presente Parecer é analisar a possibilidade de se promover, com base no inciso II do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no Decreto nº 2.346,

de 10 de outubro de 1997, a dispensa de interposição de recursos ou o requerimento de desistência dos já interpostos, com relação às decisões judiciais que fixam o entendimento de que o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de salário, afastando-se, por conseguinte, a incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba.

[...]

3. O estudo em tela é feito em razão da existência de decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não há incidência de contribuição previdenciária sobre o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, quando não há a individualização do montante que beneficia a cada um deles, uma vez que se entende, na hipótese, não se tratar de salário.

[...]

6. Todavia, o Poder Judiciário tem entendido em sentido contrário, restando assente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça que o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor de um grupo de empregados, sem haver individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de salário. Tal entendimento do STJ tem sido aplicado, inclusive, para o período anterior às modificações promovidas pela Lei nº 9.528/97, fundamentando-se que a interpretação teleológica do dispositivo conduziria a tal ilação, porque o empregado não usufruiria, individualmente, o valor pago pelo prêmio.

[...]

10. Da leitura das decisões acima transcritas é possível depreender a firme posição do STJ contrária ao entendimento da Fazenda Nacional acerca da matéria, que sempre foi no sentido de que, em se tratando de seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor de grupo de empregado, o prêmio do seguro custeado pelo empregador constituiria, em verdade, salário-utilidade, sendo, portanto, base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo do empregador.

[...]

Em decorrência desse Parecer foi editado o Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradora Geral da Fazenda Nacional o qual autoriza a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outro fundamento relevante: “nas ações judiciais que discutam a incidência de contribuição previdenciária quanto ao seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor o grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles.”

É este o caso dos presentes autos, em que a própria autoridade lançadora refere-se tratar-se de seguro de vida em grupo, tendo, inclusive, citado que os gastos da empresa relativamente a essa modalidade de seguro deixou de ser considerados salário-de-contribuição a partir de 30/11/1999, com a edição do Decreto nº 3.265, de 1.999, que acrescentou o inciso XXV ao parágrafo 9º do artigo 214, desde que observadas duas condições: ser previsto em Convenção Coletiva de Trabalho e ser oferecida à totalidade dos empregados. O fundamento da autuação foi o de que, ao oferecer condições diferenciadas entre empregados e dirigentes, a empresa teria descumprido o segundo requisito. Vejamos trechos do Relatório Fiscal:

6.1.2.3. VALORES RELATIVOS A SEGURO DE VIDA PAGOS AOS DIRIGENTES DA EMPRESA (DIRETORES EMPREGADOS E GERENTES) EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO.

O seguro de vida deixou de ser considerado salário de contribuição a partir de 30/11/99 com a edição do Decreto nº 3.265 de 29 de novembro de 1999, o qual acrescentou o inciso XXV ao parágrafo 9º do artigo 214 do Regulamento da Previdência /social aprovado pelo Decreto 3.048/99. Tal dispositivo, entretanto, deixa claro que, para não

ser considerado salário de contribuição deve haver previsão em acordo ou convenção coletiva e disponibilidade a todos os empregados e dirigentes da empresa.

[...]

O plano de seguro de vida deve ter abrangência genérica, extensivo a dirigentes e empregados. Impedida está a empresa de estabelecer planos com condições diferenciadas para dirigentes e empregados, visto que, neste caso, o mesmo plano não estaria disponível às duas categorias, salvo se os mesmos pudessem optar por um dos planos – o que não se verifica no presente caso.

Na COELCE, verificou-se a existência de dois planos distintos e restritos quanto a sua abrangência: um contrato destinado à cobertura dos empregados e outro destinado à cobertura dos dirigentes (gerentes e diretores empregados).

O prêmio de seguro de vida destinado à cobertura das prestações dos segurados empregados, não dirigentes, é parcialmente custeado pela empresa, a qual arca com cinquenta por cento (50%) do valor do mesmo, conforme demonstra os dispositivos presentes nos acordos coletivos, os quais se passa a mencionar:

CLÁUSULA QUARTA, item 4.29 do Acordo Coletivo: “a COELCE mantém e se compromete a arcar com 50% (cinquenta por cento) do prêmio do Seguro de Vida dos empregados, mantendo a administração do mesmo sob sua responsabilidade a condições estabelecidas no anexo II permanecendo como estipulante dos aposentados”.

No mesmo acordo coletivo menciona-se que suas cláusulas serão aplicadas apenas aos segurados empregados (funcionários), excluindo os diretores e gerentes, conforme mencionado abaixo:

CLÁUSULA SÉTIMA – EXCLUSÕES; “Ficam excluídos do presente Acordo Coletivo de Trabalho os Diretores e Gerentes da Coelce”.

O Prêmio de seguro de vida destinado à cobertura das prestações dos dirigentes (gerentes e diretores empregados) não prevê a participação do segurado, pelo que se conclui que o custeio se dá integralmente (100%) pela COELCE, fato demonstrado pela realidade fática, através de comprovação, pela ausência de descontos de tal verba, em relação a esses dirigentes.

Pelo exposto, verifica-se que os contratos se diferenciam pela forma de custeio. Esta, proporcionando condições mais vantajosas para os dirigentes da empresa (diretores-empregados, gerentes), data a participação integral da COELCE no custo do mesmo.

Como se vê, o fundamento da autuação foi o fato de o benefício ter sido oferecido de forma diferenciada entre as categorias empregados e dirigentes. Porém, isso não muda o fato de que se trata de seguro em grupo, e disponível à totalidade dos empregados, embora com diferenças entre grupos de empregados.

A meu sentir, a situação se amolda àquela referida no parecer da PGFN, acima referido, o qual, como se sabe, foi expedido diante da firme jurisprudência dos tribunais. Cito como exemplo o seguinte Acórdão do STJ:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. NÃO INCIDÊNCIA. ART. 28, I, § 9º, DA LEI 8.212/91. REDAÇÃO ANTES DA ALTERAÇÃO ENGENDRADA PELA LEI 9.528/97. NÃO CARACTERIZADA A NATUREZA SALARIAL. ACÓRDÃO A QUO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor de um grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de salário, afastando-se, assim, a incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba.

2. Não obstante ulterior mudança da redação do art. 28 da Lei 8.212/91, que após a edição da Lei 9.528/97, estabeleceu de forma explícita que o seguro em grupo não se reveste de natureza salarial, o que afastaria a incidência da Contribuição Social, esta Corte já firmara entendimento em sentido contrário, haja vista que o empregado não usufrui do valor pago de forma individualizada.

3. Recurso especial não provido. (REsp 759.266/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/11/2009, DJe 13/11/2009)"

Anoto, por fim, que este mesmo Colegiado vem afastando a incidência da contribuição sobre o seguro de vida em grupo, com base na orientação do parecer da PGFN, como, por exemplo, no Acórdão nº 9202-008.273, de 23 de outubro de 2019, no qual o Colegiado, por unanimidade, afastou a incidência da Contribuição Social, nos termos consubstanciados na ementa, a seguir reproduzida:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA COLETIVO. AUSÊNCIA DE ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PARECER PGFN/CRJ Nº 2119/2011 APROVADO PELO MINISTRO DA FAZENDA. ART. 62, §1º, II, C DO RICARF.

Não incide contribuição previdenciária sobre valor pago à título de seguro de vida em grupo, independentemente da existência ou não de convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Ante o exposto, não merece prosperar o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Passo ao exame do Recurso Especial do contribuinte. Como visto, são duas as matérias devolvidas ao Colegiado: abonos indenizatórios expressamente não vinculados aos salários e pagamento de assistência médica e odontológica aos dirigentes da empresa.

Sobre a primeira matéria - abonos indenizatórios expressamente não vinculados aos salários – a imputação foi assim descrita no Relatório Fiscal:

6.1.2.1. ABONOS DECORRENTES DE ACORDO COLETIVO

Constatou-se que a empresa, por liberalidade, remunerou seus empregados, através de abonos decorrentes de acordo coletivo, os quais transitavam pela folha de pagamento na rubrica 3199 (indenização acordo). Tais valores não foram considerados, pelo contribuinte, como parcela integrante do salário de contribuição.

Tais verbas foram verificadas através da análise das folhas de pagamento fornecidas em meio digital pela empresa, conforme arquivo devidamente autenticado pela auditoria e anexo ao presente processo.

Para maior clareza cita-se o dispositivo constante do acordo coletivo que trata do pagamento do abono:

Parágrafo primeiro da cláusula primeira do Acordo Coletivo 2008/2010: “A COELCE, a título de indenização pela diferença de ganho real postulada e concedida, pagará aos empregados, em novembro de 2008 e outubro de 2009, abono indenizatório e sem qualquer integração salarial, nos seguintes valores: 60% (sessenta por cento) do salário base do empregado percebido em 31 de outubro de 2008, com um valor mínimo de R\$ 1.400,00 (hum mil e quatrocentos reais), a ser pago no 5º dia útil após a assinatura do presente acordo (...).”

Da leitura da cláusula do Acordo Coletivo mencionado, constata-se que os valores pagos aos funcionários a título de abono coletivo destinavam-se a perdas salariais sofridas pela categoria.

Resta demonstrado, portanto, a vinculação salarial dos abonos em questão, uma vez que os mesmos se prestam a repor perdas salariais, como se depreende da leitura dos dispositivos presentes nas negociações coletivas.

Como se vê, o fundamento da autuação foi o de que, embora os abono, segundo os termos do acordo, teriam natureza indenizatórias e não salarial, seriam na verdade uma forma de substituição de perdas salariais e, portanto, teriam na verdade natureza salarial.

Pois bem, para o deslinde da questão, convém mencionar, como ponto de partida da análise, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.114/2011, a partir do qual resultou o Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, que autorizou a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistisse outro fundamento relevante, "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em convenção coletiva de trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária". A emissão do Parecer e do Ato Declaratório decorre do fato de que o Poder Judiciário tem entendido que o abono único, estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho, a teor do art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212, de 1991, não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição quando o seu pagamento carecer do requisito da habitualidade — o que revela a eventualidade da verba — e não se encontrar atrelado ao pleno e efetivo exercício da atividade laboral.

Ocorre que, a meu juízo, duas circunstância distanciam o presente caso daqueles mencionados nos acima referidos Parecer e Ato Declaratório da PGFN: o de que o abono foi definido por meio de Acordo Coletivo e não de Convenção Coletiva e de que, apesar de o acordo procurar caracterizar a verba como sendo indenizatória, tem nítida natureza salarial. Vejamos cada um desses pontos.

Sobre o Acordo Coletivo, como se sabe, há uma nítida diferença entre esse instrumento e a Convenção Coletiva. *Grosso modo*, o Acordo é realizado entre a própria empresa e seus empregados, representados pelo sindicato; enquanto a Convenção Coletiva envolve negociação ampla entre toda a categoria com a representação dos sindicatos dos empregados e patronais. Não é sem razão, portanto, que o Parecer da PGFN refere-se especificamente à convenção Coletiva. É que a jurisprudência também faz essa distinção. Cito trecho do voto da I. Relatora do REsp nº 434.471/MG, Ministra Eliana Calmon, citado pela PGFN no seu Parecer::

No mérito temos um abono único concedido pelo empregador, por força de convenção coletiva, praticamente imposto pela categoria, através do sindicato, ficando expresso que ele não se integraria à remuneração, deixando assim de compor a base de cálculo do salário.

Entretanto não é suficiente para afirmar a não incidência a previsão em convenção coletiva, a qual não passa de um acordo de vontade da categoria, representada pelo sindicato, e do empregador, também representada pelo seu órgão de classe.

Como e vê, a definição do abono por meio de Convenção Coletiva é condição essencial para o reconhecimento, pelo STJ, da não incidência da contribuição, e não mera circunstância fortuita e, como vimos, no caso ora analisado, o abono foi definido por acordo coletivo.

Além disso, como referido acima, embora no acordo se insista em afirmar que a verba tem natureza indenizatória e não integre o salário, a própria justificativa do seu pagamento — "indenização pela diferença de ganho real postulada" — revela que se tratava, sim, de verba que veio substituir salário. Some-se a isso o fato de que o abono foi fixado em 60% do salário base, com a definição de um valor mínimo, o que reforça sua vinculação ao salário do trabalhador.

Anoto que questão semelhante foi recentemente apreciada neste Colegiado, no Acórdão nº 9202-008.661, de 19 de fevereiro de 2020, de Relatoria do Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2004

ABONO ÚNICO. VINCULAÇÃO COM A REMUNERAÇÃO.

Somente ficam fora do alcance das Contribuições Previdenciárias os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei. O Abono Único, mesmo o previsto em Convenção Coletiva do Trabalho, vinculado à remuneração do segurado empregado, por representativo de um complemento salarial, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Acompanhei o voto do Relator naquele caso porque entendia, como ainda entendo, que não basta o acordo/convenção afirmar que o abono tem natureza indenizatória e não se confunde com o salário; que é preciso que, efetivamente, a verba tenha essa natureza, e aqui claramente não é o caso, seja porque se trata de verba destinada a substituir salário, seja porque o abono foi calculado com base no salário.

Em conclusão, penso que não merece reparos o Acórdão Recorrido quanto a esse ponto.

Passo ao exame da segunda matéria - pagamento de assistência médica e odontológica aos dirigentes da empresa. Para maior clareza, transcrevo trecho do Relatório Fiscal no qual consta a descrição dos fatos relativamente a esta imputação:

Na COELCE, verificou-se a existência de dois planos distintos e restritos quanto a sua abrangência: um destinado à cobertura dos empregados; outro destinado à cobertura dos dirigentes (gerente, diretores empregados e diretores não empregados).

O plano destinado à cobertura das prestações dos empregados é parcialmente custeado pela empresa, cuja participação varia entre 50% (50%) a noventa por cento (90%), em função da classe salarial em que esteja enquadrado o empregado, conforme demonstra o anexo I dos dispositivos presentes nos acordos coletivos, anexos ao presente relatório, os quais se passa a mencionar:

CLÁUSULA QUARTA, ITEM 4.2 DO Acordo Coletivo: “a Coelce mantém plano de Assistência Médico Odontológica – PLAMEC, para os seus empregados ativos e seus dependentes legais, assim como os agregados inscritos no PMA, de conformidade com o anexo I, nos termos do regulamento, como parte integrante do presente acordo.”

No mesmo acordo coletivo menciona-se que suas cláusulas serão aplicadas apenas aos segurados empregados (funcionários), excluindo os diretores e gerentes, conforme mencionado abaixo:

CLÁUSULA SÉTIMA – EXCLUSÕES: “Ficam excluídos do presente Acordo Coletivo de Trabalho os Diretores e Gerentes da Coelce”.

O plano destinado à cobertura das prestações dos dirigentes (gerentes, diretores empregados e diretores não empregados) não prevê a participação do segurado, pelo que se conclui que o custeio se dá integralmente (100%) pela COELCE.

Importa observar que, apesar dos contratos celebrados entre a UNIMED, UNIODONTO e a COELCE previrem como usuários, indistintamente, diretores, gerentes e empregados, verificou-se que a realidade fática demonstra a estratificação de categorias: de um lado, empregados, cujo plano é parcialmente custeado pela empresa, nos moldes anteriormente relatados; do outro, dirigentes (gerentes e diretores), cujo plano é integralmente custeado pela empresa.

Como se vê, o fundamento da autuação foi a desigualdade de cobertura do plano médico e odontológico entre empregados e dirigentes, com privilégios para estes últimos. O Acórdão Recorrido entendeu pela procedência do lançamento, posição contra a qual se insurge o contribuinte.

Registre, por relevante, que se trata aqui de lançamento referente a fatos geradores ocorrido no ano de 2008, na vigência do art. 28, § 9º, “q” da Lei nº 8.212, de 1.991, na redação original, anterior à alteração introduzida pela Lei nº 13.467, de 2017. Para maior clareza, reproduzo a seguir o referido dispositivo:

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

Registre-se também que o lançamento refere-se apenas ao valor correspondente a 50% do custo, para a empresa, do plano de saúde disponibilizado aos dirigentes.

O que se discute é a interpretação do precitado dispositivo, mais especificamente se a distinção feita pela empresa, entre empregados e dirigentes, quanto à extensão do benefício viola a condição referida na parte final do alínea “q” (destacada) para a exclusão dos valores correspondentes do conceito de salário-de-contribuição.

Penso que sim. O dispositivo é claro ao especificar que a cobertura deva abranger a totalidade dos empregados. Isso não pode ser entendido de outra forma que não a de que, embora possa haver planos distintos, com coberturas distintas, as condições devam ser oferecidas indiscriminadamente a todos, empregados e dirigentes, o que claramente não é o caso, pois os planos oferecidos aos empregados e dirigentes são distintos e exclusivos para cada grupo. Ora, o conceito de cobertura deve ser entendido mediante análise da relação entre os serviços oferecidos pelo plano e o custo relativo desses serviços para o usuário. Isto é, ainda que se admita que os serviços são idênticos, no caso sob análise, para fazer jus a esse benefício os empregados tiveram que arcar com 50% do valor do custo do plano, enquanto os diretores não arcaram com nada. Portanto, estes últimos tiveram, sim, uma cobertura maior.

Note-se que o preço de planos de saúde variam conforme a extensão da cobertura. Para citar um exemplo hipotéticos, planos de saúde com direito a apartamento, por razões óbvias, são mais caros do que planos de saúde que não dão esse tipo de cobertura. Portanto, existe uma relação entre a cobertura e o seu custo. Ora, partindo desse exemplo, se duas pessoas contratam plano de saúde com apartamento e uma delas paga apenas a metade do valor, porque a empresa arcou com a diferença, não se pode dizer que a cobertura é a mesma para ambos os contratantes.

Nesse sentido, penso que agiu acertadamente a autoridade lançadora ao reincluir no conceito de salário-de-contribuição a parcela do custo dos planos de saúde oferecida apenas aos dirigentes.

Por fim, anoto que questão semelhante já foi apreciada por este Colegiado. Cito o recente Acórdão nº 9202-008.458, de 17 de dezembro de 2019, de Relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/06/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

O dissídio jurisprudencial resta demonstrado quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, tendo em vista a aplicação de interpretações divergentes relativamente à legislação tributária de regência.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. CONDIÇÕES.

No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, a empresa pode eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não se caracterize como incentivo ao trabalho, gratificação ou prêmio, situação em que os respectivos valores integram a remuneração e sujeitam-se à incidência de Contribuição Previdenciária.

ASSISTÊNCIA À SAÚDE. DIVERSIDADE DE PLANOS E COBERTURAS.

Os valores relativos a assistência médica integram o salário de contribuição, quando os planos e as coberturas não são igualitários para todos os segurados.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Súmula CARF nº 119)

Enfim, não merece prosperar a pretensão do contribuinte também quanto a esta matéria.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e, no mérito, nego-lhe provimento, e conheço do Recurso Especial do contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa