



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.011996/2008-25
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.881 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
HONDA AUTOMÓVEIS DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2003 a 31/12/2006

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.

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, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Marcelo Milton da Silva Risso e Martin da Silva Gesto, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. 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 João Victor Ribeiro Aldinucci, Martin da Silva Gesto e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes lançamentos, relativos a Contribuições Sociais Previdenciárias:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
10830.011993/2008-91	37.140.446-0	Obrigação Principal (Empresa)	Recurso Especial (em pauta)
10830.011994/2008-36	37.140.447-9	Obrigação Principal (Terceiros)	Recurso Especial (em pauta)
10830.011996/2008-25	37.140.448-7	Obrigação Principal (Segurados)	Recurso Especial
10830.011997/2008-70	37.210.317-0	Obrigação Principal	Acórdão 2401-003.852
10830.011998/2008-14	37.210.318-9	Obrigação Principal	Dívida Ativa
10830.011999/2008-69	37.210.319-7	Obrigação Acessória (AI 68)	Recurso Especial (em pauta)

O presente processo trata do Auto de Infração de Obrigação Principal, **Debcad 37.140.448-7**, referente às Contribuições Previdenciárias devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados, incidentes sobre as remunerações pagas a título de assistência médica e participação nos lucros e resultados (PLR) em desacordo com a legislação específica, no período de 11/2003 a 12/2006, conforme Relatório Fiscal de fls. 07 a 19.

O lançamento foi considerado procedente em primeira instância, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 27/01/2016, prolatando-se o Acórdão n.º 2401-004.067 (fls. 892 a 947), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2003 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS. ARRECADAÇÃO E RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações, e a recolher o produto arrecadado nos prazos definidos em Lei. O desconto da contribuição dos segurados empregados sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto na Lei.

REPLEG -RELATÓRIO OBRIGATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 88.

A inclusão dos sócios no Relatório de Representantes Legais – REPLEG não tem o condão de os inserir no polo passivo da relação jurídica tributária. Presta-se apenas como subsídio à Procuradoria, caso se configure a responsabilidade pessoal de terceiros, na hipótese encartada no inciso III do art. 135 do CTN. Súmula CARF nº 88.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA EM DESACORDO COM A LEI. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

ASSISTÊNCIA MÉDICA. DISTINÇÃO ENTRE PLANOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA. INCIDÊNCIA SOBRE AS DIFERENÇAS DE VALORES DOS PLANOS.

Os valores pagos a título de assistência médica pela empresa não integram o salário de contribuição se e somente se forem destinados a todos os empregados e dirigentes e tenham a mesma cobertura, ou seja, a mesma especificidade, o mesmo valor.

A base de cálculo das contribuições previdenciária incidentes sobre os valores pagos a título de assistência médica em desacordo com a norma isentiva é a diferença entre o valor dos planos ofertados a seus diretores e gerentes e o valor do plano básico disponibilizado para os demais trabalhadores.

RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

O benefício da retroatividade benigna encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN somente é de ser observado quando uma nova lei cominar a uma determinada infração tributária uma penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração em realce.

Impondo a lei nova penalidade mais gravosa à infração objeto da autuação, não há que se falar em retroatividade benigna.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros da 1ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF em conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR-LHE PROVIMENTO quanto ao lançamento relativo à PLR, e por maioria de votos, em votações sucessivas na forma prevista no art. 60 do RICARF, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que sejam excluídas do lançamento as Obrigações Tributárias decorrentes das importâncias despendidas pela empresa com assistência prestada mediante os planos básico e superior pela UNIMED Campinas Cooperativa de Trabalho Médico, aos trabalhadores da unidade de Sumaré, e pela Sul América Seguro Saúde S/A, aos trabalhadores da filial em São Paulo, sendo mantidas, exclusivamente em relação ao plano executivo de assistência médica, a diferença entre o valor de custeio do plano de saúde dos diretores e gerentes e o menor valor pago no plano básico do respectivo estabelecimento.

O Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira fará o Voto Vencedor quanto ao levantamento "*MED – CONVÊNIO MÉDICO*".

O processo foi encaminhado à PGFN em 26/04/2016 (Despacho de Encaminhamento de fls. 948) e, em 16/05/2016, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 949 a 958 (Despacho de Encaminhamento de fls. 959), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, para rediscussão da matéria **incidência de Contribuição Previdenciária sobre a assistência médica oferecida de forma diferenciada**, conforme despacho de 24/06/2016 (fls. 961 a 967).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- o Colegiado do recorrido decidiu que pouco importa que a cobertura da assistência médica seja diferenciada de acordo com a hierarquia do empregado, desde que haja cobertura médica para todos e, assim, manteve o lançamento em parcela mínima, referente ao excedente pago para os planos especiais dos diretores, calculando a diferença em relação aos planos básicos, para os quais foi mantida a exclusão da base de cálculo, mesmo diante da falta de isonomia dos planos;

- não obstante, ao dispor sobre a assistência médica, o artigo 28, § 9º, da Lei n.º 8.212, de 1991, traz a exigência de que o programa esteja disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

- no presente caso, a cobertura não abrange a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, tendo em vista que alguns têm uma cobertura diferenciada dos demais;

- a rigor, o programa implantado pela empresa não é ofertado a todos aqueles que compõem o seu quadro funcional, uma vez que previamente foram excluídos da maior cobertura alguns colaboradores, ficando descaracterizada a isenção prevista na alínea “q”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, uma vez que não cumpridos os seus requisitos;

- é oportuno lembrar que ao caso deve ser aplicado o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, segundo o qual se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (cita jurisprudência do STJ);

- portanto, considerando que a assistência médica não foi fornecida aos empregados nos exatos termos do art. 28, “q”, da Lei 8212, de 1991, constitui base de cálculo da Contribuição e o lançamento está em perfeita consonância com o direito.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o provimento ao Recurso Especial, reformando-se a decisão recorrida a fim de que se mantenha o lançamento em sua integralidade.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 23/08/2016 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 972), a Contribuinte, em 08/09/2016, interpôs o Recurso Especial de fls. 974 a 1.001 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 973), e, na mesma data, ofereceu as Contrarrazões de fls. 1.082 a 1.088 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1.081).

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pede que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi dado seguimento parcial, conforme despacho de 15/05/2017 (fls. 1.092 a 1.101), admitindo-se a rediscussão da matéria **incidência de Contribuição Previdenciária sobre a assistência médica oferecida de forma diferenciada**.

Em seu apelo, quanto à matéria que obteve seguimento, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- diferente do que sustentado pela Fazenda Nacional, não há qualquer dispositivo normativo que permita a mínima inferência de que a concessão do plano de saúde aos empregados da Contribuinte deva ser idêntica para todos os empregados;

- ao contrário, o que se vê da legislação é justamente uma determinação expressa para que os valores relacionados aos planos de saúde, frise-se, concedidos indistintamente a todos os empregados da Contribuinte, sejam excluídos do cálculo da Contribuição Previdenciária;

- a única condição expressamente imposta pela legislação é a de que o plano de saúde seja estendido a todos os empregados, daí o legislador vincular a exclusão da base de cálculo da contribuição à demonstração de que “a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa”;

- ademais, o art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991, mencionado na decisão recorrida, não faz qualquer exigência de que a cobertura seja idêntica para todos os empregados da Contribuinte, como quer fazer crer o Recurso da Fazenda Nacional;

- sem qualquer respaldo jurídico, o acórdão recorrido transborda os limites do ato administrativo vinculado (art. 142, CTN) e firma sua discordância quanto à exclusão destes valores da base de cálculo porque, no seu entender, a assistência médica prestada pela Contribuinte não atenderia “o intuito da Previdência Social”, já que os planos médicos não seriam “equânimes”;

- a única exigência feita pelo legislador, é de que os planos de saúde configurem um benefício aplicável a todos os empregados e isto, como já demonstrado pela própria fiscalização, foi e é atendido pela Contribuinte;

- apenas para a decisão recorrida a cobertura deveria ocorrer igual, ou a mesma para todos os funcionários, modificando o texto legal, que simplesmente diz que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Ao final, a Contribuinte pede que o acórdão recorrido seja reformado no que tange a esse ponto.

O processo foi encaminhado à PGFN em 07/11/2017 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.108) e, em 20/11/2017, a Fazenda Nacional ofereceu as Contrarrazões de fls. 1.109 a 1.116 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.117), pedindo ao final que seja negado provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

Em julgamento Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte. Ambos são tempestivos e atendem aos demais pressupostos, portanto devem ser conhecidos. Ambos ofereceram Contrarrazões tempestivas.

O presente processo trata do Auto de Infração de Obrigação Principal, **Debcad 37.140.448-7**, referente às Contribuições Previdenciárias devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados, incidentes sobre as remunerações pagas a título de assistência médica e participação nos lucros e resultados (PLR) em desacordo com a legislação específica (PLR), no período de 11/2003 a 12/2006, conforme Relatório Fiscal de fls. 07 a 19.

A matéria admitida à rediscussão na Instância Especial, tanto no Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto no do Contribuinte, diz respeito à **incidência de Contribuição Previdenciária sobre a assistência médica oferecida de forma diferenciada**.

Quanto a essa infração, o lançamento foi parcialmente mantido pelo Colegiado recorrido, decidindo-se pela incidência de Contribuição Previdenciária apenas sobre a diferença entre o valor do plano oferecido apenas aos diretores e gerentes e o valor do plano básico disponibilizado aos demais empregados.

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional sustenta que, para cumprir a hipótese de isenção prevista no o art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991, seria

necessário não só a extensão do plano de saúde a todos os empregados, mas também que a cobertura fosse a mesma, e nesse sentido pede o restabelecimento da exigência sobre todo o valor pago a título de assistência médica pela empresa, visto que a fórmula adotada no voto vencedor criaria, sem previsão legal, hipótese isentiva que incidiria na parcela do plano de saúde especial que se enquadraria no patamar do plano básico.

O Recurso Especial da Contribuinte, por sua vez, visa a exoneração total do crédito tributário, defendendo que o art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991, não faz qualquer exigência, no sentido de que a cobertura seja idêntica para todos os empregados da Contribuinte.

Assim, a matéria suscitada diz respeito à exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre pagamentos de assistência médica e acerca do tema assim dispõe o art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991:

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; (grifei)

Como se pode constatar, a condição para que o valor relativo à assistência médica não integre o salário de contribuição é que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Conforme consta do Relatório Fiscal, no presente caso verificou-se a existência de planos de saúde distintos, contemplando de forma desigual os segurados. Confira-se:

4.2. A Honda Automóveis do Brasil Ltda, no período compreendido pelo débito, fornecia planos de assistência médica para todos seus empregados. Como regra geral, os trabalhadores da matriz em Sumaré possuíam o plano de assistência médica da UNIMED Campinas Cooperativa de Trabalho Médico, CNPJ 46.124.624/0001-11, e os trabalhadores da filial em São Paulo possuíam o plano de assistência médica da Sul América Seguro Saúde S/A, CNPJ 86.878.469/0001-43.

4.3. A todos os trabalhadores eram fornecidos planos básicos, com cobertura padrão, sem custo, incluindo seus dependentes (cônjuge e filhos), sendo permitida a opção por um plano superior (acomodação em quarto privativo), desde que contribuíssem com a diferença do custo.

(...)

4.5. Entretanto, foi constatado que os empregados com cargos de gerência e diretoria recebiam o benefício do plano executivo de assistência médica da Sul América, com custo exclusivo da empresa de R\$ 511,67 (em 07/2006) por segurado, demonstrando um tratamento diferenciado em função do cargo. Também foram constatados empregados da unidade de Sumaré vinculados ao plano de assistência médica da Sul América, bem como empregados com plano superior (acomodação em quarto privativo) sem a respectiva contribuição da diferença.

Assim, não foi cumprido o requisito legal, no sentido de que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes, de sorte que todo o valor pago pela empresa a título de plano de saúde deve integrar o salário de contribuição.

Registre-se que a interpretação de dispositivo legal que disponha sobre outorga de isenção deve ser literal, conforme o art. 111, II, do CTN.

Sobre a matéria, esta Segunda Turma já se pronunciou em diversos julgados, destacando-se o Acórdão n.º 9202-005.255, de 28/03/2017, de lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, cujas razões de decidir abaixo colaciono e agrego ao presente voto:

Assim, entendo que a existência de cobertura diferenciada viola o dispositivo, na medida em que, note-se, a cobertura disponibilizada a alguns empregados e diretores, assim entendida a totalidade dos serviços a estes disponíveis, aqui consideradas a disponibilidade e qualidade de todos os referidos serviços médicos e odontológicos a estes prestados, não se encontra disponível a (não abrange) todos os empregados da empresa, alguns possuidores do que se costuma denominar de cobertura "mais básica".

Ou seja, em meu entendimento, a existência de cobertura diferenciada a alguns empregados e diretores, tal como no caso sob análise, viola o dispositivo em questão, impedindo que os valores pagos a este título (aqui objeto de tributação) sejam considerados como não abrangidos pelo conceito de "salário de contribuição".

No mesmo sentido há diversos outros julgados, a saber: **Acórdãos n.ºs 9202-003.846, de 09/03/2016, 9202-006.483, de 31/01/2018, 9202-008.404, de 19/11/2019, 9202-008.341, de 20/11/2019 e 9202-008.458, de 17/12/2019**, todos com a seguinte ementa:

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.

Assim, deve ser reformada a decisão recorrida, restabelecendo-se a exigência sobre o total dos pagamentos, relativamente à assistência à saúde.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento. Quanto ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, dele conheço e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo