



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.005612/2007-86
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.582 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 20 de dezembro de 2022
Recorrente LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006

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

O Recurso Especial de Divergência deve ser conhecido em relação à parte em que restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

PLANO DE SAÚDE. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. CRITÉRIO TEMPORAL DE CARÊNCIA. REGRA OBJETIVA.

O valor pago por assistência médica prestada por plano de saúde, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não integra o salário-de-contribuição, ainda que a fruição dos serviços esteja condicionada a regra de carência imposta pela respectiva operadora do plano de saúde.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto aos requisitos para exclusão dos valores pagos a título de planos de saúde aos funcionários do conceito de salário-de-contribuição, e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausentes o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly, e a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Relatório

Trata-se de lançamento (Debcad 37.109474-7) para exigência de contribuições sociais dos empregados e da empresa destinadas à Previdência Social, ao financiamento das prestações decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (Sat/Rat) e as destinadas a Outras Entidades incidentes sobre a remuneração indireta dos empregados, paga sob a forma de utilidades (plano de saúde).

Nos termos do relatório fiscal a infração foi assim resumida:

18. Analisando os documentos apresentados foi constatado que a empresa oferece a seus colaboradores um plano coletivo de assistência à saúde instituído em 01/03/1996 mediante contrato de prestação de serviços de assistência médico-hospitalar nacional (cópia anexa) firmado com a UNIMED do Oeste do Paraná Ltda, com sede na cidade de Medianeira. O contrato prevê como usuários do plano de saúde, a priori, os sócios, diretores e empregados da empresa, bem como seus dependentes, porém, a relação definitiva é fornecida pela empresa contratante LAR segundo os critérios por ela definidos.

19. Por meio de Resoluções do Conselho de Administração é que a empresa fiscalizada normatiza internamente as condições em que o plano de saúde é oferecido e determina quem são os usuários do benefício. A Resolução n.º 11, de 26/11/2002, em seu item 4.1, traz uma restrição de acesso ao plano de saúde ao prescrever que "*o colaborador terá direito de acesso aos Planos após cumprida carência de 06 meses de sua admissão na Lar, tendo como prazo de duração até o final do seu contrato de trabalho*". Posteriormente, a Resolução n.º 08, de 30/08/2006, com vigência a partir de 01/09/2006, estendeu o prazo para inclusão no Plano para após 01 (um ano) da admissão.

20. De acordo com o dispositivo acima, o plano de saúde oferecido pela empresa é restritivo, não sendo acessível a todos os seus funcionários pois exige que o colaborador cumpra um tempo mínimo de permanência na empresa, inicialmente definido em 06 (seis) meses a partir de sua admissão, posteriormente aumentado para 01 (um) ano após sua admissão. Tal restrição para acesso ao benefício pode ser entendida como uma espécie de gratificação ou promoção àqueles funcionários que cumprirem um tempo mínimo na casa de sorte que os valores pagos a esse título revestem-se de natureza salarial e integram a base de cálculo das contribuições devidas à Previdência.

Após o trâmite processual foi proferido o acórdão 2301-01.374, integrado pelo acórdão de **embargos de n.º 2301-006.826**, tendo o Colegiado *a quo* concluído pelo provimento parcial do recurso voluntário reconhecendo a decadência dos períodos até 09/2002, inclusive, e

determinado a aplicação da alíquota SAT por estabelecimento e o recálculo da multa com base no disposto na Súmula CARF nº 119 vigente. O acórdão de embargos reproduzindo trechos da decisão de primeira instância concluiu: A) “o pagamento de Plano de Saúde, na forma como se deu, ou seja, somente para os empregados com mais de 6 meses de casa, até 31/08/06, e com mais de um ano após 31/08/06, tornou tal benefício não estendido a todos os empregados, fato este que, por si só, afasta esses pagamentos da regra isentiva do art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei 8.212/91” e B) “A empresa fiscalizada, ao apresentar a contabilidade sem o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, ensejou a apuração do débito mediante aferição indireta, lançando-se de ofício a importância referente às contribuições não recolhidas.”

O acórdão 2301-006.826 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Constatada omissão no julgado, cabem embargos de declaração para prolação de nova decisão para sanar o vício.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VÍCIOS QUE NÃO ACARRETAM A NULIDADE DO LANÇAMENTO

A existência de quaisquer vícios em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco x contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles ensejar, se for o caso, apuração de responsabilidade administrativa dos envolvidos, mas sem afetar a relação jurídica fisco x contribuinte.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PLANO DE SAÚDE.

Não integra o salário-de-contribuição o valor relativo pagos a plano de saúde, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa

SAT. ALÍQUOTA POR ESTABELECIMENTO.

Nos termos da Súmula 351 do STJ, a alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

MULTA. 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 n.º 9.430, de 1996.

Intimada dos acórdãos a Recorrente interpôs recurso especial visando rediscutir duas matérias:

- 1) Impossibilidade de aferição indireta da base de cálculo: com base no acórdão paradigma n.º 2401-003.682 afirma que suposta deficiência de informações apresentadas corresponde à ausência de registro, nos documentos contábeis submetidos à fiscalização, de determinados pagamentos efetuados em favor de seus empregados, por entender que tais valores não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, não motiva o uso do arbitramento, e
- 2) Não incidência de Contribuições sobre os aportes de Plano de Saúde: com fundamento no paradigma 2301-02.684 defende que a mera exigência de tempo mínimo de vínculo entre trabalhador e empresa é incapaz de afastar a norma isentiva do art. 28, §9º, alínea 'q' da Lei n.º 8.212/91.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pelo não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Como exposto duas são as matérias devolvidas a este Colegiado: impossibilidade de aferição indireta da base de cálculo quando não restar demonstrada a imprestabilidade da contabilidade da empresa e não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de plano de saúde e os quais possuíam limitações temporais pré-fixadas.

Antes de entramos no mérito, julgo necessário tecer comentários sobre o conhecimento do recurso.

Do conhecimento:

No que tange a primeira divergência o recurso assim resumiu o debate:

35. Verifica-se que a aferição indireta foi empregada pela autoridade fiscal, e corroborada pelo *decisum* ora rebatido, pelo simples fato de que a Recorrente não lançou em sua contabilidade os valores “*reais*” da base de cálculo das contribuições previdenciárias, os quais em tese incluiriam os valores pagos pela Recorrente a título de plano de saúde oferecido aos seus funcionários. Nada mais óbvio, haja vista que a cooperativa não incluiu tais valores na base de cálculo das referidas contribuições sempre amparada pela isenção prevista no artigo 28, §9º, alínea “q” da Lei n.º 8.212/91,

bem como tendo em vista que as contribuições aludidas apenas podem incidir sobre verbas de natureza salarial, dada a competência estabelecida no artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição.

36. Em outras palavras, a Recorrente somente não incluiu os valores relativos ao convênio de saúde de seus empregados na base de cálculo das contribuições porque a exigência é totalmente indevida, ante a isenção garantida pela Lei nº 8.212/91 e a competência constitucional para instituição das contribuições previdenciárias, como será mais bem abordado no tópico seguinte deste Recurso Especial. Nesse sentido, é absurdo considerar que a correta interpretação da norma constitucional e da legislação tributária infraconstitucional autorizaria o Fisco adotar a aferição indireta.

O lançamento, diante do cenário descrito, apurou a base de cálculo do lançamento a partir dos registros contábeis constantes de conta intitulada “Unimed Pré Pagamento” (“28. Na apuração do valor devido foram considerados como base de cálculo, em cada competência, os saldos existentes nesses contas ao final de cada mês, sem qualquer dedução, visto que não foram comprovados recolhimentos no período”). A partir desta apuração o Colegiado recorrido – reproduzindo a decisão de primeira instância ratifica o entendimento de ser a aferição indireta procedimento excepcional e, no caso, diante da ausência de informações na contabilidade dos valores reais da base de cálculo das contribuições previdenciárias a fiscalização – utilizando-se da mesma contabilidade – apurou a base de cálculo segundo as informações do próprio contribuinte.

Observamos que o lançamento não considera valor estranho daquele constante de conta contábil própria prevista nas informações prestadas pela empresa. Pela aplicação do art. 33 da Lei nº 8.212/91, caberia ao contribuinte neste caso demonstrar que tais valores não eram relativos a essas despesas, em assim não procedendo o lançamento foi mantido.

No caso do acórdão paradigma 2401-003.682, embora o lançamento também cuide de imputação de pagamento de salário indireto, a situação fática é bem diversa. Nestes autos várias foram as verbas consideradas como remuneração e mesmo após apresentação de farta documentação pelo Contribuinte, a fiscalização ignorou o contraditório e, de forma desarrazoada, apurou a base de cálculo sem levar em consideração as provas juntadas ainda no procedimento de fiscalização.

Vejamos alguns trechos do acórdão paradigma:

Conforme se verifica do relatório fiscal já transcrito mais acima (fls. 33), o auditor fiscal cita as verbas identificadas nas folhas de pagamento, que teriam deixado de ser levadas à tributação na GFIP da Recorrente. São elas: *Ajuda Alimentação; Ajuda de Aluguel; Ajuda de Custo, Ajuda Moradia; Ajuda Refeição; Ajuda Transporte; Alimentação C; Bônus; Diária de Viagem; Dif. Propriedade Intelectual; Dif. Salário Rescisão; Diferença de Refeição; Diária de Embarque; Diárias de Viagens C; Educação C; Moradia C; Prêmio; Propriedade Intelectual; Reembolso de Despesa de Viagem; Reembolso de km C; Reembolso de Vale; Transporte; Reembolso Desconto; Reembolso Refeição; Refeição (P); Refeição C; Salário Diferença; Total Entregue de Vale Transporte; Transporte – C.*

O auditor fiscal, contudo, deixa de expor no seu relatório fiscal, de forma pormenorizada e individualizada, os motivos pelos quais cada uma dessas rubricas deve ser considerada como salário de contribuição. À exceção de breves comentários feitos quanto às rubricas Vale Transporte e Propriedade Intelectual, o fiscal apenas aponta, de forma genérica, que a documentação apresentada foi deficiente, que foram exibidos meros recibos e que a Recorrente se utilizaria das rubricas para camuflar o pagamento de salário de contribuição.

...

O Autuante não foi exposto sobre (i) o porquê de os documentos apresentados pela empresa no curso da ação fiscal não serem válidos, (ii) não apontou as despesas tidas como elevadas em relação ao salário mensal do segurado e (iii) que não guardam relação com despesas de alimentação, moradia e quilometragem, (iv) muito menos as “centenas de empregados” que perceberam continuamente as vantagens consideradas como salário de contribuição.

...

Em verdade, o auditor fiscal sequer acosta ao Auto de Infração lavrado a documentação apresentada pela Recorrente no curso da ação fiscal. O fiscal limita-se a apresentar termos de início de fiscalização, TIAF, TIAD, e poucas petições de resposta às intimações, sem os documentos que as acompanham. Por esse motivo, não é possível aferir com exatidão o que foi objeto de verificação no curso da fiscalização, sendo certo que cabia ao auditor fiscal apresentar no processo os documentos que a Recorrente apresentou e que ele considerou insuficientes para afastar as comentadas verbas de tributação.

A situação torna-se ainda mais grave porque, ao assim proceder, a autoridade lançadora furta-se do seu dever funcional de provar, satisfatoriamente, a prática da infração tributária. E, pior, procura transferir para Recorrente o ônus da prova, ao lançar mão da aferição indireta da base de cálculo, sob o argumento de que a contabilidade da empresa está acometida de irregularidades e inconsistências.

E conclui:

Ademais, embora o caso em análise tenha sido enquadrado na hipótese prevista no citado § 6º do art. 33, o procedimento do qual o Autuante lançou mão para quantificar a base de cálculo **atesta uma aferição direta** e não indireta. Isso porque, apesar de que tenha contestado a documentação apresentada pela empresa e considerado inverídicos os títulos das rubricas das folhas de pagamento, foi justamente desse documento que o Autuante levantou os valores que serviram de base de incidência da contribuição.

Assim, ao se valer da disposição legal em apreço, o Autuante aproveitou apenas do seu efeito (a inversão do ônus da prova), sem praticar o evento que lhe dá causa (a aferição indireta), conseqüentemente, com fundamento nesse dispositivo, o Auditor Fiscal deixou de debruçar-se sobre o vasto manancial de documentos entregues e de expor detidamente as razões de tê-los rejeitado.

No paradigma o entendimento foi no sentido de a base de cálculo ter sido – na verdade – apurada de forma direta, pois foram utilizadas informações prestadas pelo próprio contribuinte, entretanto, diante da total ausência de manifestação da fiscalização sobre os documentos e provas apresentados ao longo da fiscalização entendeu o Colegiado pela improcedência do lançamento.

Assim, considerando as especificidades do caso paradigmático e o apontamento acerca da ocorrência de aferição direta da base de cálculo quando utilizados elementos constantes da contabilidade do autuado, não é possível concluir que submetendo o presente lançamento aquele Colegiado teríamos decisão diversa.

Pelo exposto deixo de conhecer do recurso em relação à primeira divergência: **“impossibilidade de aferição indireta da base de cálculo quando não restar demonstrada a imprestabilidade da contabilidade da empresa”.**

Do mérito:

No que tange ao mérito da parte conhecida, interpretação da alínea 'q' do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, que trata dos requisitos para exclusão dos valores pagos a título de planos de saúde aos funcionários do conceito de salário-de-contribuição, devem ser acolhidas as razões recursais.

Segundo dispõe o artigo, na redação vigente na data da ocorrência do fato gerador, admite-se a exclusão da tributação tais valores "desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa":

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) (destaquei)

Para uma melhor aplicação da norma, compatibilizando uma interpretação teleológica com a necessidade de a empresa substituir o poder público na prestação de serviços essenciais ao cidadão, no caso ao trabalhador, entendo que o conceito cobertura adotado pela lei deve ser compreendido com a necessidade de se ofertar o plano a todos os empregados, ainda que por critérios objetos sejam ofertadas espécies de planos diferentes por categorias de empregados.

Considerando as limitações impostas pelas próprias operadoras dos planos de saúde, inclusive limitações geográficas e das redes credenciadas, não é razoável interpretar que a norma exija que um mesmo tipo de plano seja ofertado a todos os funcionários. Qual utilidade teria ofertar um plano de abrangência nacional se no local da filial da empresa, por exemplo, localizado no interior do estado, não tiver médicos cadastrados para atendimento ou hospitais credenciados? A avaliação quanto aos tipos de planos e operadoras em geral observa o binômio custo x utilidade, ou seja, ofertar um plano com custo acessível (afinal haverá a coparticipação do empregado) observado o melhor atendimento possível.

No mais a fixação do critério temporal destacado pelo lançamento foi muito bem explicado pelo Contribuinte, demonstrando-se tratar de critério objetivo e cujos padrões são fixados mais uma vez pela própria operadora do plano, vejamos:

58. Todavia, muito embora exista uma condição suspensiva para a fruição do plano de saúde, ele é conferido **universalmente a todos** os empregados da Recorrente, enquadrando-se, perfeitamente, na **hipótese permissiva do art. 28, §9º, alínea "q"**.

59. Deveras, os empregados com menos de 6 meses ou um ano na cooperativa (a depender de qual o período de carência vigente na época) já possuem vínculo estabelecido com o convênio de saúde, sendo que apenas devem aguardar o prazo de carência para poderem usufruir do benefício que lhes é concedido. Uma vez ultrapassado o período de carência, todos os empregados da Recorrente têm acesso ao

plano, independentemente de seu cargo ou função, não se tratando de gratificação ou promoção.

60. Insta destacar que não se está a discutir questões fáticas, mas a interpretação jurídica destes fatos. Isso porque os fatos supradescritos são incontroversos, isto é, o plano de saúde é oferecido a todos os funcionários e dirigentes da Recorrente, indistintamente, sendo que, por existir prazo de carência para usufruir do benefício em questão (questão também incontroversa), a d. fiscalização, corroborada pelo aresto recorrido, interpretou a situação fática como se exigisse qualquer espécie de promoção para que o empregado fizesse jus ao convênio de saúde.

61. Nesse sentido, alega o Relatório Fiscal que acompanhou a NFLD que as carências estabelecidas pela empresa "podem ser entendidas como uma espécie de gratificação ou promoção àqueles funcionários que cumprirem um tempo mínimo na casa de sorte que os valores pagos a esse título revestem-se de natureza salarial e integram a base de cálculo das contribuições devidas à Previdência" (p. 6 do Relatório da NFLD). Contudo, como bem demonstrado anteriormente, o período de carência é exigido de todos os empregados, sendo que, no transcurso de tal prazo, o beneficiário já possui vínculo com o convênio médico, estando apenas temporariamente impossibilitado de utilizá-lo (até que se concretize a condição suspensiva de tempo mínimo de trabalho na cooperativa), motivo pelo qual as carências exigidas **não podem ser interpretadas como promoção ou gratificação.**

Neste sentido, o fato de o plano ofertado a totalidade dos empregados possuir regras próprias de carência decorrentes de exigências fixadas pela respectiva operadora, não pode ser considerado como fato suficiente para descaracterização da aplicação da alínea 'q' do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Diante do exposto, conheço em parte do recurso para na parte conhecida dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri