MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	11060.001897/2001-90
Recurso nº	137.705 Especial do Procurador
Acórdão nº	**9102-001.677 – 2ª Turma**
Sessão de	26 de julho de 2011
Matéria	IRPF
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	PAULO ODILON XISTO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA- IRPF.

Ano-calendário: 1992, 1993, 1994, 1995, 1996

DEDUÇÕES COM DESPESAS DE PLANO DE SAÚDE DOS EMPREGADOS DO CONTRIBUINTE. CONVENÇÃO COLETIVA. PREVISÃO DE CUSTEIO DE 50%. PAGAMENTO INTEGRAL DO VALOR PELO CONTRIBUINTE. NÃO CONFIGURAÇÃO DE LIBERALIDADE.

Não configura mera liberalidade o custeio integral do plano de saúde dos funcionários, integrando, desta forma, os respectivos salários. Irrelevante o fato de que a Convenção Coletiva que abarca o contribuinte prevê a obrigatoriedade de custeio de apenas 50% do valor do plano de saúde dos empregados da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora e Presidente

Susy Gomes Hoffmann, Elias Sampaio Freire, Gonçalo Bonet Allage, Giovanni Christian Nunes Campos, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad,

Assinado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Emitido em 23/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com base em contrariedade à legislação tributária.

Lavrou-se auto de infração, contra o contribuinte, relativo ao IRPF dos anos-calendários de 1992 a 1996, no valor de R$ 113.530,40, incluindo-se multa de ofício e juros de mora, em decorrência de glosa de despesas de Livro Caixa deduzidas indevidamente.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 99/111 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento deu por parcialmente procedente o lançamento, nos termos da seguinte ementa:

> *"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física- IRPF*
>
> *Ano-calendário: 1992, 1993, 1994, 1995, 1996*
>
> *Ementa: LIVRO-CAIXA. DESPESAS.*
>
> *Somente são dedutíveis as despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devidamente escrituradas em Livro Caixa e comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.*
>
> *LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES. DESPESAS COM TRANSPORTE.*
>
> *As despesas com transporte somente são dedutíveis se forem efetuadas por representante comercial autônomo.*
>
> *DESPESAS COM A UTILIZAÇÃO DE TELEFONE CELULAR.*
>
> *Admite-se como dedutível a quinta parte das despesas com o uso do telefone celular, quando não se possa comprovar quais as oriundas do serviço profissional exercido.*
>
> *Lançamento Procedente em Parte."*

O contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 193/210 dos autos.

A antiga Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou parcialmente procedente o recurso voluntário. Eis a ementa:

> *"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física- IRPF*
>
> *Ano-calendário: 1992, 1993, 1994, 1995, 1996*
>
> *Ementa: LIVRO-CAIXA- DEDUÇÕES- DESPESAS COM TRANSPORTE- VEÍCULO PRÓPRIO- COMBUSTÍVEL E*

Assinado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Emitido em 23/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

MANUTENÇÃO. As despesas com transportes somente são dedutíveis se forem efetuadas por representante comercial autônomo.

DESPESAS COM A UTILIZAÇÃO DE TELEFONE CELULAR- Admite-se como dedutível a quinta parte das despesas com o uso do telefone celular, quando não o contribuinte não faz prova que o aparelho é utilizado exclusivamente no serviço profissional exercido.

DEDUÇÕES COM DESPESAS DE PLANO DE SAÚDE DE FUNCIONÁRIOS- As despesas com plano de saúde dos funcionários, cujo custo, por força do contrato de trabalho, é suportado pelo empregador, caracterizam-se como encargos necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (Inteligência do art. 6°, II, da Lei n° 8.134, de 1990).

-As obrigações especificadas nas normas de Direito do Trabalho, incluindo as Convenções e Acordos Coletivos, são regras que estipulam obrigações mínimas, não impedindo que outras sejam negociadas, sem que se constituam em liberalidade do empregador.

Recurso parcialmente provido."

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração (fls. 236/239), os quais restaram rejeitados.

Interpôs, então, o presente recurso especial (fls. 246/255), com base em contrariedade à legislação tributária.

Preliminarmente, em face da alteração do Regimento do CARF, que veio extinguir o recurso especial por maioria, argumentou, citando decisão do STJ, que, cuidando-se de direito processual intertemporal, deve-se aplicar a lei vigente do tempo da publicação do acórdão que se pretende combater.

Assim, alegou que:

"Dessa forma, os recursos por maioria cujos julgamentos tenham sido concretizados antes da publicação da referida Lei n° 11.941, ou seja, antes de 27 de maio de 2009, deverão ser admitidos por este Conselho sob os requisitos exigidos anteriormente".

Diante disso, baseou-se, o recurso especial, na violação, por parte da decisão recorrida, do artigo 6° da Lei n° 8.134/1990, e o artigo 123 do CTN. Argumentou, também, que a decisão afronta a Convenção Coletiva de Trabalho, constante de fls. 1750/1760 dos autos.

Segundo a recorrente, o contribuinte comprometeu-se, através do sindicato patronal a que é filiado, a arcar com 50% do custeio de plano de saúde de seus empregados, conforme a cláusula n° 33 da Convenção Coletiva em questão.

Assinado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Emitido em 23/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

Ocorre que, não obstante tal previsão na Convenção, por liberalidade, o contribuinte resolveu arcar com a totalidade do custeio do plano de saúde dos empregados, apresentando ao Fisco, assim, como despesa dedutível, a integralidade de tal despesa, e não apenas a parcela de 50% a que se obrigara pela Convenção Coletiva.

A Fiscalização, desta forma, glosou parte do custeio, isto é, os 50% a que o contribuinte não estava obrigado, por não se tratar de despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Enfatizou que o custeio da parte do plano de saúde dos empregados, a que não se encontrava obrigado por convenção, constitui-se em mera liberalidade, e não em despesa necessária, ao contrário do que se entendeu no acórdão recorrido, de modo que tal liberalidade não pode ser suportada pelo Fisco.

Diante disso, postulou por que seja restabelecida a glosa da parcela das despesas com planos de saúde atribuída aos empregados.

O contribuinte apresentou suas contra-razões às fls. 261/266.

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo. Preenche, também, os demais requisitos de admissibilidade, tendo em vista que a recorrente fundamentou-se na violação, por parte da decisão recorrida, tomada por maioria de votos, à legislação tributária, especificamente ao artigo 6° da Lei n° 8.134/ 90; e ao artigo 123 do CTN.

O artigo 6° da Lei n° 8134/90 tem o seguinte texto:

> *Art. 6° O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)*
>
> *I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;*
>
> *II - os emolumentos pagos a terceiros;*

Assinado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Emitido em 23/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

> ***III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.***

O artigo 123 do Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece que:

> *Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

A questão está em saber se, tendo em vista a disposição da Convenção Coletiva aludida nos autos, que impõe ao contribuinte a obrigação do custeio de apenas 50% do plano de saúde dos seus empregados, constitui-se em mera liberalidade o seu custeio total, ou se tal configura despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da sua fonte produtora.

Algumas reflexões devem ser feitas.

Há de se partir da premissa, assente tanto no acórdão recorrido, quanto no recurso especial, de que a obrigação do contribuinte, estabelecida na Convenção Coletiva, de custeio de 50% do plano de saúde dos seus empregados, retira o seu caráter de liberalidade, passível de dedução portanto, pois que caracterizável como despesa imprescindível, nos termos do artigo 6°, inciso III, da Lei n° 8.134/90.

Diante de tal pressuposto, que servirá de ponto de partida para o deslinde do caso, cabe-nos suscitar algumas questões, a fim de se averiguar se o pleito recursal se sustenta em seus próprios fundamentos.

Primeiramente, questiona-se: qual a definição e a natureza jurídica da Convenção Coletiva de Trabalho?

Socorro-me, para tanto, da legislação e doutrina trabalhistas.

O artigo 611 da CLT estipula que:

> *"Art. 611. Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho"*

Carlos Zangrando, tratando da natureza jurídica das convenções coletivas de trabalho, sintetiza as concepções existentes, expondo a que julga prevalecer. Segundo o autor:

> *"Entendemos que a convenção coletiva, efetivamente, é um contrato.*
>
> *Trata-se, sem dúvida, de um livre acordo de vontades entre as partes. No entanto, seu fundamento se encontra no reconhecimento da autonomia privada coletiva como fonte geradora de normas jurídicas. Uma vez que as partes envolvidas são sindicatos, representam interesses coletivos, e não meramente individuais. Dá-se, portanto, uma transmutação,*

Assinado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Emitido em 23/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

> *estendendo-se a concepção da autonomia privada para além do indivíduo, e admitindo a existência de uma autonomia privada coletiva, que é exercida pelos grupos.*
>
> *A convenção coletiva é, portanto, um contrato de natureza coletiva, efetuado por intermédio dos legítimos representantes dos grupos interessados."* [1]

A normatividade da Convenção Coletiva, desta forma, não lhe subtrai o caráter contratual. Pelo contrário, confirma-o. Acordo que é, em sentido lato, como referido, consubstancia manifestação de autonomia privada. Cuida-se, inequivocamente, de convenção particular, que tem como objetivo inerente a criação ou a ampliação dos direitos de determinadas categorias profissionais.

O contribuinte viu-se obrigado, por meio da convenção coletiva, ao custeio de 50% do plano de saúde do seu quadro de empregados. Tal obrigação, conforme se depreende dos autos, entendeu a fiscalização, e aquiesceu a recorrente, atribuiu-lhe o caráter de necessidade, da respectiva despesa, à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

A recorrente sustenta, em suas alegações, que o artigo 123 do CTN restou transgredido, na medida em que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública.

Ora, veja, há uma contradição patente em tal posição: considera-se que o custeio de 50% do plano de saúde dos empregados do contribuinte é dedutível, porque previsto em Convenção Coletiva (convenção que não deixa de ser particular); mas ataca a dedução dos outros 50%, por constituir-se, segundo seu entendimento, em mera liberalidade. Mera liberalidade, note-se, que, conforme a própria recorrente, integra o salário dos empregados, não obstante faça a ressalva de que tais discussões devam ser deixadas a uma eventual lide trabalhista, nos seguintes termos:

> *"Com efeito, para os empregados que já receberam tal liberalidade, tal benefício já se incorporou ao salário. Entretanto, para novos empregados, não há direito líquido e certo à percepção de tal valor, haja vista que o empregador somente está formalmente obrigado a arcar com 50% dos planos, conforme a Convenção Coletiva. Em todo caso, tais discussões são afetas a eventuais lides trabalhistas, em nada influenciando nos efeitos tributários aqui pleiteados pela PGFN".*

Há, por óbvio, incompatibilidade entre se admitir o custeio integral do plano de saúde como parte integrante do salário dos empregados, e, concomitantemente, como uma simples liberalidade.

A liberalidade, manifestação de bondade ou magnanimidade, conforme De Plácido e Silva, com efeito, configura-se na medida em que se verifica a possibilidade, daquele que a fornece, de suspender ou interromper a sua concessão. Dela se aparta qualquer resquício de vinculação. No caso, conforme se conclui, o pagamento integral do plano de saúde dos empregados já integra os respectivos salários, não podendo, portanto, ser suprimido. Ora, se assim é, não há como reputar tal custeio como uma mera liberalidade.

[1] ZANGRANDO, Carlos. Curso de Direito do Trabalho. Tomo III.São Paulo: LTr, 2008. p. 1540.

Assinado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Emitido em 23/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

De fato, na medida em que o pagamento do plano de saúde integra o salário dos empregados do contribuinte, independentemente da previsão contida na Convenção Coletiva, não há que se falar em liberalidade, pois que a tal despesa passa a ser imprescindível à manutenção da sua fonte produtora.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 26 de julho de 2011

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Assinado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Autenticado digitalmente em 22/08/2011 por SUSY GOMES HOFFMANN
Emitido em 23/08/2011 pelo Ministério da Fazenda