



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

Processo nº 11070.002845/2007-15
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.256 – 2ª Turma
Sessão de 29 de julho de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UGGERI S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA / PLANO / SEGURO SAÚDE. COBERTURA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. EXGIÊNCIA ÚNICA. DESNECESSIDADE DE PREVISÃO DE COBERTURA IGUAL PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

A condição estabelecida no art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91 para que não se incluam no salário de contribuição e não sejam objeto de incidência de contribuição previdenciária os valores relativos 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, é que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa. Exigir que haja cobertura a todos os empregados e dirigentes da empresa é diferente de exigir que haja a mesma cobertura a todos estes funcionários.

A condição imposta pelo legislador para a não incidência da contribuição previdenciária é, simplesmente, a existência de cobertura que abranja a todos os empregados e dirigentes, não cabendo ao intérprete estabelecer qualquer outro critério discriminativo.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Elias Sampaio Freire.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 07/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de NFLD da qual a empresa notificada foi cientificada em 01/11/2007, lavrada para a cobrança de contribuições previdenciárias sobre:

(i) os valores das notas fiscais ou faturas emitidas pela UNIMED MISSÕES referentes a serviços de assistência médica e hospitalar aos segurados empregados e segurados dirigentes da empresa autuada (levantamento COP, competências 03/2000 a 12/2001);

(ii) valores pagos a segurados relativamente a serviços prestados para a empresa autuada (levantamento FP, competências 01/2000 a 12/2001); e

(iii) valores apurados por aferição correspondentes aos montantes pagos à UNIMED MISSÕES referentes a serviços de assistência médica e hospitalar a dirigentes (levantamento RU1, competências 06/2000 a 12/2001).

O item (iii) foi levantado por aferição porque a empresa não disponibilizou os valores separados para os diretores no período, sendo que a fiscalização utilizou o percentual correspondente a cada um deles em uma fatura de período bastante posterior (março de 2005).

No que tange especificamente aos pagamentos a título de assistência médica e hospitalar pela Notificada a seus empregados e dirigentes, a Fiscalização entendeu desrespeitada a regra de isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “q”, uma vez que, aos segurados empregados a Notificada custeava apenas 30% dos valores e permitia apenas a adesão a planos “sem internação hospitalar” ou “com internação semi-

privativa” enquanto aos segurados dirigentes a Notificada custeava 100% do valor de plano “com internação privativa”.

A notificada apresentou impugnação (fls. 72 a 82) sustentando a decadência do direito do fisco de lançar os valores em cobrança e, no mérito, a não incidência das contribuições previdenciárias sobre assistência médica.

A DRJ de Santa Maria-RS negou provimento à impugnação (fls. 98 a 104) e o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 106 a 111), que foi provido pelo acórdão recorrido, proferido pela 3ª Turma Especial da 8ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento (fls. 114 a 122), cuja ementa é a seguinte:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN. O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212 de 1991. Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I, do CTN. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

ASSISTÊNCIA MÉDICA. ALÍNEA “Q” DO § 9º DO ART. 28 DA LEI Nº 8.212/91. INTERPRETAÇÃO LITERAL CONFORME O INCISO II DO ART. 111 DO CTN. A alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 diz que não integra o salário-de-contribuição 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. A regra de isenção não prevê que nos planos de assistência médica a empresa deve tratar, de forma igualitária, os seus beneficiários. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, bem como outorga de isenção.

Recurso Voluntário Provido.”

Em suma, a Turma *a quo* deu provimento ao recurso voluntário da Notificada para reconhecer, nos termos do art. 173, I, do CTN, a extinção pela decadência dos débitos correspondentes às competências anteriores a 11/2001, inclusive e, no mérito, para afastar a cobrança de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de assistência médica e hospitalar.

No entendimento da maioria da Turma recorrida, para a aplicação da isenção prevista no art. 28, § 9º, “q” da Lei 8.212/91 basta que a assistência médica e hospitalar seja oferecida a todos os segurados, mesmo que em planos de coberturas diferentes.

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração (fls. 126 a 128) que foram acolhidos para correção de erro material no dispositivo do acórdão quanto ao julgamento do mérito, restando esclarecido que, no mérito, a Turma *a quo* deu provimento ao recurso voluntário por maioria, tendo sido vencido o I. Relator (acórdão 2803-001.291, fls. 129 a 134).

Intimada do julgamento dos embargos de declaração, na mesma data a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls.137 a 143) com fundamento em divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão 206-01.352, proferido pela 6ª Câmara do antigo 2º Conselho de Contribuintes, no qual se teria decidido que é necessário que a cobertura abranja a totalidade dos empregados, uma vez que o legislador deu ênfase à cobertura e não à mera disponibilidade dos planos de assistência média para fins de determinar a aplicação do art. 28, § 9º, “q” da Lei 8.212/91.

Ao recurso especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2300-492/2012 (fls. 144 e 145). A Notificada foi intimada (fls. 147 e 148) e não apresentou contrarrazões.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Analiso a admissibilidade do recurso especial interposto.

Como se verifica dos autos, o recurso foi admitido em razão da divergência entre o v. acórdão recorrido e o acórdão nº 2301-00.571, no que tange a incidências sobre despesas de custeio de assistência médico-hospitalar para empregados e dirigentes. O acórdão paradigma encontra-se assim ementado:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/1996 a 31/12/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SALÁRIO INDIRETO - SEGURO SAÚDE - DESCUMPRIMENTO DA LEI - NÃO IMPUGNAÇÃO EXPRESSA - CO-RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS.

A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos da NFLD. O recorrente durante o procedimento não apresentou os documentos para comprovar a regularidade, invertendo neste caso o ônus da prova.

A assistência médica fornecida ao empregado, só não será considerado salário de contribuição, quando fornecidos nos exatos termos do art. 28, “q” da lei, ou seja: “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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

Entendo que a verba assistência médica possui natureza salarial, ainda mais pelo fato de não ter havido a mesma cobertura a todos os empregados da empresa, o que alegado pelo próprio recorrente.

A fiscalização previdenciária não atribui responsabilidade direta aos sócios, pelo contrário, apenas elencou no relatório fiscal, quais seriam os responsáveis legais da empresa para efeitos cadastrais. Se assim não o fosse, estaríamos falando de uma empresa pessoa jurídica, com capacidade de pensar e agir.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. DECADÊNCIA. 05 ANOS.

I - Na esteira da jurisprudência do STJ, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é de 05 anos a decadência das contribuições sociais.

II - Tratando-se de tributação de salário indireto, a decadência rege-se pela regra do § 4º do art. 150 do CTN, uma vez que ocorrida a antecipação de recolhimentos em relação à folha de pagamento normal.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

Entre outros motivos, o acórdão paradigma decidiu pela inaplicabilidade do disposto no art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91 nos casos em que não existe uniformidade cobertura de assistência médica a empregados e diretores.

De fato, extrai-se referida conclusão do voto do I. Relator do acórdão paradigma (que no mérito foi seguido por unanimidade pela Câmara):

“... Para o caso concreto, entendo que a assistência médica fornecida ao empregado, só não será considerado salário de contribuição, quando fornecidos nos exatos termos do art. 28, "q" da lei, ou seja: "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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

Entendo que a verba assistência médica possui natureza salarial, ainda mais pelo fato de não ter havido a mesma cobertura a todos os empregados da empresa, o que alegado pelo próprio recorrente. No presente caso, a análise mais relevante é a questão da extensão do benefício aos segurados da recorrente; exigência legal que não foi cumprida no pagamento da verba.

O próprio texto da lei descreve desde que A COBERTURA ABRANJA A TOTALIDADE DOS EMPREGADOS, o legislador deu ênfase a cobertura que no plano de saúde quer dizer o tipo de benefício, senão vejamos o próprio significado da palavra: Aquilo que cobre; coberta. 2.Ato de cobrir; cobrimento. 3.Fiança, garantia. 4.Liquidação, pagamento. 5.Conjunto de fundos que garante a liquidação de um contrato, ou de uma operação mercantil ou cambiária. Em relação a um conjunto, família de conjuntos cuja união o contém. ...”

Em situação semelhante e comparável à dos autos, o acórdão paradigma entendeu que seria necessário que a empresa disponibilizasse a todos os seus empregados e dirigentes a mesma cobertura de assistência médica para que não incida contribuição previdenciária sobre os respectivos valores, nos termos do disposto no art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91.

Uma vez que no caso dos autos o acórdão recorrido adotou entendimento de que a não incidência prevista no art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91 requer, para sua aplicabilidade, apenas que a assistência médica seja disponibilizada a todos os empregados ou dirigentes, mas não necessariamente nos mesmos termos e condições, a aplicação do entendimento do acórdão paradigma seria suficiente para a reforma do acórdão recorrido.

Entendo, portanto, comprovada a divergência.

No mérito, a controvérsia cinge-se em decidir se a aplicação do art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91 depende ou não de a empresa fornecer a todos os seus empregados e dirigentes o mesmo tipo de cobertura de assistência médica.

O assunto já foi discutido anteriormente no âmbito desta E. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nos autos do Processo 35318.001033/2005-09, tendo sido proferido o v. acórdão 9202-00.295, julgado em 22.09.2009, assim ementado:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA - PLANO DE SAÚDE. EXTENSÃO / COBERTURA À TOTALIDADE DO EMPREGADOS / FUNCIONÁRIOS. REQUISITO LEGAL ÚNICO.

De conformidade com a legislação previdenciária, mais precisamente o artigo 28, § 9º, alínea "q", da Lei nº 8.212/91, o Plano de Saúde e/ou Assistência Médica concedida pela empresa tem como requisito legal, exclusivamente, a necessidade de cobrir, ou seja, ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, para que não incida contribuições previdenciárias sobre tais verbas. A exigência de outros pressupostos, como a necessidade de planos idênticos à todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites da legislação específica em total afronta aos preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem que as normas que contemplam isenções devem ser interpretadas literalmente, não comportando subjetivismos.

Recurso especial negado.”

Na oportunidade, entendeu esta C. 2ª Turma que a condição estipulada pelo legislador no art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91 resta atendida pelo fato de haver cobertura de assistência médica e/ou plano de saúde a todos os empregados e dirigentes da empresa, ainda que as coberturas disponibilizadas sejam diferentes entre si.

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

Entendo que esta é a melhor solução para a controvérsia.

O dispositivo em comento está assim redigido:

“Art. 28. ...

§ 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; ...” (destaquei)

A condição estabelecida no dispositivo legal acima transcrito se limita à exigência de que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa.

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

A condição imposta pelo legislador para a não incidência da contribuição previdenciária é, simplesmente, a existência de cobertura que abranja a todos os empregados e dirigentes. A condição assim delineada está em acordo com a finalidade da norma de não incidência condicionada, que é a de garantir a isonomia entre todos os empregados e dirigentes.

Como se sabe, como tantos outros princípios, a igualdade é norma jurídica que não se sujeita a um modo de aplicação absoluto (“tudo ou nada”), mas a aplicação gradual (“mais ou menos”).

Caso o legislador tivesse estabelecido exigência de que a empresa disponibilizasse cobertura de assistência médica ou plano de saúde igual, do mesmo tipo, nos mesmos termos e condições, a todos os seus empregados e dirigentes, certamente o princípio da igualdade teria sido aplicado em uma graduação maior.

Contudo, o legislador não foi omissor em estabelecer o critério mínimo necessário de atendimento do princípio da igualdade para a não incidência de contribuições

previdenciárias. O critério distintivo eleito pelo legislador foi o da abrangência da cobertura da todos os empregados e dirigentes.

Diante de uma opção expressa, razoável e proporcional do legislador, não cabe ao intérprete acrescentar requisitos discriminativos adicionais. Descabe, pois, no caso dos autos, distinguir casos em que as coberturas disponibilizadas a todos os empregados e dirigentes diferem em qualidade, pois este critério distintivo foi dispensado pelo legislador.

Entendo, pois, que o acórdão recorrido não merece reparos.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad