



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15586.001531/2008-19
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.729 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNICAFÉ COMPANHIA DE COMÉRCIO EXTERIOR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ASSISTÊNCIA À SAÚDE DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS.
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Pelo fato de não haver autorização legal para que se exclua do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados da Previdência Social, referida verba está sujeita à incidência de contribuições sociais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão 2803-002.137, de recurso voluntário, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 3ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: não incidência de

contribuições previdenciárias sobre os auxílios pagos a dependentes de segurados empregados a título de assistência médica. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

Ementa do acórdão de Recurso Voluntário

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA A DEPENDENTES. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO.

O art. 28, parágrafo 9º, alínea “q”, da Lei nº. 8.212/91, não determina a restrição de que o plano de saúde deva limitar-se apenas à pessoa do funcionário ou dirigente da empresa, mas que deve ser oferecido a todos os seus colaboradores.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a). Vencidos os Conselheiros Oseas Coimbra Junior e Helton Carlos Praia de Lima. Fez sustentação oral: UNICAFE COMPANHIA DE COMERCIO EXTERIOR Advogado Marco Antonio Milfont Magalhães, OAB/ES 4320.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigmas decorrentes dos acórdãos 240102.335 e 230201.675, a isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212/1991, não se aplica aos valores pagos a título de auxílio-saúde e/ou plano de assistência médico-hospitalar e odontológico em favor dos filhos dos empregados, pois essa norma somente faz menção ao pagamento realizado em favor dos próprios segurados.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, nas quais pediu o não conhecimento do recurso, ou, sucessivamente, o seu desprovimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

Ao contrário do que alega o sujeito passivo, o acórdão indicado como paradigma, de forma contrária ao acórdão recorrido, realmente entendeu que “*Não se pode estender o benefício aos dependentes dos segurados, uma vez que a lei somente prevê o pagamento aos próprios segurados*”, trecho este destacado no recurso especial da Fazenda Nacional, que, portanto, demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente pelas decisões, a despeito de haver similitude fático-jurídica.

2 Assistência médica paga a dependentes dos segurados

Discute-se nos autos se incidem contribuições previdenciárias sobre os auxílios pagos a dependentes de segurados empregados a título de assistência médica.

Pois bem. O inc. I do art. 28 da Lei 8212/1991 explicita que o salário-de-contribuição constitui uma remuneração destinada a retribuir o trabalho. Em consonância com o

art. 195, inc. I, alínea *a*, da CF, tal norma prevê que as contribuições devidas à seguridade social incidem sobre a remuneração paga ao trabalhador, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Significar dizer que a base de cálculo da contribuição somente é composta de valores destinados à contraprestação pelo trabalho prestado ou colocado à disposição do empregador ou tomador de serviços. O art. 22, inc. I, da Lei 8212/1991, igualmente preleciona o total das remunerações como base impositiva das contribuições.

Em se tratando de auxílios pagos a dependentes de segurados empregados a título de assistência médica, não vejo como considerá-los como pagamento de remuneração, mas sim como ressarcimento de despesas necessárias à saúde. Tais valores, portanto, e a princípio, não visam a remunerá-los por serviços prestados ou colocados à disposição, mas sim a indenizá-los, sobretudo na hipótese de a fiscalização não comprovar a existência de pagamentos de salários (contraprestações), disfarçados de assistência médica.

No meu entender, os casos de não incidência previstos no § 9º do art. 28 da Lei 8212/91 não são exaustivos, mas sim exemplificativos, tanto é assim que menciona as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais, cuja característica primordial é apenas a de ser não habitual, isto é, não contraprestacional. A doutrina do Professor Fábio Zambitte Ibrahim é nesse mesmo sentido:

Da mesma forma que o item anterior, o legislador achou por bem explicitar algumas rubricas que não são incluídas no salário-de-contribuição, em geral devido à ausência de natureza remuneratória.

Evidentemente, é impossível a previsão da legislação de todas as parcelas excluídas do salário-de-contribuição, sendo a antevisão legal meramente exemplificativa. O art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 traz este rol exemplificativo de parcelas excluídas do salário-de-contribuição. Percebe-se que muitas são condicionais, ou seja, somente são excluídas, se atenderem a certas condições, como, por exemplo, ser direito extensível a todos os segurados da empresa, no caso dos planos médicos.

De toda forma, caso haja pagamento de alguma verba desvinculada da atividade remunerada, sem caráter contraprestacional, a conclusão, pelo menos a priori, é pela exclusão do salário-de-contribuição¹.

Como reforço do que se alega, vale lembrar que a redação original da alínea *e* do § 9º do art. 28 foi alterada para excluir a menção do aviso prévio indenizado como não constitutivo do salário-de-contribuição. Contudo, mesmo em face de tal modificação legislativa, o STJ, em recurso representativo de controvérsia, REsp 1230957/RS, concluiu não tratar-se de verba remuneratória. Quer dizer, ainda que o aviso prévio indenizado não estivesse mais arrolado no § 9º do art. 28, isso não alterou o fato de a verba ser meramente indenizatória e fora do campo de incidência das contribuições, o que corrobora a afirmação de que o rol de parcelas não integrativas do salário não é exaustivo.

Ademais, veja-se que a redação vigente da alínea *q*, à época dos fatos geradores, não fazia a restrição enxergada pela fiscalização, de que apenas a assistência médica paga aos

¹ Curso de direito previdenciário/ Fábio Zambitte Ibrahim. - 20. ed. - Rio de Janeiro: Impetus, 2015, p. 334.

empregados e dirigentes seria excludente do salário de contribuição. A única condicionante era a de que a cobertura deveria abranger a totalidades dos empregados:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 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; (Incluída pela Lei nº 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, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

Desta forma, tenho o mesmo entendimento da decisão recorrida, votando, portanto, por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Não obstante as considerações trazidas no voto do i. Relator, especificamente em relação ao mérito, delas discordo pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

Convém esclarecer que nesta mesma sessão de julgamento analisou-se também Recurso Especial interposto pela Contribuinte, Processo nº 15586.001530/2008-74, em que este Colegiado decidiu que a assistência médica paga a dependentes dos segurados a serviço da empresa não está abarcada na isenção prevista na alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Na ocasião, prolatou-se o Acórdão nº 9202-009.726, de 23/08/2021, de minha relatoria, cujos fundamentos reproduz-se a seguir:

A matéria devolvida à apreciação deste Colegiado refere-se à incidência de contribuições sobre a assistência médica disponibilizada aos dependentes dos segurados.

De forma a contextualizar a análise aqui empreendida, convém ressaltar que a matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral é a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

[...]

Com base na previsão constitucional, a Lei nº 8.212/1991, por intermédio de seus arts. 22 e 28, instituiu as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, que abrangem o total das remunerações pagas/recebidas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Assim, a princípio, a base de cálculo dessas contribuições abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, saúde, além de outras prestações e *in natura*. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação de serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

De outra parte, a definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação à rubrica objeto de lançamento deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nessa esteira, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exhaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

Em relação à matéria em referência, o § 9º do art. 28 da Lei de Custeio Previdenciário, na redação vigente à época dos fatos, ao tratar das parcelas isentas das contribuições previdenciárias, por meio de sua alínea “q”, inseriu entre elas os gastos com assistência à saúde, nos seguintes termos:

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; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (Grifou-se)

De se notar que a norma isentiva não faz qualquer referência ao pagamento de assistência à saúde a dependentes dos segurados da Previdência Social, mas tão somente aos empregados e dirigentes a serviço da empresa. Nesse sentido, trago à colação trecho do Acórdão nº 9202-008.340, de 20/11/2019, da lavra do Ilustre

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, que bem reflete o meu entendimento acerca do tema:

Note-se que a norma em nenhum momento se refere a assistência prestada aos dependentes. E se a norma não se refere aos dependentes, tratando-se de norma excepcional, não cabe ao intérprete incluí-los.

Contra o argumento de que é comum e natural que a assistência à saúde deva beneficiar também os dependentes, observo que, ao excluir do conceito de salário de contribuição os gastos com assistência a saúde, a norma não visa conceder um benefício assistencial ao empregado, que seria extensível a sua família, mas a propiciar meios de preservação da saúde do próprio empregado, em benefício do trabalho. E, nesse sentido, não se justifica a exclusão do conceito de salário-de-contribuição dos gastos com assistência a saúde dos dependentes, os quais figurariam como pagamento na forma de utilidades.

A situação, a meu juízo, se assemelha, nesse aspecto, ao fornecimento de bolsas de estudo, antes da alteração introduzida no art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 12.513, de 2.011. Ali, claramente se trata de capacitação para o trabalho, e aqui de preservação das condições físicas e de saúde para o trabalho.

Portanto, não há previsão legal expressa para se estender a exclusão do salário-de-contribuição da parcela correspondente a gastos com assistência à saúde de dependentes, e a interpretação das normas envolvidas desautoriza o entendimento de que o benefício deveria ser estendido aos dependentes. Ao contrário, a meu juízo, o objetivo da norma é a preservação das condições de trabalho do próprio empregado.

Além disso, não se pode olvidar que, a teor do art. 176 do Código Tributário Nacional – CTN, a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão e os tributos a que se aplica, sendo que a alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 direciona o favor legal em discussão, como visto, exclusivamente a empregados e dirigentes, sendo defeso estender o benefício a hipótese não prevista em lei.

Do mesmo modo, não se pode olvidar que o art. 111 do CTN é expresso ao determinar que a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, como é o caso da isenção, deve ser interpretada literalmente, o que impede a interpretação extensiva defendida no Recurso Especial.

De outra parte, a alegação segundo a qual o seguro saúde pago aos dependentes dos empregados não tem natureza contraprestativa em virtude de os beneficiários diretos não prestarem serviço à Recorrente é desprovida de razoabilidade. Por certo, a única motivação para o pagamento do benefício aos dependentes é o vínculo laboral mantido com os segurados da Previdência Social a serviço da empresa, não havendo qualquer dúvida sobre o caráter remuneratório do benefício, dada sua natureza contraprestativa, onerosa e habitual.

Do mesmo modo, não há como acolher a alegação quanto à impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio saúde, sob o pretexto de que inciso IV do § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, acrescentado pela Lei nº 10.243/2001, lhe retiraria a natureza salarial.

É que referido dispositivo da lei trabalhista não irradia efeitos automáticos em relação a matéria tributária. É importante frisar que, de acordo com o princípio da especialidade, norma especial afasta a incidência da norma geral. *In casu*, diferentemente do que entende o Sujeito Passivo, como estamos diante de matéria de índole previdenciária/tributária, o regramento a ser considerado, no que atina à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio saúde, é aquele estabelecido na Lei de Custeio Previdenciário.

Além disso, e a despeito do que dispõe a norma trabalhista, o Direito Previdenciário encontra baliza na própria Constituição Federal. Com relação ao custeio do sistema de previdência, como já dito, o art. 195 da CF/1988 instituiu as bases sobre as quais podem incidir as contribuições e abarcou a folha de salários e demais os rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que preste serviço a empresa.

Outro dispositivo constitucional de fundamental importância à matéria em debate é o § 11 do art. 201 da Constituição que estabelece o seguinte:

Art. 201.

[...]

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

[...]

Essas e outras disposições constitucionais deixam claro que o Direito Previdenciário constitui-se em ramo autônomo, cujos conceitos não têm a vinculação pretendida por alguns com o Direito do Trabalho. Em outras palavras, não se pode pretender que as disposições contidas na legislação trabalhista prestem-se a afastar a aplicação da norma de custeio previdenciário, a qual deve se pautar no regramento estabelecido pelo Direito Tributário.

A esse respeito, o Ministro do Luiz Fux, na decisão que tratou do alcance da expressão “folha de salários”, RE 565.160/SC, faz apontamentos de extrema relevância:

Logo, a solução aqui pode ser extraída da interpretação da própria Constituição, sendo desnecessário buscar conceitos em outros ramos do Direito, como o Direito do Trabalho, pois o constituinte foi bem claro acerca da aceção de “folha de salários” que deve ser tida pelo intérprete do Direito Tributário, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador.

A diferenciação feita pelo Direito do Trabalho entre “salário” e “remuneração” é indiferente, portanto, para o deslinde da presente questão, posto estar-se diante de controvérsia afeta ao Direito Tributário e Previdenciário, extremada pela falta de aplicação prática da autonomia entre esses ramos do Direito e os demais, como bem pontuou o Professor Fábio Zambrini Ibrahim (Curso de direito previdenciário. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008. p. 251).

Dessa forma, a autonomia entre as Ciências impõe que os conceitos sejam interpretados à luz do regime jurídico em que estão inseridos. Assim, se para o Direito do Trabalho, o emprego da expressão “salário” ao invés de “remuneração” é relevante ao ponto de restringir sobremaneira o conteúdo da primeira, o mesmo não ocorre com o Direito Tributário e o Direito Previdenciário.

Com efeito, quando a Constituição já traz elementos suficientes para a interpretação das expressões por ela utilizadas no Direito Tributário/Previdenciário, descabe perquirir qual é a aceção dessas mesmas expressões em outros ramos do Direito, porquanto devem ter uma interpretação condizente com a lógica própria do contexto em que estão inseridas, no caso, a Seguridade Social. (Grifou-se)

Veja-se que foi a própria Constituição, conforme esclarece a decisão da Suprema Corte (com repercussão geral reconhecida), que institui a autonomia do Direito Previdenciário, conduzindo à conclusão de que as disposições legais a serem consideradas na definição das bases de cálculo das contribuições previdenciárias são os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991, não havendo que se falar em subordinação da

Lei de Custeio à CLT, tampouco da aplicação automática do regramento contido na legislação trabalhistas no âmbito do custeio previdenciário.

Quanto às referências feitas ao Regulamento do Imposto de Renda na peça recursal, insta esclarecer que os tributos ali referidos têm natureza diversa, além de regramento e características que em nada os assemelham com as contribuições previdenciárias. Dito de outra forma, ainda que se pudesse considerar acertadas as assertivas trazidas a respeito da legislação do Imposto de Renda na peça recursal, isso não se prestaria a infirmar as conclusões advindas do exame das normas afetas especificamente ao custeio previdenciário.

Por fim, as decisões administrativas e judiciais suscitadas pela recorrente, além de terem sido proferidas em contextos diversos do que ora se analisa, não têm o condão de vincular o julgador administrativo.

Em vista disso, considerando-se o fundamentos suscitados no Acórdão nº 9202-009.726 refletem o entendimento desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendo pelo acolhimento das razões recursais da Fazenda Nacional

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho