



**Processo nº** 15586.001537/2008-96  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-009.728 – CSRF / 2<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 23 de agosto de 2021  
**Recorrente** UNICAFE COMPANHIA DE COMERCIO EXTERIOR  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 24/09/2008

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO EM TÍTULOS PRÓPRIOS.  
VINCULAÇÃO À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Em se tratando de obrigação acessória vinculada à obrigação principal, o resultado do julgamento da obrigação principal deve ser refletido no processo de obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

### **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração, Debcad 37.193.408-7, lavrado em virtude de a empresa deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos e do contribuinte individual a seu serviço, conforme previsto na alínea “a” do inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 e no **caput** art. 4º da Lei nº 10.666/2003.

Nos termos do Relatório Fiscal da Infração (fl. 40), a empresa deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, quando do pagamento das seguintes rubricas, relativo ao período de 01/2005 a 12/2005:

- Remunerações de segurados empregados a título de Assistência Médica (Processo nº 15586.001530/2008-74 - Debcad nº 37.193.402-8); e
- Remunerações de contribuintes individuais que prestaram serviços para a empresa (Debcad nº 37.164.079-2).

Em relação às obrigações principais, extrai-se dos autos que somente se instaurou o contencioso em relação ao crédito inscrito sob o Debcad nº 37.193.402-8, sendo que nesta mesma sessão foi julgado Recurso Especial do Contribuinte, cuja decisão foi pela manutenção da autuação. Em relação ao lançamento referente ao Debcad nº 37.164.079-2, não houve contestação administrativa.

Em sessão plenária de 04/07/2020 foi julgado o Recurso Voluntário da Contribuinte, prolatando-se o Acórdão nº 2301-007.265 (fls. 225/228), assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 24/09/2008

SUMULA CARF Nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA INCLUSÃO DE DEPENDENTES. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Os valores despendidos pela empresa com assistência médica relativa a dependentes de seus empregados integram o salário de contribuição.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, não conhecendo das alegações de constitucionalidade (Súmula CARF nº 2) e negar-lhe provimento.

A Contribuinte foi cientificada da decisão em 07/12/2020 (fl. 233) e, em 17/12/2020 (fl. 235), apresentou o Recurso Especial de fls. 236/259, ao qual, pelo despacho de fls. 284/286, deu-se seguimento para a rediscussão da matéria **incidência de contribuições sobre a assistência médica disponibilizada aos dependentes dos segurados**.

À guisa de paradigmas foram admitidos os Acórdãos nº 2803-002.137 e nº 2803-002.138, cujas ementas, na parte que interessa à solução do litígio, transcreve-se na sequência:

Acórdão nº 2803-002.137

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

**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.

Acórdão nº 2803-002.138

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

O art. 28, parágrafo 9º, alínea “q” da Lei n. 8.212/91, não determina a restrição de que o plano de saúde deva limitar-se apenas à pessoa funcionário ou dirigente da empresa, mas que deve ser oferecido a todos os seus colaboradores.

A Contribuinte alega, em síntese, o que segue:

- O inciso I do art. 195 da Constituição Federal dispõe que a empresa deverá promover o pagamento de contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos dos trabalhadores.

- A norma integradora do comando constitucional foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei n.º 18.212/91, que no inciso I do art. 28 revela que a base imponível da contribuição devida pela empresa e incidente sobre a folha de salários é a remuneração recebida pelo segurado empregado.

- O conceito de remuneração está diretamente atrelado à retribuição de serviço efetivamente prestado ou pelo tempo posto à disposição do empregador.

- Não se pode perder de vista que as disposições referentes ao direito previdenciário se avizinham ao direito do trabalho, porquanto se faz necessária a determinação da natureza remuneratória da rubrica, devendo, pois, ser interpretado de forma sistemática para que a norma tenha harmonia com o contexto do ordenamento jurídico pátrio.

- O inciso IV do § 2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho, acrescentado pela Lei n.º 10.243/01, dispõe que a assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro saúde, não pode ser considerada como salário. Tal dispositivo permite concluir que o valor referente à assistência médica e odontológica não poderá estar inserido na base de cálculo das contribuições sociais.

- Nesse mesmo sentido, a legislação previdenciária - Lei n.º 8.212/91, em sua alínea “q”, § 9º do art. 29 prevê, de modo expresso, que o valor relativo à assistência prestada por serviço médico e/ou odontológico próprio da empresa ou a ela conveniado, não integra o salário de contribuição.

- Como visto, o Direito da Seguridade Social se abebera de vários conceitos oriundos do Direito do Trabalho, como o de empregado (art. 3º da CLT), empregador (art. 2º da CLT), remuneração (art. 457 da CLT), salário (art. 457 da CLT), salário-utilidade (art. 458 da CLT), etc. Também utiliza o Direito da Seguridade Social de conceito advindos da legislação trabalhista esparsa, como de empregado doméstico (art. 1º da Lei n.º 5.859), de trabalhador temporário (art. 16 do Decreto n.º 73.841).

- O cotejamento que deve ser feito pelo intérprete deverá contemplar, no caso concreto, o conceito dado pela legislação de ambos os ramos do direito (trabalhista e previdenciário) em relação à definição dada para “remuneração”.

- Nesse sentido, a análise do caso concreto permite concluir que os dependentes do segurado empregado não mantêm nenhuma relação obrigacional com a empresa Recorrente, de modo que o seguro saúde não apresenta natureza contraprestacional, que decorre de uma relação de emprego.

- Por tais razões, o lançamento do crédito tributário deverá ser anulado, o que impõe a necessidade de reforma da decisão atacada.

- Por outra razão é possível concluir pela inocorrência de subsunção ao que dispõe o art. 225, inciso I, e § 9º do Decreto n.º 3.048/99.

- O § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 prevê, de modo expresso, que o valor relativo à assistência prestada por serviço médico e/ou odontológico próprio da empresa ou a ela conveniado, não integra o salário de contribuição.

- O ponto fulcral é a determinação da natureza jurídica da prestação de assistência médica quando estendida aos dependentes dos segurados empregados e diretores, objeto do presente lançamento.

- O que se pretende é demonstrar que as parcelas pagas em virtude da extensão da assistência médica aos dependentes dos segurados não estão contidas no conceito de remuneração, o que exclui o dever de recolher a contribuição previdenciária objeto da presente autuação.

- A alegação apresentada pela Fiscalização Federal, no sentido de inexistência de previsão expressa da possibilidade de exclusão da rubrica da base de cálculo da exação, não prevalece diante de análise mais detida. Isso porque a natureza jurídica da parcela, seja ela estendida aos dependentes do segurado, ou não, permite concluir pela sua natureza não remuneratória.

- Isso se deve ao fato de que a exclusão de tais rubricas da base de cálculo da exação é uma decorrência natural da interpretação do dispositivo do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho.

- A natureza salarial de uma utilidade ofertada pelo empregador surge caso estejam presentes dois requisitos centrais do salário *in natura*: habitualidade e caráter contraprestativo (e não instrumental) da oferta consumada.

- O pagamento de assistência médica aos dependentes do segurado constitui-se num desdobramento natural do pagamento da assistência médica ao empregado, já que o benefício será auferido como um mero acessório, o que afasta o caráter contraprestacional da parcela.

- Uma coisa é a remuneração da prestação do serviço de um empregado mediante a entrega de uma utilidade, considerada como mero acessório. Outra é o pagamento ao segurado unicamente mediante a entrega de um serviço de assistência médica, sem vincular o trabalho ao pagamento de salário. Tal atitude representaria, na verdade, trabalho escravo.

- A alegação de que ao se estender aos dependentes a parcela se revestiria de natureza remuneratória não sobrevive a uma análise mais percutiente, já que o próprio art. 458

da Consolidação das Leis do Trabalho prevê que diversas rubricas são despidas de natureza remuneratória, ainda que percebidas pelos dependentes dos segurados empregados. É o caso dos seguros de vida e de acidentes pessoais, bem como a previdência privada. Cita jurisprudência.

- Apenas a título de argumentação, é importante ressaltar que, para efeito de imposto de renda da pessoa física - IRPF (do empregado), as verbas creditadas a terceiro (operador de plano de assistência à saúde) pelo empregador para fins de assistência à saúde do empregado não são considerados “rendimentos tributáveis”. Não são ainda, enquadráveis nem nas isenções do art. 39, muito menos nas hipóteses de rendimentos tributáveis do art. 43 do regulamento do imposto de renda.

- A fração paga pelo empregado adequa-se à noção de “despesas médicas” do art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda, dedutível na declaração de rendimentos. Além disso, do ponto de vista da contribuição do empregado, tais verbas não integram o cálculo do salário de contribuição, segundo o art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei nº 8.212/91.

- Tudo isso corrobora o entendimento numa leitura sistemática de que esses valores não são rendimentos do trabalho, e, por conseguinte, não podem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

- A extensão da assistência médica aos dependentes do segurado empregado, pela empresa Recorrente, constitui-se em uma verdadeira atividade suplementar a do Estado, razão pela qual a Recorrente não poderá ser punida. Cita jurisprudência trabalhista.

- Tendo em vista que os valores pagos aos empregados sob a forma de assistência médica, extensível aos seus dependentes, não se reveste de natureza remuneratória, outra não pode ser a conclusão senão a de que não é possível promover o lançamento de contribuições sociais sobre as mencionadas rubricas. Dessa forma, é necessário inferir que o lançamento efetuado deverá ser anulado, tendo em vista a inexistência de razões jurídicas que o ampare.

Os autos foram encaminhados à Fazenda Nacional em 15/03/2021 (fl. 287) e, em 29/03/2021 (296), foram oferecidas as contrarrazões de fls. 288/295, com os seguintes argumentos:

- Na hipótese em análise, entende-se plenamente válida a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela autuada a título de cobertura de assistência médica dos dependentes de segurados.

- As contribuições para a seguridade social se destinam ao custeio solidário do “conjunto integrado de ações de iniciativas dos Poderes Públicos e da Sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (art. 194, caput, da CF). Os referidos tributos têm destinação específica prevista na própria Constituição, como meio de custeio de tais atividades.

- A seguridade social é regida pelo princípio da solidariedade, que preceitua que toda a sociedade deve buscar a realização desse fim (art. 195, caput, da Lei maior). Assim é dever de todos, não só do Estado, buscar esse bem comum chamado de seguridade social.

- Essas atividades que compõem a seguridade social, de regra, não são rentáveis, mas buscam solucionar problemas básicos da população sem um retorno financeiro imediato, razão pela qual o Estado necessita de recursos tributários próprios para fomentar essa atividade.

- Em face dessas peculiaridades, todos, como regra, devem custear a Seguridade Social, direta ou indiretamente (tributo). Apenas nos casos estritamente previstos na Constituição (imunidades) ou nos casos justificáveis na legislação infraconstitucional (isenção) é que se dispensa a participação no seu custeio.

- Tendo isso em mente, a Constituição Federal dá os contornos da base de cálculo das contribuições previdenciárias, em seu art. 201, § 4º c/c art. 195, inc. I.

- Com efeito, a interpretação conjunta do art. 195, I e 201, § 4º, ambos da Constituição Federal, leva irrefutavelmente à conclusão de que a folha de salários abrange o quantum total efetivamente pago ao empregado. Quisesse o constituinte fazer incidir a contribuição apenas sobre o salário em sentido estrito, não se teria valido, por óbvio, também do vocábulo “folha”. Nestes termos, se a lei não contém palavras inúteis, a Constituição, que é a geografia jurídica perfeita do próprio Estado, muito menos.

- Em perfeita consonância com essa diretriz, a Lei nº 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, regula o disposto na Carta Magna, determinando a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, em seu art. 22, inciso I.

- A regra geral em matéria previdenciária é de que a totalidade dos valores recebidos pelo empregado constitui a base de cálculo da contribuição. As exceções estão taxativamente previstas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, dentre as quais cito o item “q”, aplicado ao caso, *in verbis*:

*Art. 28 [...]*

*[...]*

*§ 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; (alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (Grifou-se)*

- O dispositivo teve o intuito de evitar toda sorte de lucubrações por parte da administração e dos administrados, a respeito da incidência ou não da contribuição previdenciária sobre determinada verba paga.

- Tem-se aqui nitidamente uma regra excepcional que afasta a contribuição previdenciária.

- Nesse sentido é oportuno lembrar que, conforme o artigo 176 do CTN, “a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”.

- Outrossim, 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.

- Dito isso, quanto ao plano de saúde e odontológico, o artigo 28, § 9º, alínea “q” dispõe que 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” não integra o salário-de-contribuição.

- A leitura do artigo em questão deixa evidente que a isenção atinge apenas gastos com a assistência médica e odontológica dos empregados e dirigentes da empresa, não sendo extensível às despesas com saúde referentes aos dependentes.

- Não estando contemplada pela norma de isenção, os valores gastos pela empresa com planos de saúde dos dependentes dos funcionários devem integrar o salário-de-contribuição, por se constituírem em ganhos habituais fornecidos sob a forma de utilidades.

- A análise dos artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212/91 c/c os artigos 457 e 458 da Consolidação das Leis do Trabalho denota que o conceito de remuneração não se restringe apenas ao salário base do trabalhador. Tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título. São vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da relação laboral.

- Tendo em vista que as verbas remuneratórias questionadas pela recorrente não estão arroladas nas exceções do art. 28, § 9º, constituindo, portanto, base de cálculo da contribuição, está o lançamento em perfeita consonância com o direito.

- Portanto, em atenção ao princípio constitucional da solidariedade e à regra de interpretação prevista no art. 111 do CTN, não se pode estender a isenção prevista no art. 28, parágrafo 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212/1991, aos dependentes dos segurados, na medida em que essa norma somente faz menção ao pagamento realizado em favor dos próprios segurados.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial da Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

No presente caso, repise-se, tem-se Auto de Infração em virtude de a empresa ter deixado de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

Conforme visto no relatório, o Auto de Infração decorreu da não arrecadação de valores relacionados às seguintes rubricas:

- Remunerações de segurados empregados a título de Assistência Médica (Processo n.º 15586.001530/2008-74 - Debcad n.º 37.193.402-8); e
- Remunerações de contribuintes individuais que prestaram serviços para a empresa (Debcad n.º 37.164.079-2).

Também destacou-se no relatório que somente foi contestado o lançamento relacionado às remunerações de segurados empregados a título de Assistência Médica, isto é, houve o reconhecimento de que as contribuições relacionadas às remunerações de contribuintes individuais que prestaram serviços para a empresa eram efetivamente devidas.

Desse modo, considerando-se que o presente Auto de Infração decorreu do lançamento das referidas obrigações principais e está a elas vinculado, seguindo posicionamento consolidado nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo o qual o lançamento acessório depende e acompanha a sorte do lançamento principal, entendo que a decisão recorrida deve ser mantida.

Ademais, resta configurada a infração capitulada na alínea “a” do inciso I do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991 ou no **caput** art. 4º da Lei n.º 10.666/2003, independentemente do resultado do julgamento do Recurso Especial relativo ao Processo n.º 15586.001530/2008-74, haja vista que a manutenção da autuação referente ao Debcad n.º 37.164.079-2 é, per se, suficiente para tanto.

## Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho