



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.000150/2010-46
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.536 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de novembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LUPO S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ASSISTÊNCIA À SAÚDE. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. DESNECESSIDADE DE OFERECIMENTO DE COBERTURA IGUAL. EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA.

Por serem as isenções literalmente interpretadas, nos termos do art. 111 do CTN, não há necessidade de ofertar todos os planos a todos os segurados, para o gozo da isenção prevista na al. “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, bastando que a cobertura dos planos abranja a totalidade dos dirigentes e empregados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho (relator) e Maurício Nogueira Righetti, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes e Marcelo Milton da Silva Risso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Mario Pereira de Pinho Filho, Rayd Santana Ferreira (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se do Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP, Debcad 37.235.653-2, para exigência de contribuições sociais relativas à parte da empresa, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e o seu adicional para financiamento da aposentadoria especial, incidentes sobre as parcelas:

- pagamento de assistência médica,
- pagamento de seguro de vida em grupo,
- diferenças em razão de desconto a menor a título de vale transporte,
- notas fiscais emitidas por cooperativas de trabalho;
- despesas com promoção de vendas; e
- pagamentos a título de viagens e estadias sem comprovantes.

Nos termos do Relatório Fiscal de e-fls. 131 a 160, o período da autuação é 01/2005 a 12/2007.

A impugnação foi julgada improcedente, motivo pelo qual foi apresentado Recurso Voluntário, prolatando-se, na sessão de 06/04/2021, o Acórdão 2202-008.090 (e-fls. 6.251 a 6.272), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes ao Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28).

VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2. NÃO CONHECIMENTO.

Segundo disposto na Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ASSISTÊNCIA MÉDICA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. DESNECESSIDADE DE OFERECIMENTO DE COBERTURA IGUAL. EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA.

Por serem as isenções literalmente interpretadas, nos termos do art. 111 do CTN, não há necessidade de ofertar todos os planos a todos os segurados, para o gozo da isenção

prevista na al. “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, bastando que a cobertura dos planos abranja a totalidade dos dirigentes e empregados.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.

É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (Tese 166, STF, RE nº 595.838).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESPESAS COM PROMOÇÃO DE VENDAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Não tendo sido apresentada documentação que comprovasse a natureza das despesas que supostamente teriam dado origem a pagamentos realizados a segurados, não é possível sua exclusão da base cálculo da contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. AUSÊNCIA DE ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 12, DE 20/12/11. ART. 62, §1º, II, C DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de seguro de vida em grupo, ainda que a concessão do benefício não tenha sido prevista em acordo ou convenção coletiva de trabalho, conforme entendimento veiculado no Parecer PGFN/CRJ nº 2.119/11, no Ato Declaratório PGFN nº 12, de 20/12/11 e na Nota SEI nº 11/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME. Em observância ao art. 62 §1º, inciso II, os membros das turmas de julgamento do CARF devem observar em suas decisões a existência de dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DIFERENÇAS COM DESEMBOLSO DE VALE-TRANSPORTE. DESCONTO MENOR DO QUE AUTORIZADO PELA LEI. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A lei não impede que seja deduzido valor inferior a 6% (seis por cento) do salário básico do empregado a título de participação no custeio do vale-transporte, não incidindo contribuição previdenciária sobre diferenças resultantes do desconto inferior ao autorizado pela legislação.

RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA 119 DO CARF.

O verbete sumular de nº 119 deste Conselho determina a aplicação da retroatividade benigna, no caso de descumprimento de obrigações acessórias vinculadas à GFIP e de obrigações principais referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Conforme artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento os valores referentes à cooperativa médica, ao seguro de vida em grupo e à diferença do vale-transporte; e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe parcial provimento, também, para que sejam excluídos dessa base de cálculo os valores relativos à assistência médica, vencidos os conselheiros Mário Hermes Soares Campos,

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Sonia de Queiroz Accioly e Ronnie Soares Anderson, que, nessa matéria, negaram provimento.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 09/06/2021 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 6.273) e, em 07/07/2021 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 6.284), a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 6.274 a 6.283, com fundamento no art. 67, do Anexo II, da Portaria MF nº 343, de 2015, buscando rediscutir a **incidência de contribuições sociais sobre os valores pagos a título de plano de saúde sem isonomia entre os segurados**.

Ao apelo foi dado seguimento, nos termos do despacho de 09/08/2021 (e-fls. 6.287 a 6.291).

No recurso a Fazenda Nacional alega que:

- ao dispor sobre a assistência médica, o artigo 28, § 9º da Lei nº 8.212, de 1991, traz a exigência de que o programa esteja disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes;

- no presente caso, “a cobertura” não abrange “a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa”, tendo em vista que alguns tem uma cobertura diferenciada dos demais;

- a rigor, o programa implantado pela empresa não é ofertado a todos aqueles que compõem o seu quadro funcional, uma vez que previamente foram excluídos da maior cobertura alguns colaboradores, ficando descaracterizada a isenção prevista na alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, uma vez que não cumpridos os seus requisitos;

- é oportuno lembrar que 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;

- o entendimento exposto encontra respaldo na jurisprudência do STJ, segundo a qual a isenção deve ser interpretada literalmente, não admitindo ampliação (STJ -REsp 1121929 / RS – Relatora Ministra Eliana Calmon e STJ - AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 953.130 – RS – Relator Ministro Humberto Martins);

- considerando que a assistência médica não foi fornecida aos empregados nos exatos termos do art. 28, § 9º, “q” da lei 8212 (cobertura igualitária a todos os segurados), constitui ela, portanto, base de cálculo da contribuição e o lançamento está em perfeita consonância com o direito.

Ao final, requer o conhecimento e provimento do apelo.

Cientificada do Acórdão, do Recurso Especial da Fazenda e do despacho que lhe deu seguimento em 23/08/2021 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 6.296), a Contribuinte ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 6.300 a 6.328, em 06/09/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 6.299).

Em sede de Contrarrazões alegou-se que:

- no caso concreto, diversamente do alegado pela Recorrente, a cobertura ofertada pela Recorrida abrange a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, nos exatos termos do art. 28, § 90, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991:

- além do atendimento com serviço próprio, a Recorrida manteve planos de saúde para todos, não havendo um só funcionário a seu serviço que estivesse ao desabrigo ou fora da proteção de planos de saúde;

- a circunstância de um plano alcançar todos os funcionários e outros somente um grupo, não compromete a conclusão de que todos eles estão sob o abrigo desta proteção social, amoldando-se, portanto, à isenção preconizada no artigo 28, § 9º, letra “q”, da Lei 8.212;

- embora a Recorrida mantivesse plano de saúde com várias entidades, a realidade é que os analisando conjuntamente, nenhum funcionário ficou sem proteção;

- todos os funcionários encontravam-se amparados pelos planos de saúde ofertados pela Recorrida, razão pela qual, conforme acertadamente restou decidido no acórdão recorrido, esta não se sujeita à contribuição social sobre tais verbas;

- o entendimento de que a Recorrida não atendia de maneira uniforme a todos os funcionários é distinção que a lei não contém;

- alínea “q”, §9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212, vigente a época dos fatos, exige-se unicamente que a *“cobertura abranja a totalidade dos seus empregados e dirigentes da empresa”*, e isso foi cumprido;

- não se pode olvidar que a Recorrida mantém serviço médico próprio para todos os seus funcionários, sem qualquer distinção;

- paralelamente, mantém convênios médicos com terceiros prestadores de serviços de saúde, através de vários planos mantidos com as seguradoras, para todos os seus funcionários;

- cabe registrar que o Conselho de Recursos da Previdência Social, em julgamento de caso específico da Recorrida manifestou entendimento contrário aquele expresse no recorrido, conforme Acórdão 9202-00.295;

- verifica-se a existência de decisão da DRJ Rio de Janeiro 1 em, processo da Recorrente, na qual se adota entendimento do Parecer MPAS/CJ Nº 1732, de 9/04/1999, afastando a tributação sobre esta mesma parcela;

- esse processo teve julgamento favorável no Segundo Conselho de Contribuintes, onde se entendeu que a exigência de planos idênticos para todos os funcionários e diretores é de cunho subjetivo do intérprete, não devendo prevalecer;

- tivesse o legislador ordinário a intenção de impor outros requisitos à concessão de referida benesse, o teria feito de forma explícita, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que extrapola o próprio texto legal, especialmente tratando-se de isenção, cuja legislação deverá ser aplicada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN;

- assim, por qualquer ângulo que se analise questão, resta claro que não pode haver interpretação ampliativa da regra contida na alínea “q” do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei nº 8212, como pretende a Recorrente, sob pena de violação aos artigos 111, II, e 176 do Código Tributário Nacional, bem como violação ao princípio constitucional da legalidade;

- o acórdão recorrido está em perfeita consonância com a atual jurisprudência do CARF, conforme se vê dos Acórdãos 9202-006.484, 2301-008.485, 2202-008.090;

- os acórdãos colacionados pela Recorrente a fim de demonstrar divergência jurisprudencial, proferidos em sessões realizadas em 14/03/2012 e 09/03/2016, refletem entendimento já superado e que não se coaduna com o disposto na legislação pátria, em especial os artigo 28, § 9º, “q”, da Lei 8.212, de 1991 e artigos 111, II e 176 do Código Tributário Nacional;

Ao final, pede que seja negado provimento ao Recurso Especial.

Voto Vencido

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, merecendo ser conhecido. Foram apresentadas Contrarrazões tempestivas.

Conforme evidenciado no relatório, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se à possibilidade de oferecimento de planos de saúde diferenciados aos empregados e dirigentes da Recorrente.

Nos termos do Relatório Fiscal (e-fls. 131 a 160), a Autoridade autuante observou que o Contribuinte possui vários convênios com planos e abrangências diferenciadas, de acordo com as categorias envolvidas, com e sem coparticipação, com distinção de acomodação, sendo alguns deles restritos a determinados setores, não sendo oportunizado aos empregados optarem pelo plano mais adequado às suas realidades. Confira-se deste excerto do Relatório Fiscal:

8.1.10. Entretanto, conforme relatado pela empresa, a pessoa jurídica faz distinção entre seus prestadores de serviço no momento da concessão do benefício, com diferentes co-participações.

8.1.11. Os contratos com a Unimed, excluindo um segurado de um estabelecimento e com distinção de acomodação e co-participação entre os beneficiários dele, os contratos com a Benemed firmado apenas com um estabelecimento da empresa, e o convenio com a Sul América que beneficia apenas diretores e membros do Conselho de Administração da empresa, apenas ratificam o acima exposto.

8.1.12. Tal fato por si só desnatura o intento do legislador e a conseqüente exclusão dos valores da base de contribuição para exação previdenciária.

8.1.13. Com o objetivo de subsidiar o presente levantamento, transcrevemos abaixo Acórdãos da Receita federal do Brasil de Julgamento, que consideraram procedentes casos análogos ao que ora apuramos:

(...)

8.1.14. Convém ressaltar que tampouco foi oportunizado aos empregados optarem pelo plano que melhor se adequasse às suas realidades, conforme menção no esclarecimento da empresa e nos contratos apresentados.

8.1.15. Pelo exposto, uma vez que a Lupo discrimina o acesso aos diversos planos de saúde oferecidos de acordo com a posição/ocupação do segurado dentro da pessoa jurídica, o procedimento adotado pela fiscalizada enquadra-se inequivocamente no conceito de salário de contribuição.

Para apuração da base de cálculo do lançamento foram excluídos os valores suportados pelos segurados conforme individualização de custo por funcionário/diretor informado pela empresa. A este valor foi incluído as parcelas não individualizadas obtidas em notas fiscais emitidas pelos planos de saúde. Confira-se do Relatório Fiscal:

8.1.16. Tendo em vista a empresa não individualizar os valores em sua contabilidade, através de Termo de Intimação Fiscal, foi solicitado que apresentasse planilha contendo a individualização do custo por segurado e respectivos valores descontados.

8.1.17. O valor suportado pela empresa, considerado como salário contribuição, foi apurado deduzindo-se do custo total do benefício o valor descontado do segurado, para segurados que sofreram o desconto, constantes das planilhas apresentadas pela empresa.

8.1.18. Os valores apurados na forma do item anterior, encontram-se individualizados por empregado em planilha anexa a este Relatório Fiscal e discriminados neste auto de Infração, por competência nos levantamentos A1, A11, A4, A41, A5 e A51- Assist Med-segurados empregados.

8.1.19. Ocorre que o valor contido nas Notas Fiscais de Serviço da Unimed - Araraquara e Benemed, apresentadas e lançadas na contabilidade da empresa, superam o valor do custo contido nas planilhas apresentadas, restando assim custo não individualizado por segurado, demonstrado em planilha anexa a este Relatório fiscal..

8.1.20. Uma vez que não houve, para estes valores a discriminação por segurado, houve a necessidade de trazer à tona o artigo 233 do Decreto 3048/99.

Feitos estes esclarecimentos iniciais, transcreve-se trechos do acórdão recorrido, ao tratar do oferecimento de planos de saúde diferenciados aos segurados:

O ponto nodal para a exclusão da verba do salário-de-contribuição estaria assentado no fato de que, a depender da posição/ocupação do segurado dentro da pessoa jurídica, defenda a escolha pelo plano que melhor se adequasse às suas realidades – ausência de preenchimento dos requisitos definidos na al. “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Ao sentir da recorrente, “[a] circunstância de um plano alcançar todos os funcionários e outros somente um grupo, não compromete a conclusão de que todos eles estão sob o pálio desta proteção social” (f. 401), uma vez que todos os funcionários estariam amparados por algum plano de saúde. A diferenciação nos benefícios concedidos, sem que os segurados pudessem escolher entre os diferentes tipos de planos é inconteste, porquanto se limita a defender que todos os segurados eram contemplados ao menos por um dos planos contratados – “vide” f. 4988/4996 e 176/180.

O retromencionado dispositivo estabelece que será decotado da base de cálculo das contribuições previdenciárias

(...)

A lei, portanto, na redação vigente à época dos fatos geradores, estabelece uma condicionante: abranja a cobertura a totalidade dos dirigentes e empregados da empresa. Ainda que a cobertura e as participações sejam diversas, não vislumbro qualquer afronta à isenção prevista na Lei nº 8.212/91, uma vez que inexistia previsão de que todos os planos sejam postos à disposição dos segurados, e sim que seja fornecido algum tipo de cobertura a todos eles. Não desconheço que a eg. Câmara Superior deste Conselho entendeu que “[o]s valores relativos a assistência médica integram o salário-de-contribuição, quando os planos e as coberturas não são igualitários para todos os segurados” (**CARE**. Acórdão nº 9202-006.484, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Rel. Maria Helena Cotta Cardozo, sessão de 31/01/2018); entretanto, com a devida vênia, por serem as isenções literalmente interpretadas – “ex vi” do art. 111 do CTN, me parece haver extrapolação do conteúdo da norma quando estabelecido ser imprescindível ofertar todos os planos para o gozo da isenção. Em idêntico sentido:

(...)

Acolho, por esses motivos, **a tese suscitada**. (destaques no original)

Observa-se que para o Relator, o pagamento de planos diferenciados é possível e não representa descumprimento do requisito legal.

Pois bem. 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;

[...]

De se ressaltar a clareza do texto constitucional ao estabelecer a possibilidade de as contribuições previdenciárias poderem incidir sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados **a qualquer título**, ou seja estão sujeitos a tais exações não somente os rendimentos recebidos em pecúnia, mas qualquer benefício de valor monetário determinável, recebidos em consequência da relação laboral.

Com base na previsão constitucional, os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991 instituíram a base sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, como sendo *“a remuneração auferida em uma ou mais empresas, 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”*.

É certo que a Lei de Custeio Previdenciário, sendo norma de caráter tributário, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, como, no meu entender, é o caso do Direito do Trabalho. Assim, ao inserir o termo “salário” na definição da base de cálculo das contribuições, a norma previdenciária buscou preservar o alcance da expressão tomada de empréstimo da legislação trabalhista em toda a sua abrangência.

O conceito de salário trazido para a legislação pátria tomou por base o art. 1º da Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho – OIT, que tem o Brasil entre seus signatários. De acordo com referido dispositivo:

ARTIGO 1º

Para os fins da presente convenção, o termo “salário” significa, qualquer que seja a **denominação ou modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos susceptíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acôrdo ou pela legislação nacional, que são devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços**, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, **seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados**. (Grifou-se)

Nessa mesma linha é o art. 458 da CLT:

Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, **compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “in natura”** que a empresa, por força do contrato ou do costume, **fornecer habitualmente ao empregado**. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Grifou-se)

Retornando-se à definição de salário-de-contribuição trazida na Lei nº 8.212/1991, vê-se que está ali abrangida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades.

Assim, o fornecimento de seguro saúde objeto do lançamento ostenta natureza nitidamente remuneratória e, desse modo, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias vai depender de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no

§ 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o qual, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal no âmbito da Lei de Custeio Previdenciário.

Especificamente com relação a valores despendidos com seguro de saúde, à época do fato gerador das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “q” do referido § 9º dispunha:

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;

De se notar que a regra isentiva faz referência a “cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa”. Portanto, o termo cobertura está relacionado ao que é oferecido, daí não procede a asserção de que não há na lei restrição ao oferecimento de atendimentos diferenciados.

Nesse sentido, a Lei nº 9.656/1998 que dispõe sobre os planos e seguros privados de assistência à saúde, em diversos artigos, aplica o termo cobertura para se referir aos procedimentos oferecidos, conforme trechos transcritos abaixo:

Art.10. É instituído o plano referência de assistência à saúde, com **cobertura** assistencial médico ambulatorial e hospitalar, compreendendo partos e tratamentos, realizados exclusivamente no Brasil, com padrão de enfermagem, centro de terapia intensiva, ou similar, quando necessária a internação hospitalar, das doenças listadas na Classificação Estatística Internacional de Doenças e Problemas Relacionados com a Saúde, da Organização Mundial de Saúde, respeitadas as exigências mínimas estabelecidas no art. 12 desta Lei, exceto:

(...)

§ 4º A amplitude das **coberturas**, inclusive de transplantes e de procedimentos de alta complexidade, será definida por normas editadas pela ANS. (Grifou-se)

Ademais, a possibilidade de oferecimento de planos de saúde diferenciados entre categorias de segurados já foi rechaçada por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais pelo Acórdãoº 9202-008.404, de 19/11/2019, do qual reproduz-se os seguintes excertos:

Da incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a assistência médica oferecida de forma diferenciada

A respeito do tema, o art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, assim dispõe:

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;** (grifei)

Como se pode constatar, a condição para que o valor relativo à assistência médica não integre o salário-de-contribuição é que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

No presente caso, verificou-se a existência de planos de saúde distintos, contemplando de forma desigual os segurados. Assim, não foi cumprido o requisito legal no sentido de que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes, de sorte que a verba deve integrar o salário-de-contribuição.

Oportuno remarcar que a interpretação de dispositivo legal que disponha sobre outorga de isenção deve ser literal, conforme o art. 111, II, do CTN.

A matéria já foi examinada por esta CSRF, oportunidade em que foram prolatados os Acórdão nºs 9202-003.846, de 09/03/2016, 9202-005.255, de 28/03/2017, e 9202-006.482, 9202-006.483 e 9202-006.484, de 31/01/2018, todos assim ementados:

ASSISTÊNCIA À SAÚDE. DIVERSIDADE DE PLANOS E COBERTURAS.

Os valores relativos a assistência médica integram o salário-de-contribuição, quando os planos e as coberturas não são igualitários para todos os segurados.

Quanto ao argumento, trazido pela Contribuinte em sede de Contrarrazões, no sentido de que estar-se-ia diante de hipótese de não incidência da Contribuição ao salário-educação porque a verba não se enquadraria no conceito de salário, nos termos do art. 458, § 2º, inc. IV, da CLT, esclareça-se que, estando o conceito de salário-de-contribuição definido na legislação previdenciária, inclusive como base de cálculo para exigência das respectivas Contribuições, não cabe invocar a legislação trabalhista. Relativamente à jurisprudência administrativa citada pela Contribuinte ainda em sede de Contrarrazões, não se trata decisões vinculantes.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, relativamente à matéria concessão de assistência médica equivalente a todos os empregados, como condição para não incidência de Contribuições Previdenciárias.

Por outro lado, as decisões judiciais e administrativas citadas nas Contrarrazões não vinculam os membros desse Colegiado e são todas anteriores ao precedente agora colacionado.

Face aos argumentos apresentados, entendo que o acórdão recorrido deve ser reformado em relação a matéria ora tratada, para restabelecer o lançamento sobre os valores correspondentes ao seguro saúde.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho

Voto Vencedor

Conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz – Redatora Designada

Não obstante o bem fundamentado voto proferido pelo Relator, apresentei divergência acerca da matéria atinente à **incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre a assistência médica**.

Em seu voto, o Relator considera que a existência de vários convênios com planos e abrangências diferenciadas, de acordo com as categorias envolvidas, com e sem coparticipação,

com distinção de acomodação, sendo alguns deles restritos a determinados setores, vulnera a regra constante da alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, que assim dispunha:

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;**

Como bem salientado no acórdão recorrido, que expressa posição com a qual o meu entendimento converge, ainda que a cobertura e as participações sejam diversas, não há afronta à isenção prevista na Lei nº 8.212/91, uma vez que inexistente previsão de que todos os planos sejam postos à disposição dos segurados, e sim que seja fornecido algum tipo de cobertura a todos eles.

Em idêntico sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA. COBERTURA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. EXIGÊNCIA

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, é que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa.

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. (CARF. Acórdão nº 2301-008.485, Cons.^a Rel.^a Letícia Lacerda de Castro, sessão de 02/12/2020; sublinhas deste voto)

Desta feita, a diferença entre os planos daqueles de função hierárquica superior e os de função subalterna não descaracteriza a natureza indenizatória da verba. Ora, o que a lei requer é que haja a cobertura a todos os funcionários e dirigentes, ou seja, impõe universalidade, no entanto, não o faz quanto à homogeneidade.

Por isso não compete ao intérprete e ao julgador incluir palavras onde o legislador não o fez. Assim, contando que todos os funcionários percebiam o benefício, há de se afastar a incidência de contribuição previdenciária.

Diante do exposto, voto em negar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz

Declaração de Voto

Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes

Inicialmente, esclareço minha total concordância com as sólidas e profundas ponderações trazidas pelo Ilustre Relator acerca da interpretação da norma isentiva veiculada na

alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação original. De fato, para o gozo da benesse fiscal em comento, entendo não bastar que a empresa ofereça plano de saúde a todos os seus empregados e dirigentes, vez que a norma em questão exige que a efetiva cobertura (amplitude e condições de atendimento) seja extensiva à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Destaque-se, ainda em caráter prefacial, que entendo que a norma isentiva em testilha não tem abrangência restrita à situação em que todos os empregados e dirigentes efetivamente fruam da mesma cobertura, vez que basta a oferta pela empresa da mesma cobertura em planos de saúde a todos os empregados e dirigentes para que a norma em foco afaste a incidência das contribuições previdenciárias *(ou seja, comprovado que a empresa franqueia a todos os empregados e dirigentes o gozo da mesma cobertura em planos de saúde a eles ofertados, restaria imperioso reconhecer a incidência da norma veiculada na alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação original)*.

Entretanto, apesar do acima exposto, que guarda perfeita consonância com o entendimento prestigiado no voto elaborado pelo Ilustre Relator, divirjo no tocante às consequências tributárias impostas pela fiscalização, conforme abaixo explicitado.

A fiscalização, ao se deparar com a oferta de planos diferenciados para os empregados e dirigentes da empresa autuada *(esse fato é incontroverso nos autos)*, entendeu descabida a aplicação da isenção à totalidade dos valores despendidos pela empresa no custeio de planos de saúde a seus empregados e dirigentes. Na visão da fiscalização, a oferta de planos diferentes a diversas categorias de empregados e dirigentes afastaria plena e integralmente a aplicação da norma veiculada na alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação original.

Divirjo do entendimento adotado pela fiscalização, pois entendo que os valores despendidos na cobertura mais singela presente em todos os planos de saúde ofertados aos empregados e dirigentes da empresa não se submeteriam à incidência das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, ainda que tenham sido ofertados diversos planos de saúde, com diversas coberturas, não vislumbro motivo para que a cobertura comum inserta em todos *(a mais básica)* seja afastada da incidência da norma isentiva veiculada na alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação original.

Agora, nesse ponto, exsurge uma questão relevante, que foi objeto de discussão no julgamento do presente recurso especial: a divergência de entendimento acima apontada ensejaria o reconhecimento da procedência parcial da autuação, vez que certamente há valores despendidos pela empresa em relação à cobertura diferenciada ofertada a apenas alguns empregados e administradores?

Na minha visão, como tive oportunidade de expressar nos debates ocorridos durante o julgamento do recurso em tela, seria descabido reconhecer a procedência parcial da autuação, pois não estamos perante um mero equívoco na base de cálculo da autuação passível de correção no curso do contencioso administrativo fiscal, vez que efetivamente ocorrida, na minha visão, verdadeira adoção de interpretação equivocada da legislação tributária pela fiscalização.

De fato, ao entender que a oferta de planos de saúde diferenciados aos empregados e dirigentes da empresa impede que quaisquer dos valores despendidos em planos de saúde sejam enquadrados na norma veiculada na alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação original, a fiscalização incorreu em erro na interpretação da legislação

tributária e consequente equívoco em sua aplicação. Frise-se: a fiscalização interpretou incorretamente a norma veiculada na alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação original, incorrendo em erro de direito.

Identificado erro de direito na autuação, seria descabida sua superação no curso do processo administrativo fiscal, sendo relevante lembrarmos um excerto da ementa do acórdão prolatado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº. 1.130.545, que bem demonstra a imutabilidade do lançamento confeccionado com erro de direito:

“5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

*6. Ao revés, **nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável**, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.*

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que “a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

8. A distinção entre o “erro de fato” (que autoriza a revisão do lançamento) e o “erro de direito” (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

“Enquanto o ‘erro de fato’ é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o ‘erro de direito’ é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim constitui ‘erro de fato’, por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município ‘X’, mas estar consignado como tendo acontecido no Município ‘Y’ (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).

***‘Erro de direito’, por sua vez, está configurado**, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou **quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal**. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva.” (Paulo de Barros Carvalho, in “Direito Tributário - Linguagem e Método”, 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)” (g.n.)*

Ademais, relevante destacar que há inúmeros acórdãos do STJ apontado a impossibilidade de correção de lançamento tributário confeccionado com erro de direito, que alberga certamente a interpretação errônea pela administração tributária da legislação prestigiada no lançamento, conforme fica bem claro nos seguintes precedentes:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RETROATIVIDADE DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ALTERAÇÃO DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 146 DO CTN. AFERIÇÃO DA HIGIDEZ DO LANÇAMENTO RETROATIVO REALIZADO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Nas razões do especial, a parte apontou ofensa aos arts. 146 e 149 do Código Tributário Nacional, argumentando que o desenquadramento da agravada decorreu da inobservância de critério legal existente desde a promulgação da norma, não havendo que se falar em retroatividade.

2. O aresto combatido entendeu que houve alteração do entendimento da administração do Município, e não o descumprimento da legislação federal, concluindo pela ilegalidade dos lançamentos retroativos.

3. Admitir a possibilidade de lançamento retroativo na hipótese equivale a chancelar alteração de lançamento por erro de direito, o que não é autorizado pelo art. 146 do CTN. No ponto, a Corte a quo se manifestou no mesmo sentido da jurisprudência desta Corte, a qual entende pela impossibilidade de alteração de lançamento por erro de direito, sob pena de ofensa ao princípio da confiança e ao art. 146 do CTN. Nesse sentido: REsp 1.130.545/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 22/2/2011, julgado na sistemática dos recursos especiais repetitivos.

4. Aferir a higidez da autuação retroativa realizada pelo Fisco Municipal na origem para fins de reconhecer a não ocorrência de alteração do lançamento por erro de direito, demandaria revolvimento de matéria fático-probatória a atrair o óbice da Súmula nº 7 desta Corte, eis que o acórdão recorrido reconheceu que "não houve fato novo ou alteração societária determinante da mudança de regime tributário, mas modificação do entendimento da Administração Municipal, que deixou de aceitar o enquadramento da autora no regime especial de tributação que vigia desde 2005 (considerando que a data de constituição da empresa, é 31/12/2004 -pág. 21), ao emitir o Termo de Desenquadramento em 26/02/2018 (págs. 41/43)".

5. Agravado interno não provido". (g.n.)

(AgInt no AREsp n. 1.894.687/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/3/2022, DJe de 28/3/2022.)

"ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. DEVOLUÇÃO DE VALORES. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO PROFERIDO NA CORTE A QUO. DETERMINAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DOS AUTOS PARA FINS DE REJULGAMENTO DOS ACLARATÓRIOS.

(...)

IV - Compulsando os autos, verifica-se que, das informações contidas na sentença e no acórdão recorrido, não é possível vislumbrar qual a hipótese dos autos: se houve erro operacional da Administração (erro de fato) ou se é o caso de interpretação equivocada (erro de direito).

V - Observe-se que, conquanto o Tribunal a quo tenha se utilizado da expressão "interpretação errônea da Administração" (fl. 265), tal não afasta a controvérsia a se definir se se trata, de fato, de interpretação de direito ou erro operacional, mormente porque a linha divisora é relativamente tênue e, à época da decisão, a expressão vinha sendo utilizada de forma genérica. Daí porque não é possível, diante da omissão, verificar o enquadramento do recurso na matéria repetitiva do Tema 531/STJ.

(...)" (g.n.)

(AgInt na PET nos EDcl no AREsp n. 1.513.024/DF, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 26/10/2020, DJe de 28/10/2020.)

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. NÃO CABE A SUBSTITUIÇÃO DA CDA QUANDO OCORRE A MODIFICAÇÃO DO PRÓPRIO LANÇAMENTO, POIS ALTERA O FUNDAMENTO LEGAL, NÃO CONFIGURANDO MERO ERRO FORMAL OU MATERIAL. RESP 1.045.472/BA, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 18.12.2009, SUBMETIDO AO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. NÃO CABE AO PODER

JUDICIÁRIO ALTERAR O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, SOB PENA DE USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. ART. 142 DO CTN. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DO PARANÁ DESPROVIDO.

1. A retificação na CDA proveniente de autos de infração lavrados por falta de emissão de documento fiscal, para se modificar o elemento quantitativo da base de cálculo do imposto, acarreta alteração da estrutura da obrigação tributária e, consequentemente, do fundamento jurídico do lançamento tributário.

2. Não cabe ao Judiciário substituir a Autoridade Fiscal para modificar o elemento quantitativo da base de cálculo da obrigação tributária, corrigindo, dessa forma, típico erro de direito do lançamento, pois isso quebra o princípio da legalidade, do qual o princípio da tipicidade fechada é corolário, bem como o princípio da segurança jurídica.

3. Agravo Regimental desprovido”. (g.n.)

(AgRg no AREsp n. 38.739/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 4/9/2014, DJe de 19/9/2014.)

De todo o exposto, em que entender que parte dos valores despendidos pela empresa a título de plano de saúde realmente não poderiam gozar da isenção veiculada na alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação original, entendo que não merece provimento o recurso da Fazenda Nacional, conforme acima fundamentado.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes