



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.000125/2009-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.390 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2020
Recorrente CAIXA DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA DOS SERVIDORES DA FUNDAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA CONCEDIDA AOS DEPENDENTES DOS EMPREGADOS. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os valores despendidos pela cooperativa a título de assistência médica concedida aos dependentes dos empregados integram o conceito de salário-de-contribuição e, por isso mesmo, devem compor a base de cálculo das respectivas contribuições previdenciárias.

A legislação tributária exclui do conceito de salário-de-contribuição apenas os valores correspondentes à assistência médica prestada aos empregados e dirigentes da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, que deu provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, originalmente, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD nº 37.179.499-4 que tem por objeto exigências de Contribuições previdenciárias dos segurados empregados cuja responsabilidade pelo cálculo, desconto e recolhimento são da empresa nos termos do artigo 20 da Lei nº 8.212/91, relativas às competências de 01.2004 a 12.2004, de modo que o crédito tributário foi apurado no montante total de R\$ 56.036,65, incluindo-se aí o valor do principal, multa e juros (fls. 3 e 120/121).

Verifica-se da leitura do *Relatório Fiscal do Auto de Infração* de fls. 192/201 que a autoridade entendeu por lavrar o corresponde Auto de Infração com base nos principais motivos a seguir transcritos:

“ASSISTÊNCIA MÉDICA PAGA EM BENEFÍCIO DE DEPENDENTES

1.5. CF/88 - A Constituição Federal de 1988 dispõe, em seu art. 195, que a contribuição do empregador incide sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, bem como, o art. 201, § 11, estabelece que os ganhos habituais serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária.

[...]

1.6. A Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, no seu artigo 28 inciso I define o conceito de salário de contribuição para os segurados empregados, e no seu parágrafo 9º. alínea "q", estabelece as condições para que os valores relativos à assistência médica não integrem o salário de contribuição no âmbito previdenciário.

[...]

1.7. O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999 (DOU de 12/05/99), em seu artigo 214, inciso I define o conceito de salário de contribuição para os segurados empregados, e no seu parágrafo 9º, inciso XVI estabelece as condições para que os valores pagos a título de assistência médica sejam excluídos do conceito de salário de contribuição (...).

[...]

1.9. Custeio pela empresa da assistência médica em benefício dos dependentes - A legislação previdenciária exclui do conceito de salário de contribuição apenas os valores relativos à assistência médica prestada aos seus empregados e dirigentes, não alcançando, desta forma, as parcelas de valores da assistência médica prestada aos respectivos dependentes, custadas pela empresa. Tal entendimento está de acordo com a Lei nº 5.172, de 25/10/66 (DOU de 27/10/1966), denominado Código Tributário Nacional (CTN) que em seu capítulo IV (Interpretação e Integração da Legislação Tributária), artigo 111, inciso II dispõe que interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (transcrição abaixo). Tais valores foram apresentados de forma englobada no Anexo III da sua Carta de Esclarecimentos PRE-1312.

[...]

1.10. Diante dos fatos e da documentação apresentada, esta Fiscalização concluiu que tais pagamentos se constituem em valores pagos aos seus segurados enquadrados no conceito de salário de contribuição previdenciário, sujeitos, portanto à incidência das contribuições aqui apuradas.

1.11. Individualização das parcelas custeadas pela empresa - A empresa foi intimada (TIF nº 14, de 07/11/2008) a apresentar demonstrativos mensais que evidenciassem a parcela de custeio da assistência médica a cargo da empresa e a parcela a cargo dos segurados beneficiados. Neste demonstrativo deveriam ainda estar discriminado para cada parcela (empresa e segurado) os valores relativos à assistência médica prestada ao segurado e os valores relativos aos seus dependentes. Em resposta, a empresa limitou-se

a apresentar o quadro de valores globais pagos, contido no Anexo III de sua Carta PRE-1312.

1.11.1. Novamente intimada (TIF nº 21, de 18/03/2009), a empresa apresentou a sua memória de cálculo individualizada por segurado empregado e por competência, demonstrando para cada empregado, nas respectivas competências, as parcelas custeadas por ela, relativas ao titular empregado e aos seus dependentes, as quais foram transcritas para a planilha contida no Anexo 31 - Assistência Médica Custeada pela Empresa para os Dependentes de Empregados - Detalhes (fls. 2699 a 2815). Foi realizada uma consolidação destes valores por estabelecimento filial e por competência, e o resultado final desta consolidação foi transcrito para a planilha contida no Anexo 32 - Assistência Médica Custeada pela Empresa para os Dependentes de Empregados - Totais (fls. 2816 a 2832).

[...]

ASSISTÊNCIA MÉDICA PAGA EM BENEFÍCIO DOS DEPENDENTES DOS EMPREGADOS

4.2. Assistência Médica - Os valores da assistência médica custeada pela empresa em favor dos dependentes dos seus empregados foram transcritos da planilha apresentada pela empresa, listada no Anexo 31 - Assistência Médica Custeada pela Empresa para os Dependentes de Empregados - Detalhes (fls. 2699 a 2815), para a coluna Dep(C) da planilha de apuração da contribuição do segurado empregado contida no Anexo 1 - Assistência Médica Dependente - Contr. Seg. Empregados - Detalhes (fls. 199 a 274). Oportuno registrar que os segurados empregados que já contribuía pelo valor teto do salário de contribuição não foram demonstrados nas planilhas nem fizeram parte do cálculo das diferenças de contribuições devidas.

4.2.1. Valores declarados em GFIP - Nela também estão relacionados para cada empregado, nas respectivas competências, os salários de contribuição - coluna Rem(A) e respectivas contribuições dos empregados - coluna Empreg(B). Estas informações foram extraídas das GFIP's apresentadas pela empresa que estão registradas nos cadastros informatizados da Previdência Social. Os números de controle das GFIP's entregues pela empresa estão arrolados por amostragem no Anexo 3 - Amostragem do Nr. de Controle das GFIP 's (fls. 287 a 294).

4.2.2. Cálculo da contribuição devida - Nesta planilha do Anexo 1 ainda são demonstrados as novas bases de cálculo das remunerações dos empregados, já incluídas as parcelas relativas aos custeios da assistência médica dos seus respectivos dependentes - coluna BC(A)+(C). E feito um enquadramento destes novos valores na tabela de enquadramento, abaixo listada, para identificação das alíquotas a serem aplicadas - coluna Perc. Aplicadas as alíquotas identificadas sobre as novas bases de cálculo, são obtidos os novos valores das contribuições dos segurados empregados - coluna Contribuição Apurada(D). Após as deduções das contribuições dos empregados, já declaradas nas GFIP's, chega-se aos valores das diferenças das contribuições dos segurados empregados devidas, relativas aos valores de custeio da assistência médica paga pela empresa em benefício dos dependentes de seus empregados, coluna Contribuição Devida (D)-(B).

[...]

4.3. Valores por estabelecimento e por competência - Os valores obtidos das contribuições devidas por cada empregado, nas respectivas competências, coluna Contribuição Devida (D)-(B), foram consolidados por estabelecimento filial e por competência, sendo o resultado final demonstrado na planilha contida no Anexo 2 - Assistência Médica Dependente - Contr Seg Empregados - Totais (fls. 275 a 286).

4.4. SAFIS - Os valores consolidados no Anexo 2 representam os valores das contribuições dos segurados empregados, por estabelecimento e por competência, e foram apropriados no Sistema de Auditoria Fiscal (SAFIS) através do levantamento-

SAFIS identificado pelo código CSE (DIF CONTR EMPREGADO ASSIST MED), com valores lançados no período de 01/2004 a 12/2004.”

A ora recorrente foi devidamente notificada da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 302/312 em que alegou, em síntese, (i) a decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro de 2004 a abril de 2004 e (ii) a não incidência das contribuições sobre valores pagos aos seus empregados correspondentes à assistência médica prestada aos seus dependentes.

Os autos foram encaminhados à autoridade competente para que peça impugnatória fosse apreciada e, aí, em Acórdão de fls. 321/327, a 13ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ entendeu por julgá-la parcialmente procedente, uma vez que, em decorrência da declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, a turma acabou concluindo pelo acolhimento da defesa para excluir do crédito originalmente apurado as competências de 01.2004 a 03/2004. Ao final, o referido acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AOS TERCEIROS. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

É devida a contribuição à Seguridade Social incidente sobre a remuneração paga ao segurados empregados (art.20 da Lei 8.212/91). A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados a seu serviço, mediante desconto no salário-de-contribuição, e recolher os valores aos cofres públicos, conforme prevê o art. 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212, de 1991

Entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades. Integram o mesmo os valores remuneratórios pagos a título de Plano de Assistência Médica para dependentes de empregados não- coincidentes em descrição com aquele da hipótese excludente prevista na legislação previdenciária.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE Nº 08 DO STF. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional, fato que implica a revisão imediata dos créditos em fase de cobrança administrativa.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Na sequência, a ora recorrente foi devidamente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 06.11.2009 (fls. 365) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 366/376, protocolado em 24.11.2009, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2201-007.390 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19740.000125/2009-41

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações meritórias tais quais formuladas.

Observo, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Da não incidência das contribuições sobre os valores pagos aos empregados correspondentes à assistência médica concedida aos seus dependentes:

- Que os valores pagos aos funcionários da cooperativa a título de assistência médica prestada aos seus dependentes não podem sofrer a incidência das contribuições pelas seguintes razões:

- (a) Não apresentam natureza de retribuição do serviço prestado e, portanto, não se enquadram no fato gerador nem compõe a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social a cargo da empresa;
- (b) O artigo 28, § 9, alínea “q” da Lei n. 8.212/91 afasta expressamente a incidência das contribuições sobre os valores mencionados nas hipóteses em que a assistência médica é oferecida a todos os funcionários, sendo que a própria autoridade julgadora de 1ª instância acabou reconhecendo essa questão ao consignar o seguinte: “*embora haja indícios de que tenha sido ofertado a todos os empregados e dirigentes*”, sem contar que o Manual do Empregado e o Relatório de Folha de Pagamento também comprovam que a assistência médica é ofertada a todos os funcionários; e
- (c) O artigo 458, § 2º, inciso IV da CLT não considera a assistência médica prestada aos empregados como salário.

Com base em tais alegações, a ora recorrente requer que a Turma julgadora dê provimento ao presente Recurso Voluntário para que o Acórdão n. 12-26.264, proferido pela DRJ do Rio de Janeiro – RJ, seja reformado na parte em que manteve a autuação, de modo que essa parte deve ser declarada nula, e, alternativamente, que a Turma entenda pela conversão do julgamento em diligência para que a autoridade competente possa realizar a prova pericial de acordo com os quesitos citados anteriormente.

Do enquadramento no conceito de salário-de-contribuição dos valores despendidos pela empresa a título de assistência médica concedida aos dependentes dos empregados

As alegações de que as contribuições previdenciárias não devem incidir sobre os valores pagos aos funcionários da cooperativa a título de assistência médica prestada aos seus dependentes devem ser analisadas a partir da análise do artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal, a despeito de sabermos que as normas ali constantes não têm o condão de irromper efeitos concretos sobre as condutas intersubjetivas e, no caso, apenas acabam outorgando competências tributárias aos respectivos entes públicos. Mas é bem verdade que a Constituição traça os limites formais e materiais os quais não podemos perder de vista.

Pois bem. Nos termos do artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal, a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equipara na forma da lei incidirá 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. Confira-se:

“Constituição Federal de 1988

Capítulo II - Da Seguridade Social

Seção I - Disposições Gerais

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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

- a)** 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).” (grifei).

O artigo 201, § 11 da Constituição Federal, por sua vez, dispunha que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária. Veja-se:

“Constituição Federal de 1988

Seção III - Da Previdência Social

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

A título de informação, note-se que sob a égide da redação original do art. 195, inciso I da Constituição Federal tributava-se apenas a folha de salários, ou seja, os pagamentos feitos a empregados a título salarial. Reforçava-se, assim a interpretação no sentido de se pressupor a relação de emprego. A expressão “folha de salário” pressupunha, portanto, “salário,

ou seja, remuneração paga a empregado como contraprestação pelo trabalho desenvolvido em caráter não eventual e sob a dependência do empregador.

Todavia, com o advento da Emenda Constitucional n. 20 de 1988 houve a reestruturação do inciso I mediante o acréscimo das alíneas “a”, “b” e “c”, sendo que, nos termos da alínea “a”, conforme transcrevi acima, não há dúvida de que a Constituição acabou por outorgar competência para a instituição de contribuição da seguridade social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física independentemente de vínculo empregatício. Quer dizer, a competência não se limita mais à instituição de contribuição sobre a folha de salários, ensejando, agora, que sejam alcançadas, também, outras remunerações pagas por trabalho prestado que não necessariamente salários e que não necessariamente em função de relação de emprego.

Em aprofundado estudo sobre a abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias, Elias Sampaio Freire¹ dispõe que após a promulgação da Emenda Constitucional n. 20 de 1988 a incidência das contribuições previdenciárias não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Veja-se:

“(…) com a promulgação da EC nº 20, de 1998, o atual texto constitucional que trata destas contribuições menciona que sua incidência dar-se-á “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, o que tornou possível a lei ordinária fazer incidir contribuições sociais previdenciárias sobre parcelas remuneratórias destinadas a pessoas físicas que prestem serviços sem vínculo empregatício.

Isso corrobora o entendimento de que a sua incidência não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Não se trata de alteração no conteúdo técnico de expressão jurídica, e sim, de ampliação da hipótese de incidência prevista na própria Constituição, que não se restringe mais à amplitude conceitual de folha de salários, que decorre de relação de emprego disciplinada pela CLT.

Verifica-se, dos dispositivos transcritos, que a contribuição pode incidir, na autorização constitucional, sobre salários e, também, demais rendimentos do trabalho, conceito do qual não discrepa a Lei: “incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho”. (grifei).

A regra-matriz das Contribuições Previdenciárias encontra suas hipóteses de incidência e respectivas bases de cálculos delineadas nos artigos 22, inciso I e 28, inciso I da Lei n. 8.212/91, cujas redações encontram-se transcritas a seguir:

“Lei n. 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: ⁶

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos

¹ FREIRE, Elias Sampaio. A abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias: folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física. 266 f. Dissertação (Mestrado). Centro Universitário de Brasília. Brasília: 2016, P. 56.

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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).” (grifei).

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: 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 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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).”

Seguindo essa linha de entendimento, destaque-se, ainda, que o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, cuidou de definir o conceito de salário-de-contribuição em relação aos empregados segurados, conforme se pode observar adiante:

“Decreto n. 3.048/99

Capítulo VII – Do Salário-de-Contribuição

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o trabalhador avulso: 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 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;”

Como se pode constatar, a contribuição a cargo da empresa tem por base de cálculo o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços. A propósito, apenas estão excluídas da folha de salários aquelas parcelas previstas nos artigos 28, § 9 da Lei n. 8.212/91 e 214, § 9º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99.

Fixadas essas premissas iniciais, registre-se que o ponto nuclear da presente discussão e que aqui nos interessa diz com os valores despendidos pela empresa a título de assistência médica concedida aos dependentes dos empregados. A rigor, observe-se que os artigos 28, § 9º, alínea “q” da Lei n. 8.212/91 e 214, § 9º, inciso XVI do RPS² dispõem sobre os valores relativos à assistência médica prestada aos empregados e dirigentes da empresa. É ver-se:

² Saliente-se que ainda que o artigo 28, § 9º, alínea “q” tenha sido alterada pela Lei n. 13.467/2017 e o artigo 214, § 9º, inciso XVI do RPS tenha sido modificado Decreto nº 10.410, de 2020, decerto que as respectivas redações

“Lei n. 8.212/91**Capítulo IX – Do Salário-de-Contribuição****Art. 28.** *(omissis).*

[...]

§ 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).

Decreto n. 3.048/99**Capítulo VII – Do Salário-de-Contribuição****Art. 214.** *(omissis).***§ 9º** Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

XVI - o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com 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).

Pelo que se pode notar, a legislação tributária exclui do conceito de salário-de-contribuição apenas os valores correspondentes à assistência médica prestada aos empregados e dirigentes da empresa, de modo que os valores despendidos pela empresa a título de assistência médica concedida aos dependentes dos empregados não estão ali compreendidos e acabam integrando o conceito de salário-de-contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

A propósito, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal administrativo é uníssona no sentido de considerar que os valores despendidos pela empresa com assistência médica concedidas aos dependentes dos empregados integram o salário-de-contribuição, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2007

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

originais é que devem ser analisadas, haja vista que nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional, “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Não há autorização legal para que se exclua do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados.

[...]

(Processo n. 13971.004295/2009-02. Acórdão n. 2401-003.692. Conselheiro Relator Kleber Ferreira de Araújo. Sessão de 10.09.2014. Data da publicação: 15.10.2014).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. REGIME ABERTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A LC nº 109/2001 alterou a regulamentação da matéria antes adstrita à Lei nº 8.212/1991, passando a admitir que no caso de plano de previdência complementar em regime aberto a concessão pela empresa a grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria não caracteriza salário-de-contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias.

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXCLUSÃO DOS TRABALHADORES QUE RECEBEM ABAIXO DO TETO DO RGPS.

Não restou violada a norma contida no art. 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/1991, por considerar que, não obstante o plano de previdência complementar ser voltado tão somente aqueles que percebiam remuneração superior ao limite do RGPS.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA EM CONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO.

Estando os benefícios concedidos aos empregados e dirigentes em conformidade com o estatuído com o art. 28, §9º, “q”, da lei 8.212/91, deve ser afastado o lançamento do crédito tributário por estas não constituírem parcelas integrantes do salário de contribuição.

PLANO DE SAÚDE. INCLUSÃO DE DEPENDENTES. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores despendidos pela empresa com planos de saúde relativos a dependentes de seus empregados e dirigentes integram o salário de contribuição.

(Processo n. 15586.000656/2009-11. Acórdão n. 2202-004.822. Conselheiro Relator Martin da Silva Gesto. Redator Designado Marcelo de Sousa Sateles. Sessão de 06.11.2018. Data da publicação: 13.02.2019).” (grifei).

A jurisprudência mais recente também tem se manifestado nesse sentido, conforme se verifica abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SUMULA CARF Nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade 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.

(Processo n. 15586.001530/2007-74. Acórdão n. 2301-007.163. Conselheiro Relator Cleber Ferreira Nunes Leite. Sessão de 04.06.2020. Data da publicação: 16.06.2020.)”
(grifei).

No meu entendimento, independentemente da natureza jurídica da norma constante do artigo 28, § 9, alínea “q” da Lei n. 8.212/91, o fato é que os valores despendidos pela empresa a título de assistência médica e odontológica concedida apenas aos seus empregados e dirigentes foram excluídos do campo de incidência das contribuições previdenciárias com a finalidade de incentivar as empresas a disponibilizarem assistência médico-odontológica aos seus empregados e, sobretudo, como forma de propiciar às empresas um quadro funcional saudável. Essa é, pois, a finalidade da norma jurídica em evidência.

Agora, quando a extensão desse benefício é ofertado aos dependentes dos empregados e diretores a situação se apresenta de modo um tanto diferente. Em casos tais, os valores despendidos pela empresa a título de assistência médica e odontológica concedida aos dependentes dos empregados e dirigentes acabam apresentando natureza remuneratória indireta na medida em que tais dispêndios não mais serão realizados com a finalidade de que as empresas apresentem um quadro funcional saudável e, aí, a finalidade da norma não é alcançada.

De todo modo, o que deve restar claro é que as normas jurídicas constantes dos artigos 28, § 9º, alínea “q” da Lei n. 8.212/91 e 214, § 9º, inciso XVI do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, dispõem que apenas os valores relativos à assistência prestada por serviços médicos ou odontológicos aos empregados e dirigentes da empresa é que não devem integrar o conceito de salário-de-contribuição e, por conseguinte, não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. E tanto é assim que o próprio artigo 214, § 10 do RPS dispõe que “*as parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis*”.

Por essas razões, entendo que os valores despendidos pela cooperativa a título de assistência médica concedida aos dependentes dos empregados integram o conceito de salário-de-contribuição nos termos dos artigos 28, inciso I da Lei n. 8.212/91 e 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 e, por isso mesmo, devem compor a base de cálculo das respectivas contribuições previdenciárias.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega